

30. November 2006

BMF-010216/0087-VI/6/2006

## **Salzburger Steuerdialog 2006 - Protokoll Körperschaftsteuer**

### **1. Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer**

#### **1.1 Besserungskapital an mittelbar beteiligte Körperschaft (§ 8 Abs. 1 KStG, EStR 2000 Rz 2452 , KStR 2001 Rz 886 und Rz 928)**

##### **1.1.1 Sachverhalt**

An der X-AG sind mit 999.999 Aktien die X-Privatstiftung und mit 1 Aktie die natürliche Person X beteiligt. Die X-AG ist ihrerseits zu 99.99% an der X-GmbH beteiligt, die restlichen 0,01% hält die X-Privatstiftung. Die X-AG ist weiters an mehreren in- und ausländischen Gesellschaften beteiligt, die zusammen den X-Konzern bilden. Seit dem Jahr 2000 besteht zwischen der X-AG und der X-GmbH eine Vollorganschaft.

Im Jahr 2000 stellt die natürliche Person X der X-GmbH laut Vereinbarung ATS 50 Mio endgültig zur Verfügung, um damit sicherzustellen, dass die konzernalen Eigenmittel in diesem Ausmaß erhöht werden. Im Gegenzug räumt die X-GmbH folgende Besserungszusage ein: Soweit in den folgenden zehn Jahren die X-AG in ihrem Konzernabschluss ein Jahresergebnis nach Steuern ausweist, das 10% der konzernalen Eigenmittel zu Beginn des jeweiligen Geschäftsjahres übersteigt, so ist der Mehrgewinn (d.i. der eine 10%ige Verzinsung übersteigende Betrag) bis zu einem Maximalbetrag von ATS 15 Mio p.a. an den Kapitalgeber auszusahlen, bis dieser insgesamt 160% des bereit gestellten Betrages erhalten hat. Nach Ablauf des zehnten Jahres endet die Besserungsvereinbarung. Soweit der Besserungsanspruch bis dahin nicht erfüllt wurde, erlischt er ersatzlos.

Schon in 2001 wird eine Auszahlung von ATS 15 Mio schlagend, die X als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuert und die X-GmbH als Aufwand verbucht. In 2003 entsteht die nächste Auszahlungsverpflichtung der X-GmbH, X verzichtet jedoch auf seinen Anspruch. Die Gesellschaften führen keine Evidenzkonten.

### **1.1.2 Lösung**

**Gemäß EStR 2000 Rz 2452 handelt es sich bei Besserungsverpflichtungen um zunächst erlassene oder gestundete Verbindlichkeiten von "besserungsbedürftigen" Unternehmungen, die bei Eintritt gewisser vereinbarter Voraussetzungen (nämlich Besserung des Unternehmens) wieder aufleben bzw. zu tilgen sind. Ihre Bewertung hat nach wirtschaftlichen Kriterien zu erfolgen.**

**Im konkreten Fall lässt sich zunächst nicht erkennen, ob die X-GmbH überhaupt besserungsbedürftig und -würdig ist. Unabhängig davon ergibt sich bei Beurteilung der getroffenen Vereinbarung, dass nicht Besserungskapital, sondern ein Fremdkapital (mit erfolgsabhängiger Sonderverzinsung) eingeräumt wurde. Die Tilgung des hingegebenen Betrages hängt vom konsolidierten Konzernergebnis und nicht vom Ergebnis der zu stärkenden Gesellschaft ab.**

**Da im gegenständlichen Fall ein (wenn auch nur mittelbares) Naheverhältnis des kapitalhingebenden X zur X-GmbH vorliegt, ist weiters zu überprüfen, ob die Hingabe des Kapitals gesellschaftsrechtlich bedingt und somit als Einlage zu werten ist. Ist das der Fall, stellen die Auszahlungen der X-GmbH bis zum Erreichen der hingegebenen ATS 50 Mio Einlagenrückzahlungen dar (ungeachtet der fehlenden Evidenzkontenführung durch die Gesellschaften), die darüber hinausgehenden Auszahlungen (ab Überschreiten der 100% bis zum Erreichen der 160%) sind verdeckte Ausschüttungen.**

**Der Verzicht auf die Auszahlung im Jahre 2003 ist als Einlagenrückzahlung und Wiedereinlage zu sehen, sodass sich keine steuerlichen Konsequenzen ergeben.**

## **1.2 Zahlungen an eine Anstalt in Liechtenstein (§ 4 Abs. 4 EStG, EStR 2000 Rz 1079 ff)**

### **1.2.1 Sachverhalt**

Eine österreichische Gesellschaft verbucht Fakturen einer liechtensteinischen Anstalt über Consulting- und Salespromotion-Aktivitäten als Aufwand. Aus den Rechnungen geht hervor, dass diese nicht aus Liechtenstein übermittelt wurden, sondern von einem deutschen verbundenen Unternehmen gefaxt wurden. Auf den zugehörigen Überweisungsbelegen ist

als Begünstigter sowohl der Name des liechtensteinischen Empfängers als auch der Name des österreichischen Geschäftsführers angeführt. Die den abgerechneten Consulting- und Salespromotion-Aktivitäten zugrunde liegende Vereinbarung wurde auf dem Briefpapier der österreichischen Gesellschaft abgefasst und von der liechtensteinischen Anstalt nur unterfertigt, wobei die Unterschrift nicht lesbar ist und ein Firmenstempel fehlt.

Die liechtensteinische Gesellschaft ist nicht ins dortige Handelsregister eingetragen und auch Nachforschungen an der angeführten Adresse und bei der Post- und Telefonverwaltung führten zu keinem Ergebnis. Es wurde schließlich ein Registerauszug vorgelegt, der eine Gesellschaft ausweist, die eventuell die gesuchte sein könnte, da der auf den Fakturen und der Vereinbarung angegebene Firmenwortlaut aus drei Großbuchstaben und der Beifügung "International" besteht und der im Registerauszug angegebene Firmenwortlaut aus drei Wörtern besteht, die mit eben diesen Buchstaben beginnen, allerdings fehlt die Beifügung "International" und auch die Anschrift ist nicht identisch. Bei den angeblich erbrachten Leistungen soll es sich um Beratungsleistungen und Geschäftsanbahnungen im ehemaligen Jugoslawien handeln. Die liechtensteinische Gesellschaft habe für diese Tätigkeit freiberufliche Mitarbeiter eingesetzt, die Erbringung der Leistungen ist aber nicht dokumentiert.

### **1.2.2 Lösung**

**Wenn nach dem vorliegenden Sachverhalt davon auszugehen ist, dass tatsächlich keine Leistungen von der liechtensteinischen Anstalt erbracht wurden, steht für die genannten Aufwendungen auch kein Abzug als Betriebsausgaben zu, da es an der betrieblichen Veranlassung fehlt.**

**Sind die Überweisungen an den Geschäftsführer als gleichzeitigem Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, stellen sie verdeckte Ausschüttungen dar. Ansonsten liegt für den Geschäftsführer, der über eine Mehrheitsbeteiligung verfügt, ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis bzw. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vor und uU ein Schadensfall für die Gesellschaft, die zu abzugsfähigen Betriebsausgaben führen.**

## **1.3. Bewertung von Wertpapieren bei Banken (§ 6 Z 2 lit. a EStG, KStR 2001 Rz 1273 und Rz 1274)**

### **1.3.1 Sachverhalt**

Eine Bank erwirbt ein festverzinsliches Forderungswertpapier überpari am Sekundärmarkt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis 2002/14/0039 vom 26.7.2005 die zwingende steuerliche Bewertungsregel des § 6 Z 2 lit. a EStG über die Bestimmungen des § 56 Bankwesengesetz gestellt. Eine sofortige Abschreibung des Agios einer Anleihe auf den Nennwert ist nicht zulässig. Eine Abschreibung auf einen niedrigeren Teilwert kann zulässig sein. Er trifft in diesem Erkenntnis auch eine Aussage über die Höhe der Anschaffungskosten.

Die Randziffern 1273 und 1274 der KStR sehen zeitanteilige Abschreibungen des Agios oder Überparibetrages vor.

Nach diesem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist fraglich, ob eine zeitanteilige Abschreibung des Agios oder Überparibetrages noch zulässig ist, wenn dadurch der Buchwert des Wertpapiers unter dessen Teilwert fiele.

### **1.3.2 Lösung**

**Im oben zitierten Erkenntnis zur "Überpari-Anschaffung" festverzinslicher Wertpapiere am Sekundärmarkt definiert der VwGH den Begriff der Anschaffungskosten: "Zu den Anschaffungskosten gehören daher Kosten, die dem Anschaffungsvorgang dienen. Als Anschaffungskosten gelten somit die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.**

**Es besteht kein Zweifel, dass beim Erwerb von Forderungswertpapieren zu leistende Aufschläge auf den Tilgungsbetrag (Nennwert) Teil der Anschaffungskosten des Wertpapiers sind." Eine Aufspaltung der Anschaffungskosten in den Nennwert und den Differenzbetrag ("Agio") zu den Anschaffungskosten für steuerliche Zwecke lehnt der VwGH implizit durch den Verweis auf § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 ab. Der Tatsache, "dass sich der Kurswert festverzinslicher Wertpapiere in Abhängigkeit sowohl vom aktuellen Zinsniveau wie auch von der Restlaufzeit entwickelt und sich gegen Ende der Laufzeit dem Rückzahlungsbetrag (Nennwert) des Wertpapiers annähern wird, ist nach § 6 Z 2**

**lit. a EStG 1988 durch entsprechende Bewertung zum (niedrigeren) Teilwert Rechnung zu tragen. Durch diese Bewertung ergibt sich eine Gewinnminderung für jenes Wirtschaftsjahr, in dem die Wertminderung tatsächlich eingetreten ist und damit eine der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gerecht werdende Besteuerung."**

**Wurde ein bereits überpari begebenes festverzinsliches Forderungswertpapier am Sekundärmarkt zu einem noch höheren Betrag (Agio, Überparibetrag) erworben, so ist jener Überparibetrag, der bei Begebung bereits im Kaufpreis des Forderungswertpapiers enthalten war und dem Emittenten als Zinsregulativ gedient hat, weiterhin bis zur Tilgung finanzmathematisch verteilt abzuschreiben, der restliche Kaufpreis ist allerdings einheitlich als Anschaffungskosten des Forderungswertpapiers anzusehen.**

**Beispiel: Ein festverzinsliches Wertpapier mit einem Nominale von 100, das überpari zu 104 im Jahr 00 mit einer Laufzeit von 10 Jahren begeben wurde, wird durch eine Bank am Sekundärmarkt um 110 im Jahr 04 erworben. Restlaufzeit ist 5 Jahre. Der Überparibetrag von 4 hätte vom Veräußerer bereits finanzmathematisch abgegrenzt und jährlich aufgelöst werden müssen, sodass sich bei Veräußerung im fünften Jahr ein Restbetrag von 2,03 ergeben müsste. Aus dem Kaufpreis von 110 ist daher ein Betrag von 2,03 herauszuschälen und auf die Restlaufzeit von 5 Jahren verteilt aufzulösen, 107,97 sind Anschaffungskosten für das Wertpapier und unterliegen der Teilwertbetrachtung. Wäre der Teilwert des Forderungswertpapiers im Jahr 06 106, käme es zu einer Teilwertabschreibung von 1,97.**

## **1.4 Bewertung von Fondsanteilen in fremder Währung (§ 6 Abs. 2a EStG, EStR 2000 Rz 2136, EStR 2000 Rz 2230 ff , InvFR 2003 Rz 186)**

### **1.4.1 Sachverhalt**

20.000 Stück Anteile eines ausländischen Fonds werden 2002 ins Umlaufvermögen eines Unternehmens erworben und unter Berücksichtigung des WP-Kurses (US-\$ 1.000,57) und des Wechselkurses (1,0422) zum 31.12.2002 mit Euro 19.201.113,03 bewertet. 2003 erfolgt ein Zwangsumtausch der Fondsanteile wegen Änderung der Stückelung (bisher: 20.000

Stück zu US-\$ 1.010,37, neu: 20.207,4 Stück zu US-\$ 1.000,00), wobei der Gesamtwert der Anteile mit US-\$ 20.207.400 gleich geblieben ist. Für die Berechnung des Teilwertes zum 31.12.2003 ging das geprüfte Unternehmen von der ursprünglichen Stückanzahl (20.000 Stk) und dem Kurs bei Anschaffung (1.000,57 US\$) aus anstelle der neuen Stückzahl von 20.207,40 und dem Kurswert zum 31.12.2003 von 1.021,99, und wandte den Wechselkurs zum 31.12.2003 an, was zu einer Wertberichtigung in Höhe von Euro 3.186.868,47 führte.

Nach Ansicht der Bp ist für die Bewertung der Fondsanteile von der Stückzahl und dem US\$ Kurswert zum 31.12.2003 auszugehen und diese mit dem Wechselkurs zum 31.12.2003 umzurechnen. Der Wertberichtigungsbedarf errechnet sich daher wie folgt:

|             | Stk.      | WP Kurs<br>US\$ | Wert US\$     | Wechselkurs | Wert Euro     |
|-------------|-----------|-----------------|---------------|-------------|---------------|
| Ansch. 2002 | 20.000,00 | 1.000,57        | 20.011.400,00 | 1,0422      | 19.201.113,03 |
| TW 12/2003  | 20.207,40 | 1.021,99        | 20.651.720,31 | 1,2496      | 16.526.664,78 |
|             |           |                 |               | Abwertung   | -2.674.448,25 |

### 1.4.2 Lösung

Der Betriebsprüfung wird vollinhaltlich zugestimmt.

## 1.5 Verlustvortragsgrenze bei Veräußerung eines Teilbetriebes einer GmbH (§ 2 Abs. 2b Z 3 EStG, EStR 2000 Rz 4533b)

### 1.5.1 Sachverhalt

Die X-GmbH veräußert ihren Teilbetrieb im Jahr 01 um 500.000, wobei Aktiva in Höhe von 200.000 und Passiva in Höhe von 100.000 abgehen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen inklusive Veräußerungsgewinn 1.000.000, vortragsfähige Verluste sind in Höhe von 4.000.000 vorhanden.

Fraglich ist, ob die Teilbetriebsveräußerung einer Kapitalgesellschaft ebenfalls unter § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 (Ausnahme von der Verlustvortragsgrenzung) fällt.

### **1.5.2 Lösung**

**Gemäß EStR 2000 Rz 4533b ist § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 auch auf Körperschaften anzuwenden, die § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, sodass deren Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen unbegrenzt mit vorhandenen Verlustvorträgen verrechnet werden können, auch wenn § 24 EStG 1988 nicht anzuwenden ist.**

**Das bedeutet, dass der Veräußerungsgewinn von 400.000 zur Gänze und der laufende Gewinn von 600.000 bis zur Vortragsgrenze von 450.000 mit Verlusten verrechnet werden kann. Es verbleibt ein Verlustvortrag von 3.150.000 für die Folgejahre.**

## **2. Umgründungssteuerrecht**

### **2.1 Offene Siebentelabschreibung bei Abspaltung (§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG; KStR 2001 Rz 1238)**

#### **2.1.1 Sachverhalt**

Die unbeschränkt steuerpflichtige GmbH A spaltet zum Stichtag 30.6.02 ihre unter § 10 Abs. 2 KStG fallende steuerhängige Beteiligung (Ungarn) nach den Vorschriften des SpaltG und Art VI UmgrStG auf die unbeschränkt steuerpflichtige GmbH B (Schwestergesellschaft) ab. Beide Gesellschaften ermitteln den Gewinn nach dem mit dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr. Die GmbH-A hat die ungarische Beteiligung in Vorjahren teilwertberichtigt, offene Siebentel sind noch vorhanden. In den KSt-Erklärungen 02 macht einerseits die GmbH-A und andererseits auch die GmbH-B als Rechtsnachfolger jeweils ein Siebentel geltend. Ist dies zulässig?

#### **2.1.2 Lösung**

**Gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG sind „abzugsfähige Abschreibungen ..... im betreffenden Wirtschaftsjahr und in den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen, .....“.**

**Gemäß § 33 Abs. 1 UmgrStG endet hinsichtlich des zu übertragenden Vermögens mit dem Spaltungsstichtag ein Wirtschaftsjahr. Bei der Ermittlung des Gewinnes ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den**

**steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Analog zu den Vorschriften des § 2 Abs. 2 SpaltG, nach dem die übertragende Gesellschaft auf den Spaltungsstichtag eine Schlussbilanz aufzustellen hat, ist auch bei der Abspaltung eines Kapitalanteiles iSd § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG das Wirtschaftsjahr für den zu übertragenden Anteil beendet. Das bei der GmbH-A hinsichtlich der ungarischen Beteiligung damit entstehende Rumpfwirtschaftsjahr führt daher bei ihr zum Ansatz eines Siebentels der offenen Teilwertabschreibung.**

**Durch die Abspaltung zum Stichtag 30.6.02 wird das Wirtschaftsjahr 02 der übernehmenden GmbH-B nicht unterbrochen. Der steuerliche Beteiligungszugang zum 1.7.02 fällt daher in das laufende von 1.1. bis 31.12.02 fallende Wirtschaftsjahr. Die übernehmende Körperschaft hat nach § 34 Abs. 1 UmgrStG den steuerlich maßgebenden Buchwert im Sinne des § 33, also den um die volle Teilwertabschreibung geminderten Buchwert des Kapitalanteils fortzuführen. Das in § 12 Abs. 3 Z 2 KStG zitierte „nachfolgende“ Wirtschaftsjahr kann daher erst jenes des Jahres 03 sein. Die GmbH-B kann daher ab der Veranlagung 03 die bis dahin nicht verbrauchten Siebentel absetzen. Die in KStR 2001 Rz 1238 vorgesehene Vollabschreibung restlicher Siebentel zu Lasten des ersten nach dem Umgründungsstichtag endenden Wirtschaftsjahres bezieht sich nur auf den Übergang auf eine natürliche Person auf Grund einer Umwandlung der Gesellschaft und hat für den Fall der Weitergeltung des Körperschaftsteuerrechts beim Rechtsnachfolgen keine Bedeutung.**

## **2.2. Verlustabzug bei Verschmelzung (§ 4 UmgrStG, UmgrStR 2002 Rz 192)**

### **2.2.1 Sachverhalt**

An der seit Jahren eine Buchhandlung betreibende GmbH sind A und B zu je 50 % beteiligt. Es liegen folgende Umsätze bzw. Ergebnisse vor:

Jahr 01: Umsatz 5,7 Euro, Verlust 100.000 Euro

Jahr 02: Umsatz 5,2 Euro, Verlust 1,000.000 Euro

Jahr 03: Umsatz 0

Jahr 04: a) Bis Mitte des Jahres Umsatz 0. Auch das Personal wurde entlassen und das Anlage- und Umlaufvermögen sind nicht mehr vorhanden.

b) Im zweiten Halbjahr 04 verkauft B seine Anteile an A. Der Geschäftsbetrieb in Form einer Buchhandlung wurde wieder aufgenommen. Umsatz 600.000 Euro. Es erfolgte ein Wechsel der Geschäftsführer, eigenes Personal ist nicht vorhanden.

c) Die Gesellschaft wird gemäß Art. I UmgrStG per 31.12.04 auf eine dem A gehörende Gesellschaft verschmolzen.

Kommt es gemäß § 4 UmgrStG zum Verlustvortragsübergang?

### **2.2.2 Lösung**

**Nach § 4 UmgrStG ist im Sinne der Reihenfolge der Z 1 lit. a bis d und Z 2 die Objektverknüpfung von Vermögen und Verlust zu prüfen, in der Folge die Vergleichbarkeit der Größe nach zu untersuchen und letztlich das Vorliegen eines Manteltatbestandes zu prüfen. Die Überlegungen zur Vergleichbarkeit haben somit keine Bedeutung, wenn es schon an der Objektverknüpfung mangelt.**

**Die Tatsache, dass eine Kapitalgesellschaft auf Grund des § 7 Abs. 3 KStG nur gewerbliche Einkünfte erzielt und den Gewinn einheitlich nach § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln hat, ändert nichts daran, dass sie verschiedene Einkunftsquellen besitzen kann. Für die Beurteilung des Vorliegens eines einheitlichen Betriebes oder einer Mehrheit von Betrieben sind die einkommensteuerrechtlichen Grundsätze maßgebend. In gleicher Weise ist das Einkommensteuerrecht für die Beurteilung der Frage heranzuziehen, ob die Beendigung einer aktiven Betriebsführung ein Ruhen des Betriebes oder eine Aufgabe des Betriebes bedeutet. Im Lichte dieser Erwägungen sprechen die Umstände des Falles für die Aufgabe des Buchhandelsbetriebes. Mit der Wiederaufnahme eines Buchhandelsbetriebes ist damit von einer Neueröffnung auszugehen, sodass vortragsfähige Verluste zum Verschmelzungstichtag, die nicht dem an diesem Tag existenten Betrieb objektiv zuzurechnen sind, vom Verlustvortragsübergang ausgeschlossen sind.**

Bundesministerium für Finanzen, 30. November 2006