

Klarstellung bei der Zurechnung von höchstpersönlichen Tätigkeiten

Im Rahmen des **Wartungserlasses** zu den EStR 2000 vom 12.1.2009 ist es auch zu einer Änderung hinsichtlich der Vergütung von höchstpersönlichen Tätigkeiten gekommen. Die praktischen Konsequenzen, welche **ab 1.7.2009** in Kraft treten, sind verglichen mit der minimalen sprachlichen Änderung (es wurde bei Rz 104 das Wort „**sich**“ ergänzt) bedeutend und werden nachfolgend dargestellt.

In Rz 104 wurde bisher normiert, dass Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, dem auch die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Diese **Einkunftsquelle** kann sich auf das **wirtschaftliche Eigentum**, auf ein **Miet- oder Nutzungsrecht**, aber auch auf eine bloße Tätigkeit beziehen. Nach der neuen Regelung übt derjenige eine höchstpersönliche Tätigkeit aus, der aus der Tätigkeit das **Unternehmerrisiko** trägt und also die Möglichkeit besitzt, die **sich** ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Somit wurde das **Steuersubjekt personenbezogener** gestaltet, als dies bisher der Fall war. Als Beispiele für solche höchstpersönlichen Tätigkeiten sind im Wartungserlass **Schriftsteller, Vortragende, Wissenschaftler** und die **Drittanstellung von Vorständen** angeführt. Der UFS Linz (GZ RV/0237-L/04 vom 16.12.08) hat dazu passend die Tätigkeit als **Aufsichtsrat** bzw. als **Mitglied des Stiftungsvorstands** einer Privatstiftung als höchstpersönlich erkannt.

Die Änderung hat praktische Konsequenzen, da es bisher z.B. durchaus machbar war, dass sich ein Vorstand einer Aktiengesellschaft nicht direkt durch eine Vertragsbeziehung mit der AG bindet, sondern eine ihm gehörende **GmbH zwischenschaltet**, welche für den Vorstand abrechnet, womit **steuerliche Vorteile** erzielt werden konnten. Ebenso ist es für einen Universitätsprofessor nunmehr nicht mehr ohne Weiteres möglich, seine Gutachten über eine zwischengeschaltete GmbH abzurechnen. Der Vorteil lag v.a. in dem niedrigeren KSt-Tarif von 25% bei der GmbH im Vergleich zum Einkommensteuersatz von bis zu 50% bei der natürlichen Person. Diese Gestaltungsmöglichkeit wird ab dem 1.7.2009 stark eingeschränkt. Durch diese Klarstellung im Wartungserlass soll die **willkürliche Verschiebung von Einkünften verhindert** werden, wobei

offensichtliche Missbrauchskonstrukte schon bisher steuerlich nicht anerkannt wurden.

Die Übernahme von Chance und Risiko ist allerdings **nicht immer eindeutig** zu erkennen, sodass idealerweise die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind. Die (pauschale) Neuregelung führt nämlich auch dazu, dass z.B. einem angestellten Wissenschaftler, welcher von seinem Arbeitgeber zu einem Vortrag geschickt wird, die Vergütung zuzurechnen ist, obwohl er unter Umständen nicht selbst über sein Schicksal entscheiden kann und eine persönliche Einkünftezurechnung nicht gerechtfertigt erscheint.