

Einkünftezurechnung bei natürlichen Personen

Claus Staringer

I. Einleitung und Themenstellung

II. Die Markteinkommenstheorie

III. Beispiele für Fälle

1. Der kapitalistische Säugling
2. Der willfährige Abgeordnete
3. Der großzügige Vortragende
4. Der überbezahlte Berater
5. Der Kinder-Star und sein Management
6. Die Ehegatten-Mitunternehmerschaft

IV. Ergebnis

I. Einleitung und Themenstellung

Das Thema der Einkünftezurechnung steht nach wie vor im Brennpunkt der Diskussion des Ertragsteuerrechts. Dies wird allein durch die Vielfalt von Einzelthemen unter Beweis gestellt, denen sich die Beiträge des vorliegenden Bandes widmen. Zwar hat die Mehrzahl dieser Beiträge Fragen des internationalen Steuerrechts im Blick.¹ Die Zurechnung von Einkünften, somit die Frage welchem Steuerpflichtigen bestimmte Einkünfte nun tatsächlich als „seine“ zugerechnet werden sollen, ist aber regelmäßig Sache des innerstaatlichen Rechts. Die darauf aufbauenden Themenstellungen im internationalen Steuerrecht haben daher stets eine innerstaatliche Frage zum Hintergrund. Der folgende Beitrag soll nun dieser Einkünftezurechnung nach innerstaatlichem Recht gewidmet werden, dies mit besonderem Blick auf die Zurechnung von Einkünften bei natürlichen Personen.

Das Thema der Einkünftezurechnung hat die Steuerrechtswissenschaft seit jeher beschäftigt. Hier ist freilich nicht der Ort, um die Entwicklung zu diesem Thema vollständig nachzeichnen zu können.² Hierzu nur ein Schlaglicht: In der Anfangszeit der modernen Steuerrechtswissenschaft hat *Albert Hensel* einmal festgehalten, die Einkünftezurechnung würde sich vielfach gleichsam „von selbst ergeben“.³ Auf den ersten Blick mag diese Sichtweise möglicherweise allzu vereinfachend erscheinen. In Wahrheit lag darin – wie noch zu zeigen sein wird – schon damals großer Weitblick, da damit angedeutet war, dass die Frage der Einkünftezurechnung aus dem jeweiligen anzuwendenden Steuertatbestand heraus beantwortet werden sollte.⁴ Eine umfassende Theorie der Einkünftezurechnung ist demgegenüber in der Steuerrechtswissenschaft erst relativ spät in Form der von *Hans-Georg Ruppe* entwickelten Markteinkommenstheorie vorgelegt worden.⁵ Diese Markteinkommenstheorie bildet seither das unbestrittene Fundament für die Klärung von Fragen der Einkünftezurechnung.⁶ Historisch stand bei der Entwicklung der Markt-

¹ Vgl die übrigen Beiträge in diesem Band.

² Vgl zuletzt etwa *Kubik*, Der Trust im Steuerrecht (2011) 74 f.

³ Zit bei *Tanzer*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, Gutachten 15. ÖJT, III/1 (2003) 1.

⁴ Dazu sogleich unten.

⁵ Vgl *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in *Tipke* (Hrsg) Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht (1979) 7 (7 ff); *ders.*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in *Ruppe* (Hrsg) Handbuch der Familienverträge² (1985) 127 ff.

⁶ Vgl *Tanzer*, Die Zurechnung von Einkünften bei juristischen Personen im Körperschaftsteuerrecht (Teil 1), GesRZ 1999, 208 (208 f); *ders.*, Einkünftezurechnung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 15. ÖJT III/1, 9; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band I⁹ (2007) Rz 54 ff; *Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, ÖStZ 2003, 438 (438); *Zorn*, Die Zurechnung von Einkünften unter dem Aspekt der Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften, in *Beiser* et al (Hrsg) Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis – FS Doralt (2007) 527 (529); *Schuchter*, NZ 2009, 293; *Kofler*, Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften, 204 f mwN aus Literatur und Rechtsprechung; EStR 2000, Rz 104; VwGH 9.4.1986, 84/13/0236; VwGH 20.9.1988, 87/14/0167 (Trust-Erkenntnis);

einkommenstheorie gerade die Zurechnung von Einkünften zu natürlichen Personen im Vordergrund. Die damalige Zeit war von der Diskussion um die Grundsatzfrage der Ausgestaltung des Einkommensteuersystems als Individual- oder Haushaltsbesteuerung geprägt.⁷ Es war daher damals keine Überraschung, dass sich die Wissenschaft verstärkt mit Fragestellungen der persönlichen Zurechnung von Einkünften, die gerade im Familienverband häufig eine Rolle spielen, vertieft beschäftigt hat.

In jüngerer Zeit hat das Thema der Einkünftezurechnung seinen Fokus hin zu Körperschaften verschoben. Heute wird die Einkünftezurechnung zumeist dann diskutiert, wenn es um die sogenannte Abschirmwirkung juristischer Personen geht, somit, ob bestimmte Einkünfte diesen juristischen Personen und nicht den „hinter“ ihnen stehenden natürlichen Personen zuzurechnen sind.⁸ Insbesondere mit der Steuerreform 2005 haben solche Fragen der Abschirmwirkung in der Praxis stark an Bedeutung gewonnen, weil sich durch die Absenkung des Körperschaftsteuertarifes auf 25 % ein deutliches Belastungsgefälle zwischen der Steuerbelastung der volllausschüttenden Kapitalgesellschaft einerseits und jener der natürlichen Person andererseits ergeben hat. In vielen Fällen (namentlich bei höheren Einkommen bzw Gewinnen) kann es nach geltendem Recht steuerplanerisch Sinn machen, Einkünfte „über“ eine Kapitalgesellschaft zu vereinnahmen, die diese dann an ihren Gesellschafter ausschüttet.⁹ Nicht zuletzt zur Eindämmung solcher Gestaltungen hat sich auch die Verwaltungspraxis in jüngster Zeit ausführlich mit diesen Problemfällen der Einkünftezurechnung beschäftigt.¹⁰

Der vorliegende Beitrag soll den Blick aber auf Fragen der Zurechnung von Einkünften bei natürlichen Personen richten. Freilich sind auch diese Zurechnungsfragen natürlicher Personen für das in der Praxis besonders heftig diskutierte Thema der Einkünftezurechnung zu juristischen Personen in gleicher Weise relevant. Es ist nämlich davon auszugehen, dass zwischen der Theorie der Einkünftezurechnung bei natürlichen Personen einerseits bzw juristischen Personen andererseits in Wahrheit kein inhaltlicher Unterschied besteht.¹¹ Die zur Zurechnung bei natürlichen

VwGH 10.10.1996, 95/15/0208; VwGH 11.7.1995, 91/13/0154, 91/13/0186; VwGH 14.5.1991, 90/14/0280; VwGH 19.11.1998, 97/15/0001-7.

⁷ Anschaulich zB *Ruppe*, Die persönliche steuerliche Zurechnung von Einkünften und Abzugsposten innerhalb des Angehörigenverbandes, in *Ruppe* (Hrsg) Handbuch der Familienverträge² (1985) 127 ff.

⁸ Dazu ausführlich *Ehrke-Rabel* in diesem Band.

⁹ Anschaulich zuletzt etwa UFS 30.06.2011, RV/1106-L/09 zur „Geschäftsführer-GmbH“; dazu VwGH-Beschwerde anhängig unter 2011/16/0182. Vgl dazu zB *Kreil/Kestler*, Steuerliche Zurechnung von Geschäftsführerhonoraren bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft, UFSJ 2011, 334.

¹⁰ Vgl Rz 104 EStR.

¹¹ Kritisch noch *Tanzer*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, Gutachten 15. ÖJT, III/1 (2003) 81. Diese Auffassung einer spezifischen Zurechnungslehre für Körperschaften hat sich aber nicht durchgesetzt. Vgl schon die Diskussionsbeiträge von *Lang*, 15. ÖJT, III/2, 194 sowie *Zorn*, 15. ÖJT, III/2, 202; sowie zuletzt *Lang*, Steuerlicher „Durchgriff“ durch liechtensteinische Stiftungen? ÖStZ 2011, 107 (111).

Personen gefundenen Ergebnisse sind daher auch für Zurechnungsfälle bei juristischen Personen nutzbar.

II. Die Markteinkommenstheorie

Die von *Ruppe* begründete Markteinkommenstheorie stellt die „klassische Formel“ für die Zurechnung von Einkünften dar. Im Zentrum der Markteinkommenstheorie steht dabei die Kontrolle über die Einkunftsquelle, aus der die konkret zu beurteilenden Einkünfte erwachsen. Kurz zusammengefasst sind zur Feststellung, wer diese Kontrolle über die Einkunftsquelle hat, nach der Markteinkommenstheorie die folgenden Fragen zu stellen:

- Wer hat die Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle?
- Wer nimmt die aus der Einkunftsquelle erwachsenden Marktchancen wahr bzw. wer hat die entsprechenden Marktrisiken zu tragen?
- Wer kann die Leistung variieren, verändern und an Marktgegebenheiten anpassen?
- Wer kann die Leistung gegebenenfalls auch verweigern (etwa die die Einkünfte begründende Tätigkeit einstellen, zB durch den Abzug von veranlagtem Kapital, der Kündigung eines Mietvertrages)?
- Wen trifft Erfolg oder Misserfolg der Dispositionen über die Einkunftsquellen?
- Insgesamt: Wer hat im konkreten Fall die Einkünftezielung tatsächlich in der Hand?

Wesentlich ist dabei aber, dass die Einkünftezurechnung nach der Markteinkommenstheorie – dies ist hier besonders hervorzuheben – nicht bloß ein allgemeiner Rechtsgedanke ist, sondern sich vielmehr unmittelbar aus dem Gesetz ergibt und sich an diesem nachweisen lässt. Denn die von der Markteinkommenstheorie herausgearbeiteten Grundsätze der Einkünftezurechnung machen nichts anderes, als an die im Gesetz vorzufindenden Einkünfttatbestände anzuknüpfen.¹² Die von der Markteinkommenstheorie entwickelte „Formel“ steht nicht als Meta-Recht über diesen Tatbeständen, sondern sie ist bloß der „kleinste gemeinsame Nenner“ dieser Einkünfttatbestände, aus denen die Markteinkommenstheorie daher in Wahrheit destilliert ist.¹³ Diese Verankerung der Markteinkommenstheorie im gesetzlichen Steuertatbestand gibt dieser Theorie – wie dies *Wolfgang Gassner* anschaulich formuliert hat – erst die nötige „Bodenhaftung“.¹⁴ Diese Bodenhaftung mag nun nicht immer leicht herzustellen sein. Denn das Gesetz hat bei vielen Steuertatbeständen den Blick vorrangig auf die objektive Seite des Steuerschuldverhältnisses gerichtet, indem es zumeist nur den objektiven Steuertatbestand präzise beschreibt. Die subjektive Seite des Steuerschuldverhältnisses, somit *wer* eigentlich der Steuerschuld-

¹² *Gassner*, Grundsatzfragen der Einkünftezurechnung, ÖStZ 2003, 438 (438).

¹³ So schon *Ruppe* in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen 16.

¹⁴ *Gassner*, ÖStZ 2003, 438. *Ruppe* in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen 16.

ner ist, wird von vielen Steuertatbeständen hingegen nicht deutlich oder zT auch gar nicht angesprochen, sondern vielmehr vom Gesetz vorausgesetzt. Gerade das Steuerschuldrecht, das neben einer objektiven auch eine subjektive Seite hat,¹⁵ macht es aber notwendig, aus dem einzelnen Steuertatbestand heraus zu ermitteln, wer diesen Steuertatbestand eigentlich erfüllt und somit Träger der Zurechnung der Einkünfte ist.

Die klassische Markteinkommenstheorie ist in jüngerer Zeit um einige Elemente ergänzt worden. So hat die jüngere Lehre etwa herausgearbeitet, dass auch die Frage des wirtschaftlichen Eigentums über Wirtschaftsgüter für die Einkünftezurechnung Bedeutung haben kann.¹⁶ Nach klassischer Markteinkommenstheorie wäre dieses wirtschaftliche Eigentum regelmäßig ohne direkte Bedeutung gewesen, zumal die Einkünftezurechnung gar nicht die volle Sachherrschaft über ein Wirtschaftsgut verlangt. Beispiele wie die Einkünftezurechnung beim Fruchtgenuss oder der Untermiete stellen dies unter Beweis, wo ein originärer Einkünftebezug des Fruchtnießers oder Untervermieters auch ohne wirtschaftliches Eigentum über die Sache möglich ist. Dies wird von der jüngeren Lehre auch gar nicht bestritten. Allerdings kann wirtschaftliches Eigentum – so die jüngere Lehre – durchaus dann relevant sein, wenn es dem konkreten Einkunftsstatbestand eben gerade auf dieses wirtschaftliche Eigentum über die Sache ankommt. Letztlich ist dies nichts anderes als ein alternativer Begründungsweg bei der Erforschung des Einkünfttatbestandes.¹⁷ In ähnlicher Weise sind auch andere Elemente, wie zB der Veranlassungszusammenhang (somit die Frage, ob bestimmte Einkünfte tatsächlich durch die konkrete Einkunftsquelle veranlasst sind) bei der Erforschung des Einkünfttatbestandes in Betracht zu ziehen. Auch die sonstigen Argumente zur Auslegung des Steuertatbestandes können für die Einkünftezurechnung nutzbar gemacht werden. Wolfgang Gassner hat dieses Zusammenwirken einzelner Elemente bei der Tatbestandserforschung anschaulich zu einem Bild zusammengefügt, in dem der Steuertatbestand das Fundament der Einkünftezurechnung ist. In diesem Fundament ruhen drei tragende Pfeiler, nämlich die Markteinkommenstheorie, das wirtschaftliche Eigentum (§ 24 BAO) sowie das Veranlassungsprinzip. Den Abschluss des Gebäudes der Einkünftezurechnung (seine „Dachkonstruktion“) bilden alle weiteren Argumente, mit deren Hilfe der Inhalt des Einkünfttatbestandes ermittelt werden kann.¹⁸

¹⁵ Vgl nur Stoll, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 163 ff; Gassner, Das Schuldverhältnis im Steuerrecht, in Gesellschaft zum Studium und zur Erneuerung der Struktur der Rechtsordnung (Hrsg), Das Schuldverhältnis – Seine Ausprägung im Privatrecht, im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht (1972) 17 ff.

¹⁶ Gassner, ÖStZ 2003, 439 f.

¹⁷ Gassner, ÖStZ 2003, 439 f.

¹⁸ Gassner, ÖStZ 2003, 442.

Dieses Bild hat große Anschauungskraft. Insgesamt zeigt sich aber, dass es hier weniger auf eine bestimmte Rangfolge einzelner „Bauteile“ dieses Gebäudes ankommt als vielmehr um das gemeinsame Ziel: Insgesamt geht es bei Fragen der Einkünftezurechnung um nichts anderes als die Erforschung des steuerlichen Tatbestandes, somit die Ermittlung des Inhalts des Steuerschuldverhältnisses. Teil dieses Steuerschuldverhältnisses ist auch, den konkreten Steuerpflichtigen (als subjektiven Träger von Einkünften) zu ermitteln. Zu dieser Ermittlung des Inhalts des Steuerschuldverhältnisses ist letztlich jedes Mittel der Gesetzesauslegung recht. Am Ende erweist sich die Frage der Einkünftezurechnung daher als nicht mehr (und auch nicht weniger) als eine Frage der Auslegung des jeweiligen Steuertatbestandes. Dies soll in der Folge anhand verschiedener – fiktiver, aber vielleicht dennoch an das Leben angelehnter – Beispiele näher gezeigt werden.

III. Beispiele Fälle

1. Der kapitalistische Säugling

Ein neugeborenes Kind erhält eine Kapital-Beteiligung in die Wiege gelegt, aus der Dividenden fließen.

Für die persönliche Zurechnung der Einkünfte ist auf den für Dividenden in § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG geregelten Steuertatbestand zurückzugreifen. Danach gehören zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital „*Gewinnanteile (Dividenden) aus Aktien*“. Das Gesetz spricht dabei nicht an, *wer* diese Gewinnanteile aus Aktien bezieht. Vielmehr legt das Gesetz sein Gewicht auf die Dividenden als solche. Daraus lässt sich die Schlussfolgerung ziehen, dass es für die persönliche Zurechnung der Dividenden ausreicht, die Marktherrschaft über die Aktien bzw die Beteiligung auszuüben. In vielen Fällen wird diese Marktherrschaft beim wirtschaftlichen Eigentümer der Aktien liegen. Allenfalls ist auch eine Marktherrschaft durch eine andere Person als den wirtschaftlichen Eigentümer denkbar, wenn dessen Position beim Dividendenbezug im Einzelfall sogar noch stärker ist als die des wirtschaftlichen Eigentümers (wie zB beim Fruchten an Aktien).

Die Besonderheit des Beispiels liegt aber darin, dass der Aktionär (das Kleinkind) keinerlei besondere Befähigung oder sonstige Qualifikation mitbringt, um irgendeine über die bloße Aktionärsstellung hinausgehende „Rolle“ einnehmen zu können. Eine solche besondere persönliche Befähigung ist vom Gesetz aber für den Dividendenbezug auch nicht gefordert. Im Mittelpunkt des Steuertatbestandes stehen die „Aktien“ bzw die daraus erfließenden Dividenden. Weitere subjektive Tatbestandsmerkmale bzw -voraussetzungen sieht das Gesetz nicht vor. Solcherart kann buchstäblich *jede* Person Dividenden vereinnahmen, solange sie nur überhaupt eine steuerpflichtige Person ist. Subjektiv steuerpflichtig ist aber auch das Kleinkind. Für dessen Steuerpflicht ist auch nicht einmal erforderlich, dass es die mit den Aktien verbundenen Rechte (wie zB Stimmrecht) selbst wahrnimmt. Dies kann durch gesetzliche Vertreter erfolgen, ohne dass dies etwas am Einkünftebezug

des Kindes ändert. Damit reicht im Ergebnis bereits die zivilrechtliche Rechtspersönlichkeit des Kindes für seine subjektive Steuerpflicht in diesem Fall aus.

Dieses Ergebnis scheint soweit auch unbestritten. Die eigentliche Frage, die sich aus dem Beispiel ergibt, liegt jedoch darin, ob beim Dividendenbezug durch eine juristische Person (zB eine Holding-Kapitalgesellschaft) hier strengere Voraussetzungen gelten können.¹⁹ Dies ist richtigerweise zu verneinen. Auch eine „substanzschwache“ Kapitalgesellschaft büßt durch diese Substanzschwäche ihre zivilrechtliche Rechtspersönlichkeit nicht ein. Auch die reine Holding ist daher durchaus in der Lage, in gleicher Weise wie das Kind die Dividenden aus Aktien zu beziehen, eben weil der dabei konkret zu erfüllende Steuertatbestand keine darüber hinausgehenden Voraussetzungen enthält. Dass die Holding-Gesellschaft dabei – analog zum Kind – ebenfalls nur durch gesetzliche Vertreter (ihre Geschäftsführer) tatsächlich aktiv werden kann, ändert daran nichts.

2. Der willfährige Abgeordnete

Ein Nationalratsabgeordneter verpflichtet sich gegenüber seiner Partei, bei der Ausübung seines Mandats strikt die Partei-Linie einhalten. Zur Absicherung seiner Linientreue hat er bei seiner Partei ein undatiertes Rücktrittsschreiben hinterlegt. Seine Beziehe aus dem Mandat muss er zur Gänze als „Parteisteuer“ abführen.

Der zu überprüfende Steuertatbestand ist hier § 25 Abs 1 Z 4 lit a EStG. Dort wird die Steuerpflicht von „Bezügen, Auslagenersätzen und Ruhe-(Versorgungs-)Bezügen im Sinne des BezügeG und des VfGG“ als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit angeordnet. Die Einkünfte eines Nationalratsabgeordneten fallen unter diese Bestimmung, weil es sich um „Bezüge iSd BezügeG“ handelt.²⁰

Für diesen Einkunftsstatbestand kommt es somit entscheidend darauf an, wer für die Einkünfte eine Berechtigung nach dem BezügeG hat. Nur diejenige Person, die über eine solche Berechtigung nach dem BezügeG verfügt, kann den Einkunftsstatbestand nach § 25 Abs 1 Z 4 lit a EStG erfüllen. Diese Berechtigung nach dem BezügeG kommt nun allein dem Abgeordneten zu. Ob er dabei seine Tätigkeit – wie auch immer man dies definieren mag – „in eigener Verantwortung“ oder „unter Kontrolle der Partei“ ausübt, ist für den Steuertatbestand der „Bezüge iSd BezügeG“ irrelevant. Auch wenn der Abgeordnete daher inhaltlich tatsächlich vollständig von seiner Partei abhängig sein sollte (weil er sich stets sklavisch an die Parteilinie hält und am Ende reiner Befehlsempfänger ist) und obwohl er seine Bezüge überdies an die Partei abführen muss, bleibt er dennoch Zurechnungsträger der Einkünfte.²¹

¹⁹ Anschaulich hierzu die Auffassungen des BMF zur Einkünftezurechnung iZm „Briefkastengesellschaften“ in Rz 384 ff VPR.

²⁰ Vgl zB VwGH 28. 10. 2010, 2006/15/0295.

²¹ Die Frage des Werbungskostenabzugs für die Parteisteuer bleibt hier ausgeklammert. Dazu zB Renner, Werbungskosten von Politikern: gleicher Maßstab wie für andere Steuerpflichtige? SWK 2005 S 279; VwGH 9. 12. 2004, 99/14/0253.

Dies lässt sich auch aus Sinn und Zweck der Vergütungsregelung für Abgeordnete gut begründen: Es ist sehr sinnvoll, bei der Vergütung für gewählte Mandatare gerade nicht nachzufragen, wie diese ihrem politischen Mandat nachkommen (somit, ob und wie sie am politischen Leben tatsächlich teilnehmen oder bloße „Marionetten“ sind). Dies würde nämlich dem Grundsatz des freien Mandats widersprechen, der es eben dem Mandatar überlässt, wie er sein Mandat konkret ausfüllt. Folgerichtig stellt das BezügeG solche Fragen nicht. Ob der Abgeordnete bloßer „Parteisoldat“ ist, spielt daher kraft Anknüpfung an das BezügeG auch für die Einkünftezurechnung keine Rolle. Dem konkreten Einkunftsstatbestand des § 25 Abs 1 Z 4 lit a EStG kommt es somit nur auf die formale Stellung des Abgeordneten als Bezugsberechtigtem nach dem BezügeG an. Die Einkünfte sind daher in jedem Fall dem Abgeordneten zuzurechnen.

3. Der großzügige Vortragende

Ein Politiker tritt bei Veranstaltungen als Vortragender auf. Anstelle des ihm angebotenen Vortragshonorars bittet er den Veranstalter, einen entsprechenden Betrag an eine bestimmte Organisation zu spenden.

Bei diesem Beispiel ist zunächst unzweifelhaft, dass die Vortragshonorare – bei unterstellter Nachhaltigkeit der Vortragstätigkeit – Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne von § 23 EStG darstellen. Bezieher dieser Einkünfte wäre jedenfalls der vortragende Politiker. An der steuerlichen Zurechnung solcher Einkünfte würde es grundsätzlich auch nichts ändern, dass es über diese Einkünfte bei ihm zu keinem tatsächlichen liquiden Zufluss kommt. Denn es wäre auch dann eine Einkünftezurechnung zu bejahen, wenn der Einkünftebezieher über die ihm zustehenden Einkünfte im Voraus verfügt (etwa durch eine entsprechende „Widmung“). Auch die Vorausverfügung über Einkünfte kann nämlich deren Zufluss bewirken.²²

Im Einzelnen zeigt sich jedoch, dass der vorliegende Fall eine Reihe von Sachverhaltsvarianten aufweisen kann, deren konkrete Lage für das Zurechnungsergebnis von Bedeutung ist. Der Umstand, dass dem Politiker ein Vortragshonorar angeboten wird, spricht zunächst für das Vorliegen von (ihm zurechenbaren) Einkünften. Denn ein solches Anbot macht nicht nur die Üblichkeit eines solchen Vortragshonorars deutlich, sondern auch, dass im konkreten Fall tatsächlich eine solche Gegenleistung zumindest angeboten wird. Das Honorar steht daher mit dem gehaltenen Vortrag in einem Entgeltlichkeitszusammenhang. Ein bloßes Angebot begründet allerdings noch keine zurechenbaren Einkünfte. Lehnt der Vortragende das Honorar ohne weiteres (dh ohne weitere Abrede etc) ab, so hat er den Einkunftsstatbestand ganz eindeutig nicht verwirklicht.

Kritisch ist jedoch, dass der Vortragende nach dem Sachverhalt die Bitte äußert, den Honorarbetrag an eine *bestimmte* Organisation zu spenden. In der Vorauswahl der letztendlich zu begünstigenden Organisation durch den Politiker könnte näm-

²² ZB VwGH 05.07.1994, 91/14/0064.

lich durchaus ein Aspekt liegen, der eine Zurechnung des Vortragshonorars als Einkünfte beim Vortragenden begründet. Denn gerade die Auswahl einer bestimmten Organisation macht deutlich, dass es sich dann bei der „Spende“ an diese Organisation in Wahrheit um einen vom Vortragenden kontrollierten Zuwendungsakt handelt. Er hat es durch seine Auswahl unter Kontrolle, welcher Organisation hier Mittel zukommen sollen. Anders würde der Fall hingegen dann liegen, wenn durch den Vortragenden keine konkrete Vorauswahl einer bestimmten Organisation getroffen wird, sondern etwa der Veranstalter darin frei ist, das Honorar einer (zB gemeinnützigen) Organisation seiner Wahl zukommen zu lassen. Wenn die Auswahl des Empfängers solchermaßen unter Kontrolle des Veranstalters ist, würde dies gegen eine Zurechnung von Einkünften zum Vortragenden sprechen.

Eine weitere Rolle kann die Frage spielen, ob die Spende des Honorars an die Organisation tatsächlich freiwillig erfolgt. Liegt hier nämlich echte Freiwilligkeit des Veranstalters vor, dann könnte dies den Veranlassungszusammenhang zwischen dem Vortrag und der dafür (bzw eben nicht mehr dafür) bezahlten Spende durchbrechen. Die Feststellung, ob die Spende in einem solchen Fall freiwillig erfolgt, kann hier schwierig sein. So wäre es zB denkbar, dass der Vortragende in Wahrheit durchaus erwartet, dass eine solche Spende erfolgt (was daran festgemacht werden könnte, dass er zB die Zahlungseingänge bei dieser Organisation nachkontrolliert). Liegt hingegen eine tatsächlich freiwillige (dh auch im Falle ihrer Nichtleistung sanktionslose) Spende vor, spricht dies gegen eine Zurechnung von Einkünften beim Vortragenden. Denn dann hätte er den Vortrag unabhängig davon gehalten, ob der Veranstalter tatsächlich eine Spende geleistet hätte.

Es zeigt sich, dass das Beispiel in hohem Maße vom tatsächlichen Sachverhalt abhängig ist, der viele Facetten zulässt. Dies erschwert die präzise Antwort auf die Frage, ob dem Vortragenden tatsächlich Einkünfte zugerechnet werden können. Auch darin ist die Einkünftezurechnung aber letztlich nur ein Spiegel des konkret in Betracht kommenden Steuertatbestandes. Der auch hier einschlägige Tatbestand der Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSv § 23 Z 1 EStG ist nämlich – was die dazu vorhandene reichhaltige Literatur mit ihrer Existenz unter Beweis stellt – nicht scharf konturiert. Immerhin lässt sich als Kern dieses Tatbestands herausarbeiten, dass die Einkünfte „aus“ einer in § 23 Z 1 EStG angesprochenen „Betätigung“ stammen müssen. Dies streicht den Veranlassungszusammenhang hervor, der zwischen der Tätigkeit (dem Vortrag) und den Einkünften (der Spende des Veranstalters) bestehen muss, um tatsächlich Einkünfte iSv § 23 Z 1 EStG darstellen zu können.

4. Der überzählte Berater

Ein Berater erhält von einer Körperschaft öffentlichen Rechts für ein Gutachten ein Honorar von 1.000. Nachdem dieses Honorar in der Öffentlichkeit als stark überhöht kritisiert wird, gewährt der Berater 50% „Patrioten-Rabatt“. An ihn werden daher lediglich 500 ausbezahlt.

Hier geht es allein um die Frage, ob der nachträgliche „Rabatt“ einer Einkünftezurechnung in Höhe des vollen Honorarbetrags entgegensteht. Dabei geht es weniger um die persönliche Seite der Einkünftezurechnung, sondern um deren Ausmaß der Höhe nach. Zunächst spricht hier die – im vorliegenden Fall unterstellte – zivilrechtlich gültige Vereinbarung über ein Honorar in Höhe von 1.000 für eine Steuerpflicht des vollen Betrags. Denn die zivilrechtlich gesicherte Rechtsposition des Empfängers hat zur Folge, dass bei ihm eine entsprechende Forderung in voller Höhe entstanden ist. Insbesondere wird nach dem Sachverhalt diese Forderung vom Vertragspartner (der Körperschaft öffentlichen Rechts) auch gar nicht bestritten, vielmehr besteht lediglich eine Kritik der Öffentlichkeit (die nicht mit der Körperschaft öffentlichen Rechts gleichgesetzt werden kann). Wenn daher der Berater einen nachträglichen Rabatt gewährt, so verzichtet er einseitig auf eine gesicherte Rechtsposition. Hier ist es das Zivilrecht, das eine Tatbestandswirkung für den steuerlichen Einkünftebegriff entfaltet.²³ Denn der hier relevante Einkünftebegriff der selbstständigen Arbeit (§ 22 Z 1 EStG, wenn es sich um freiberufliche Einkünfte handelt) wird jedenfalls dann erfüllt sein, wenn das Honorar die Gegenleistung für die Erfüllung eines zivilrechtlich wirksamen Beratungsauftrags ist. Dies führt zum Zufluss des vollen Betrages von 1.000 samt nachfolgender Verfügung über den als „Rabatt“ nachgelassenen Teilbetrag von 500.

Das konkrete Besteuerungsergebnis wird nun davon abhängen, ob diese Verfügung über den „Rabatt“ betrieblich veranlasst ist und daher eine Betriebsausgabe darstellt. Dies ist denkbar, wenn der „Rabatt“ in Wahrheit deshalb gewährt wird, um die zukünftige Geschäftsbeziehung des Beraters zur Körperschaft öffentlichen Rechts zu stärken (etwa um Folgeaufträge zu erhalten). Die Bezeichnung als „Patrioten-Rabatt“ könnte jedoch auch nahelegen, dass hier eine bloße Einkommensverwendung vorliegt, die in der steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre angesiedelt ist. Ist es dem Berater nämlich zwar ein „patriotisches“, aber dennoch eben persönliches Bedürfnis, die Körperschaft öffentlichen Rechts wirtschaftlich zu entlasten, dann wäre der Rabatt steuerlich unbeachtlich (und daher nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig).

5. Der Kinder-Star und sein Management

Der sechsjährige Junior ist ein Star-Kinderschauspieler. Seine Karriere wird von den Eltern mit großem Einsatz organisiert und vermarktet. Junior erhält Vergütungen von 1.000, seine Eltern nichts (obwohl ihre Leistung objektiv 200 wert wäre).

Junior bezieht aus seiner Schauspielerei Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Die Frage ist in diesem Fall jedoch, wie die Managementtätigkeit der Eltern behandelt wird. Diese hätte einen objektiven Marktwert von 200 (dh ein professioneller Manager hätte drittbüchlich für seine Leistungen ein Entgelt von 200 verlangt). Durch die Nichtverrechnung dieser Leistungen erspart sich Junior Betriebsausga-

²³ Zu dieser Tatbestandswirkung des Zivilrechts zB *Ruppe* in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen 11 f; weiters *Tanzer*, Gutachten 15. ÖJT, III/1 (2003) 40; *Gassner*, ÖStZ 2003, 439.

ben in Höhe von 200. Hätten die Eltern Entgelte in dieser Höhe verrechnet, dann müssten sie Einkünfte in Höhe von 200 versteuern.

Zunächst stellt sich hier die Frage, wie sich das Angehörigenverhältnis zwischen Junior und seinen Eltern auswirkt. Für solche Rechtsbeziehungen in der Angehörigensphäre hat die Rechtsprechung eine Reihe von Formalvoraussetzungen entwickelt, unter denen solche Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich „anzuerkennen“ sind.²⁴ Regelmäßig geht es dort um die Anerkennung von tatsächlich geleisteten Zahlungen als Betriebsausgaben und korrespondierend um deren steuerlichen Empfang (womit häufig der Effekt eines „Einkommens-Splittings“ gestalterisch erreicht werden soll). Bleiben solche Leistungen im Rahmen der familiären Beistandspflicht, sind sie nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis steuerlich unbeachtlich.²⁵ Geht die konkret erbrachte Leistung jedoch über dieses Niveau hinaus, kann sie steuerlich durchaus relevant werden.²⁶ Geht man daher davon aus, dass die Managementleistung der Eltern über die normale familienrechtliche Verpflichtung gegenüber ihrem Sohn Junior hinausgeht, wäre insoweit ein steuerlich relevantes Rechtsverhältnis zwischen Angehörigen denkbar.

Aber kann auf diese Weise eine Steuerpflicht der Eltern auch dann begründet werden, wenn sie – wie im vorliegenden Fall – weder Zahlungen tatsächlich erhalten noch mit Junior eine Vereinbarung über Leistungspflicht oder Entgelt besteht und die Eltern vielmehr ganz bewusst ihre Arbeitskraft unentgeltlich für die Karriere ihres Sohnes zur Verfügung stellen? In einem solchen Fall ist die Annahme von Einkünften bei den Eltern abzulehnen: Der Einkünftebegriff ist gerade nicht wertbasiert (in dem Sinn, dass der Steuerpflichtige mit einer Bemessungsgrundlage besteuert wird, die – unabhängig von der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung – dem objektiven Wert seiner eigenen Leistung entspricht), sondern vielmehr entgeltbasiert. Insoweit folgt der Einkünftebegriff und die Zurechnung von Einkünften den Vorgaben der zivilrechtlichen Gestaltung.²⁷ Bemessungsgrundlage ist daher das tatsächliche Entgelt. Fehlt es an einem solchen Entgelt (wie bei ehrenamtlicher Arbeit oder sonstiger unbezahlter Arbeit), beziehen die Erbringer solcher Leistungen keine Einkünfte. Allenfalls liegt hier eine unentgeltliche Zuwendung an den Begünstigten solcher Leistungen vor.

6. Die Ehegatten-Mitunternehmerschaft

John und seine Frau Mary sind je zur Hälfte an Gewinn und Firmenwert einer KG beteiligt. John ist im Unternehmen als einziger Geschäftsführer aktiv. Mary hat

²⁴ Vgl nur den Überblick bei Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band I⁹ Rz 57.

²⁵ EStR Rz 1143 f mN aus der Judikatur.

²⁶ Vgl VwGH 30.01.1990, 89/14/0162.

²⁷ Vgl nochmals zur Tatbestandswirkung des Zivilrechts für den Einkünftebegriff Ruppe in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen 11 f; weiters Tanzer, Gutachten 15. ÖJT, III/1 (2003) 40; Gassner, ÖStZ 2003, 439.

nur die gesetzlichen Kommanditisten-Rechte, die sie allerdings nicht tatsächlich wahrnimmt. Ihren 50%-Anteil hat Mary von John geschenkt erhalten.

Bei diesem Beispiel geht es um die Frage, ob die 50%-Gewinnbeteiligung von Mary steuerlich „anzuerkennen“ ist. Offenkundig erbringt Mary keine Leistungen im Betrieb der KG, mit denen sie an der Erwirtschaftung des Gewinnes der KG aktiv mitwirken würde. Dennoch ist sie Mitunternehmerin iSv § 23 Z 2 EStG, denn dafür muss sie ein Mitunternehmer-Risiko tragen (was nach dem Sachverhalt aufgrund ihrer Beteiligung an Gewinn und Firmenwert zu bejahen ist), weiters muss sie Mitunternehmer-Initiative im notwendigen Ausmaß ausüben.²⁸ Hierfür reicht die Stellung als Kommanditistin im gesetzlichen Umfang aus.²⁹ Eine über die geforderte Mitunternehmer-Initiative hinausgehende „aktive“ Rolle muss Mary in der KG zur Erlangung des Status als Mitunternehmer nicht übernehmen. Dennoch geht die Rechtsprechung bei Mitunternehmerschaften im Familienverband davon aus, dass die Gewinnverteilung einer Angemessenheitsprüfung zu unterwerfen ist.³⁰ Für die Angemessenheit des Gewinnanteils reicht dabei der bloße Status als Mitunternehmer nicht aus, vielmehr muss auch der konkrete Gewinnbezug mit dem tatsächlichen Gesellschafterbeitrag in Einklang stehen. Anschaulich soll hier die Gewinnverteilung in zwei gedanklichen Stufen ablaufen: Zunächst werden die tatsächlichen Gesellschafterbeiträge honoriert, erst danach wird der Restgewinn nach vertraglichen Quoten verteilt.³¹ Im Ergebnis ist nach diesen Grundsätzen der gesamte KG-Gewinn von John zu versteuern.³² Die Mitunternehmerschaft wird daher „nicht anerkannt“.

Betrachtet man unbefangen den Einkünftetatbestand des § 23 Z 2 EStG, so mag dieses Ergebnis auf den ersten Blick überraschen. Denn der Tatbestand von § 23 Z 2 EStG stellt auf die „Gewinnanteile von Mitunternehmern“ ab und Mary ist unbestritten als Mitunternehmerin anzusehen. Allerdings kann die Einkünftezurechnung zu Mary nur dann erfolgen, wenn sie nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach vom Steuertatbestand des § 23 Z 2 EStG getragen wird. Für die Höhe des Gewinnanteils iSv § 23 Z 2 EStG ist nun nicht nur die gesellschaftsvertraglich vereinbarte Quote maßgebend, sondern zusätzlich auch, ob der Gewinnanteil tatsächlich von der von Mary entfalteten mitunternehmerischen Aktivität veranlasst ist. Im Familienverband ist hier denkbar (bzw besteht nach der Rechtsprechung in Wahrheit eine widerlegbare Vermutung), dass die tatsächliche Veranlassung der 50%igen Gewinnbeteiligung von Mary in der Erfüllung einer Unterhaltpflicht oder in einer Schenkung durch John an Mary liegt. Diesfalls überlagert diese private

²⁸ Dazu etwa die Verwaltungspraxis in EStR Rz 5805 ff.

²⁹ Vgl Rz 5811 EStR.

³⁰ Vgl die zahlreichen Nachweise zB bei *Baldauf* in Jakom⁴ (2011) § 23 Rz 168.

³¹ So *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch (1993) § 20 Tz 54.2.

³² So auch Rz 1188 EStR zu einem ähnlich gelagerten Fall (dort trägt Mary nur durch Kapitalüberlassung und untergeordnete Hilfstätigkeiten zum Gesellschaftserfolg bei, dementsprechend wird ihr nur eine für diese konkreten Beiträge angemessene Gewinnbeteiligung zugerechnet).

Veranlassung die gesellschaftsvertragliche Gewinnbeteiligung nach den Quoten.³³ Es liegen bei Mary dann keine aus der Mitunternehmerschaft stammenden „Gewinnanteile“ vor, da John den 50%-Anteil gewissermaßen gerade nicht an Mary mit ertragsteuerlicher „Wirksamkeit“ geschenkt hat.

IV. Ergebnis

Das Thema der Einkünftezurechnung erweist sich heute als aktueller denn je. Einige Beispiele haben versucht, dies zu veranschaulichen. Freilich ist in der steuerlichen Praxis die Zahl der Beispieldfälle zu Fragen der Einkünftezurechnung endlos. Genau deshalb ist es notwendig, eine klare Konzeption zur Herleitung der Grundsätze der Einkünftezurechnung zu finden. Dies kann die steuerliche Tatbestandslehre leisten, wenn man diese nicht nur als Erforschung des objektiven Steuertatbestandes versteht, sondern auch die subjektive Seite dieses Tatbestandes davon umfasst sieht. Die Einkünftezurechnung ist dann nicht mehr (aber auch nicht weniger) als eine Facette der Auslegung des jeweiligen Steuertatbestandes. Diese Tatbestandsbezogenheit der Einkünftezurechnung hilft, der ansonsten drohenden Gefahr der „gefühlt“ Zurechnung von Einkünften zu begegnen. Damit leistet die steuerliche Tatbestandslehre einen Beitrag zur Rechtssicherheit, weil sie die Einkünftezurechnung nicht nach solchen „Gefühlen“, sondern auf der Basis des Gesetzes vornimmt.

³³ Vgl *Gassner*, ÖStZ 2003, 441; weiter bereits *Lechner*, Die Gewinnpoolung (1986) 166 ff.