

5. Oktober 2009

BMF-010216/0093-VI/6/2009

An

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Großbetriebsprüfung

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Salzburger Steuerdialog 2009, Körperschaftssteuer Umgründungssteuerrecht - Ergebnisunterlage

Teilwertberichtigung von unverzinslichen Darlehen im Konzern

Sachverhalt

Die Muttergesellschaft A gewährt jeweils knapp vor Ende des Bilanzstichtages unverzinsliche Darlehen an 100-prozentige Tochtergesellschaften. Die Tochtergesellschaften verwenden diese Darlehen für Gesellschaftereinlagen in nachgeordnete Gesellschaften.

Die unverzinslichen Darlehen von ca. Euro 70 Mio. haben eine Laufzeit von in etwa 10 Jahren; im Zeitpunkt der Hingabe wird auf Grund der Unverzinslichkeit eine aufwandswirksame Wertberichtigung von ca. Euro 30 Mio. in der Bilanz der Muttergesellschaft A vorgenommen.

Frage

Ist der zwingenden handelsbilanziellen Abwertung gemäß § 5 EStG 1988 auch steuerrechtlich zu folgen oder kann die aufwandswirksam geltend gemachte Wertberichtigung außerbilanziell wieder hinzugerechnet werden?

Lösung

Die Hingabe eines langfristigen unverzinslichen Darlehensbetrages in der gegenständlichen Höhe ist fremdunüblich. Durch diese Gestaltung erlangt die Tochterkörperschaft einen

Nutzungsvorteil in Höhe der Zinsersparnis. Nutzungseinlagen sind grundsätzlich auf beiden Seiten steuerneutral. Die steuerliche Unbeachtlichkeit von Nutzungseinlagen (siehe KStR 2001 Rz 679) deckt allerdings den steuerlich nicht zu erfassenden Nutzungsvorteil (= Früchteebene, Zinsen) ab.

Einer grundsätzlichen Abzinsung des handelsrechtlichen Darlehens ist zu folgen, Allerdings betrifft die Abzinsung der Forderung den Vermögensstamm. Eine aufwandswirksame Erfassung ist daher zu verwehren, da im aufgezeigten Praxisfall der Vorgang der unverzinslichen Darlehenshingabe causa societatis bedingt ist. Die unternehmensrechtlich zulässige Wertberichtigung des Darlehens ist ertragsteuerlich ausschließlich durch die steuerneutrale Nutzungseinlage verursacht, daher ist die Wertberichtigung in Höhe der Abzinsung als Einlage zu qualifizieren, die bei der Muttergesellschaft den Wert der Beteiligung erhöht und gegengleich bei der Tochtergesellschaft als Einlage (Kapitalrücklage) zu erfassen ist.

Ausgangspunkt ist die Überlegung, welchen abgezinsten Betrag ein fremder Dritter bei Begebung des unverzinslichen Darlehens auszahlen würde, bekäme er bei Fälligkeit des Darlehens den vereinbarten Betrag zurück. Der Differenzbetrag (zB 30.000.000) zwischen diesem fremdüblichen Auszahlungsbetrag (zB 40.000.000) und dem tatsächlichen Auszahlungsbetrag (70.000.000) ist gesellschaftsrechtlich veranlasst und daher als Einlage zu qualifizieren.

Die Rückzahlung des Darlehens ist, soweit sie eine Rückzahlung des Differenzbetrags (30.000.000) darstellt, bei der Tochtergesellschaft – analog zur Behandlung eines rückzahlbaren Zuschusses – als Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 zu werten. Bei der Muttergesellschaft sind spiegelbildlich die Beteiligungsanschaffungskosten zu reduzieren.

Erfolgt die Rückzahlung des Darlehens laufend, ist daher der Rückzahlungsbetrag in einen Zins- und in einen Tilgungsteil zu zerlegen. Der „Zinsteil“ stellt eine Einlagenrückzahlung dar, der Tilgungsteil reduziert die Verbindlichkeit gegenüber der Muttergesellschaft.

Erfolgt die Rückzahlung des Darlehens endfällig, ist der volle Differenzbetrag (30.000.000) als Einlagenrückzahlung zu behandeln.

Aktienruckerwerb und anschließende Veräußerung

Sachverhalt

Im Zeitraum Februar 2000 bis Mai 2001 wurden eigene Aktien im Rahmen eines von der Hauptversammlung genehmigten Aktienrückkaufprogrammes über die Börse zu Anschaffungskosten von rund Euro 23 Mio. rückgekauft. Nach dem Vorstandsbeschluss vom 07.12.2001 wurden diese Aktien (= 1,93 Prozent des Grundkapitals) im Zeitraum Dezember 2001 bis Jänner 2002 zur Gänze wieder über die Börse zu einem Verkaufspreis von rund Euro 33 Mio. verkauft.

Der sich ergebende Veräußerungserlös von rund Euro 10 Mio. wird steuerfrei behandelt.

Frage

Ist dieser Verkauf tatsächlich steuerfrei zu behandeln?

Lösung

Der Erwerb eigener Aktien ist nur unter den Auflagen des § 65 AktG gestattet.

Grundsätzlich sind entgeltlich erworbene eigene Anteile mit den Anschaffungskosten zu aktivieren und passivseitig ist gemäß § 225 Abs. 5 UGB spiegelbildlich eine Rücklage für eigene Anteile einzustellen.

Aktienruckerwerb zum Zwecke der Einziehung:

Entsprechend den bereits erfolgten BMF-Erlassaussagen sind Aktienruckerwerbe zum Zwecke der Einziehung nach § 65 Abs. 1 Z 6 AktG und der danach erfolgenden Herabsetzung des Grundkapitals steuerlich als Einlagenrückzahlung zu beurteilen. Die sich ergebenden Gewinne oder Verluste sind gesellschaftsrechtlich bedingt und steuerneutral.

Aktienruckerwerb gemäß § 65 Abs. 1 Z 8 AktG:

Derartige über einen funktionierenden Wertpapiermarkt erfolgende Ankäufe eigener Aktien sind zu aktivieren und im Umlaufvermögen bzw. Anlagevermögen getrennt auszuweisen. Aus eigenen Aktien stehen der AG keine Rechte, insbesondere auf Gewinnausschüttung, zu, es gelten für sie die allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Regeln. Eine anschließende Veräußerung dieser Aktien über den Wertpapiermarkt stellt einen Verkaufsvorgang dar. Es handelt sich somit um einen Erwerbsvorgang mit anschließendem Verkauf. Daraus

resultierende Gewinne oder Verluste sind entsprechend den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen steuerwirksam.

Der tatsächliche Geschäftsvorfall und nicht allfällig argumentierte Gesellschafterinteressen bzw. Motive ist der steuerlichen Würdigung zu Grunde zu legen.

Angemessenes Mietentgelt bei Vermietung an die Trägerkörperschaft

Sachverhalt

Ein ausgegliederter Rechtsträger (Kommunalbetriebe GmbH; in der Folge: KB GmbH) einer Gemeinde (100 Prozent Beteiligung) kauft von der Gemeinde ein Gebäude, in dem die Musikschule untergebracht ist, renoviert das Gebäude (Anschaffungskosten und Renovierungskosten insgesamt Euro 3.200.000) und vermietet das Gebäude um Euro 48.000 jährlich (1,5 Prozent AfA laut UStR 2000 Rz 274) an die Gemeinde zurück, die in diesem Gebäude die Musikschule betreibt. Würde eine fremdübliche Miete gezahlt, müsste die Gemeinde ihrer Tochter-GmbH das Doppelte entrichten. Neben der Miete gewährt die Gemeinde ihrer KB GmbH jedoch unter dem Titel „Kulturförderung Landesmusikschule“ einen jährlichen Zuschuss von Euro 48.000, der auch als Einnahme versteuert wird. Umsatzsteuerlich wird davon ausgegangen, dass dieser Zuschuss als echte Subvention zu behandeln ist.

Fragestellung

Ertragsteuerlich ist bei der Vermietung eines Gebäudes durch die KB GmbH an die Gemeinde ein fremdübliches Mietentgelt anzusetzen (fremdüblich wäre im vorliegenden Fall in etwa der Betrag, der als Miete und als Kulturförderung geleistet wird, somit ca. Euro 96.000).

Nach dem im Gemeinderatsbeschluss festgelegten Widmungszweck kann ausgeschlossen werden, dass es sich bei dem Zuschuss an die KB GmbH um einen Gesellschafterzuschuss handelt, der bei der Gemeinde auf Beteiligung zu aktivieren wäre. Scheitert die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorzunehmende ertragsteuerliche Behandlung als Mietentgelt an der umsatzsteuerlichen Festlegung, dass dem Zuschuss kein Leistungsaustausch zugrunde liegt, und müsste daher zusätzlich auf Ebene der KB GmbH eine verdeckte Ausschüttung angenommen werden?

Lösung

Ertragsteuerlich ist bei der Vermietung einer Liegenschaft durch eine GmbH an ihren Gesellschafter, wie im Lösungsvorschlag ausgeführt, ein fremdübliches Mietentgelt anzusetzen, das von der Betriebsprüfung mit ca. Euro 96.000 angenommen wird. Die Gemeinde zahlt der ihr gehörigen GmbH zusätzlich zum vereinbarten Mietentgelt für das Gebäude iHv Euro 48.000 pro Jahr einen jährlichen Zuschuss für "Kulturförderung Landesmusikschule", dessen im Gemeinderatsbeschluss festgelegter Widmungszweck das Vorliegen eines Gesellschafterzuschusses ausschließt und dem aus Sicht der Umsatzsteuer kein Leistungsaustausch zugrunde liegt. Ob die KöR zusätzlich einen Zuschuss zum unmittelbaren Betrieb der Musikschule gewährt oder lediglich zur Erhaltung des geeigneten Gebäudes, ist ertragssteuerlich für die Bemessung eines fremdüblichen Mietentgelts unerheblich. Zu beachten ist allerdings, dass nach dem Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 seitens der KB GmbH keine Grundlage besteht, diesen jährlichen Zuschuss steuerfrei zu behandeln, weil er nicht eindeutig der Anschaffung, Herstellung oder Instandsetzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zuzuordnen ist, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dafür gewährt wird, dass die KB GmbH der Stadt ein für den Betrieb einer Musikschule geeignetes Gebäude zur Verfügung stellt.

Im Ergebnis sind daher Euro 96.000 pro Jahr bei der GmbH steuerpflichtig (Euro 48.000 Mietentgelt + Euro 48.000 nicht unter § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 fallender „Zuschuss“). Da so in Summe betrachtet eine fremdübliche Gestaltung vorliegt, ist keine verdeckte Ausschüttung anzusetzen.

Bilanzierung von „stock options“ durch die Optionen einräumende Gesellschaft

Sachverhalt

Eine beim Finanzamt XY steuerlich erfasste Aktiengesellschaft, deren Grundkapital in Stückaktien zerlegt ist, hat 2005 ein Stock Option Programm beschlossen. Sämtliche Optionen auf Erwerb von Stückaktien wurden den teilnehmenden Mitarbeitern ohne Zahlung eines Optionspreises, verteilt über vier Tranchen, beginnend mit dem Stichtag 30.06.2005, eingeräumt. Diese Optionen und alle damit verbundenen Rechte und Pflichten sind ausdrücklich nicht übertragbar; als einzige Ausnahme von diesem Grundsatz besteht die Möglichkeit des Überganges von Todes wegen.

Die Ausübung der Optionen kann jeweils im Ausmaß von 20 Prozent frühestens am ersten, zweiten, dritten, vierten und fünften Jahrestag der Optionseinräumung erfolgen. Der Ausübungspreis für die neuen Aktien wird nach dem durchschnittlichen Börsepreis innerhalb der letzten drei Monate vor der jährlichen Einräumung der Aktienoption und einem Abschlag von 25% bemessen, wobei der Ausübungspreis jedenfalls zumindest den auf die einzelne Stückaktie entfallenden anteiligen Betrag des Grundkapitals ausmacht.

Die Optionen verfallen grundsätzlich mit der Beendigung des andauernden Beschäftigungsverhältnisses des Berechtigten, jedenfalls aber, wenn sie nicht bis zum 30.06.2015 ausgeübt werden.

Die den Teilnehmern am Programm eingeräumten Optionen werden nach Durchführung einer bedingten Kapitalerhöhung gemäß § 159 Abs. 2 Z 3 AktG durch junge Aktien bedient.

In den dem Finanzamt XY als Beilage zu den Steuererklärungen vorgelegten Mehr-Weniger-Rechnungen der Jahre 2005 und 2006 werden „außerbilanzielle Korrekturen auf Grund von Stock Options“ als Abzugsposten in Höhe von ca. Euro 293.000 (2005) und Euro 966.000 (2006) erfasst. Diese Maßnahme wird vereinfacht dargestellt wie folgt begründet:

Nach Ansicht der Aktiengesellschaft ist die Gewährung von Optionen an Mitarbeiter mit der Bezahlung der Mitarbeiter für ihre Tätigkeit gleichzusetzen. Daher sei der beizulegende Zeitwert der erhaltenen Arbeitsleistungen über den Erdienungszeitraum verteilt (hier: über fünf Jahre) als Aufwand zu berücksichtigen. Da dieser Wert nicht direkt ermittelbar sei, soll er durch den beizulegenden Zeitwert der gewährten Eigenkapitalinstrumente (hier: Stock Options) ersetzt werden, wobei das „Black-Scholes Modell“ als eine für die Bewertung anerkannte Methode anzuwenden sei.

Frage

Führt die Einräumung von Optionen, die bestimmten Mitarbeitern der Aktiengesellschaft das Recht auf den begünstigten Erwerb von Aktien am Unternehmen gewähren, im Fall, dass die Optionen bei Ausübung mit jungen Aktien aufgrund einer bedingten Kapitalerhöhung gemäß § 159 Abs. 2 Z 3 AktG erfüllt werden, beim optionseinräumenden Unternehmen ertragsteuerlich zu einem Aufwand? Bejahendenfalls in welcher Höhe, zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Voraussetzungen? Ist diesbezüglich der Stellungnahme „Die Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen“ der AFRAC Arbeitsgruppe „Anteilsbasierte Vergütungen“ von September 2007 auch ertragsteuerlich zu folgen?

Lösung

Unabhängig von der unternehmensrechtlichen Behandlung kommt eine Erfassung des Wertes des den Mitarbeitern eingeräumten Optionsrechts wegen des im Ertragssteuerrecht geltenden Leistungsfähigkeitsprinzips als Betriebsausgabe nicht in Betracht.

Die Maßgeblichkeit des Leistungsfähigkeitsprinzips hat der VwGH auch zum steuerrechtlichen Rückstellungsbegriff vor dem SteuerreformG 1993 mehrfach betont (vgl. zB VwGH 26.05.2004, 2000/14/0181). Im Ergebnis würde die Zulassung der Erfassung des Wertes der Aktienoptionen als Betriebsausgabe nämlich zur Bejahung der Abzugsfähigkeit eines pagatorisch gar nicht erwachsenen Aufwandes führen, obwohl die Aktiengesellschaft durch die Ausgabe der jungen Aktien tatsächlich keine Vermögensminderung erleidet, es also zu keinem Liquiditätsabfluss kommt. Dies zeigt sich auch daran, dass die in der überwiegenden unternehmensrechtlichen Literatur vertretene aufwandwirksame Erfassung (über Personalaufwand) als Gegenbuchung des Eigenkapital anspricht ("Optionsrücklage" laut Stellungnahme „Die Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen“ der AFRAC Arbeitsgruppe vom September 2007 bzw. Kapitalrücklage) und sich das Eigenkapital während des Erdienungszeitraumes sohin in Summe nicht verändert. Der steuerlichen Gewinnermittlung liegt aber der Betriebsvermögensvergleich zugrunde, sodass eine bloße Änderung der Struktur des Eigenkapitals steuerlich keine Gewinnänderung nach sich ziehen kann. Tatsächlich trägt nämlich nicht die optionsgewährende Aktiengesellschaft den Aufwand, sondern werden die Kosten eines Aktienoptionsplanes allein von den bisherigen Gesellschaftern in Form der Kapitalverwässerung getragen. Die Erfassung eines Drittaufwands als Betriebsausgabe ist aber generell ertragsteuerlich unzulässig.

Gegen die von Teilen der Literatur vertretene Einlage des Bezugsrechts durch die Altaktionäre in die Aktiengesellschaft, die dieses Bezugsrecht sodann an die Mitarbeiter, denen die Aktienoptionen eingeräumt wurden, "weiterveräußert", spricht bereits der in § 153 Abs. 5 AktG normierte Bezugsrechtsausschluss. Überdies handelt es sich lediglich um eine künstliche Zerlegung eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges, nämlich der Einräumung eines Optionsrechts auf den Erwerb von Aktien an bestimmte Mitarbeiter. Der VwGH betont in ständiger Rechtsprechung, dass der Besteuerung nur tatsächlich verwirklichte und nicht bloß fiktive Sachverhalte zugrunde zu legen sind (vgl. zB VwGH 23.09.2005, 2002/15/0001). Auch eine Einlage der Arbeitsleistung durch die Mitarbeiter scheitert einerseits bereits am eindeutigen Wortlaut des § 20 Abs. 2 AktG, wonach Verpflichtungen zu Dienstleistungen

nicht Gegenstand einer Sacheinlage sein können. Andererseits ist eine Einlage durch Nichtgesellschafter in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 nicht möglich (vgl. zB *Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988, § 8 KStG Tz 8).

Überdies stellt die Einlage der Arbeitsleistung eine steuerlich unbeachtliche Nutzungseinlage dar (vgl. KStR 2001 Rz 679).

Letztlich spricht auch der Umstand, dass die Begebung der jungen Aktien (wenn die Option ausgeübt wird) bei der begebenden AG nicht zu Betriebsausgaben führt, dagegen, in den Jahren zwischen Einräumung und Ausübung der Option bei der AG den Zeitwert der Optionen über den Erdienungszeitraum verteilt als Betriebsausgaben anzusetzen.

Der Stellungnahme „Die Behandlung anteilsbasierter Vergütungen in UGB-Abschlüssen“ der AFRAC Arbeitsgruppe „Anteilsbasierte Vergütungen“ von September 2007 ist daher ertragsteuerlich nicht zu folgen. Eine darauf basierende, über den Erdienungszeitraum verteilte, aufwandsmäßige Erfassung des Zeitwertes der gewährten Optionen ist in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung zu neutralisieren.

Grenzüberschreitende Einbringung von Kapitalanteilen mit anschließender Rückeinbringung

Sachverhalt

Die inländische X-AG (Bilanzstichtag = 31.12.) hat zwei Tochtergesellschaften und zwar die ebenfalls inländische T1-AG sowie die in Deutschland ansässige T2-GmbH, an der sie zu 100% beteiligt ist. Es handelt sich bei der Beteiligung der X-AG an der T2-GmbH um eine (steuerneutrale) internationale Schachtelbeteiligung im Sinn des § 10 Abs. 2 KStG 1988. Zum Stichtag 31.12.2001 erfolgt durch die X-AG eine down stream Einbringung gemäß Art. III UmgrStG von 43,8 Prozent der Anteile an der T1-AG in die T2-GmbH. Zum Stichtag 10.01.2003 werden die restlichen Anteile der X-AG an der T1-AG in die T2-GmbH ebenfalls gemäß Art. III UmgrStG eingebracht. In beiden Fällen erfolgt die Einbringung zu Buchwerten. Auf eine Anteilsgewährung wurde gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG verzichtet. Zum Stichtag 18.12.2003 werden sodann die etappenweise im Jahr 2001 und im Jänner 2003 in die deutsche Tochter eingebrachten Anteile an der T1-AG wiederum in die X-AG gemäß Art. III UmgrStG rückingebracht. In dem der Rückeinbringung zugrunde liegenden Einbringungsvertrag vom 18.12.2003 ist unter anderem Folgendes festgehalten:

„Am Einbringungsstichtag besteht kein Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der übernommenen Kapitalanteile (T1-AG). Die X-AG stellt daher anlässlich der Einbringung einen Antrag gemäß § 17 Abs. 2 UmgrStG auf Ansatz der übernommenen Kapitalanteile (T1-AG) mit deren gemeinen Wert.“

Eine Einbringungsbilanz bezüglich der zum 18.12.2003 erfolgten Einbringung wird nicht vorgelegt.

In der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung des Jahres 2003, die gemeinsam mit der Körperschaftsteuererklärung des Jahres 2003 am 06.06.2005 der X-AG beim zuständigen FA eingelangt ist, wird der Wert der nunmehr wiederum ihr gehörigen Anteile an der T1-AG mit dem Buchwert dieser Anteile vor den Einbringungen 2001 und Jänner 2003 dh. nicht mit dem gemeinen Wert zum Einbringungsstichtag (18.12.2003) angegeben.

Mit Schreiben vom 17.06.2004 wird durch die X-AG an das für sie zuständige Finanzamt ein Antrag gemäß § 7 Abs. 2 UmgrStG auf Ansatz der Anteile an der T1-AG mit dem gemeinen Wert gestellt.

In der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung des Jahres 2004 der X-AG wird sodann der von der X-AG ermittelte gemeine Wert für die Anteile an der T1-AG als steuerlicher Buchwert angeführt.

Im Jahr 2005 veräußert die X-AG 33 Prozent der Anteile an der T1-AG und stellt dem Veräußerungserlös den (anteiligen) steuerlichen Buchwert gegenüber.

Fragestellung

Kann bei einer Rückeinbringung von Kapitalanteilen, hinsichtlich derer das Besteuerungsrecht der Republik Österreich aufgrund einer vorherigen grenzüberschreitenden Einbringung verloren gegangen ist, die Bewertung dieser Kapitalanteile mit deren gemeinen Wert im Zeitpunkt des Rückeinbringungsstichtages erfolgen oder sind die Buchwerte zum Zeitpunkt der vorherigen grenzüberschreitenden Einbringung anzusetzen?

Lösung

a) Der gegenständliche Sachverhalt fällt noch unter der **Rechtslage vor dem AbgÄG 2005**. Bis zum AbgÄG 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004) war für die Bewertung des Einbringungsvermögens die (weitere) Steuerverstrickung dieses Vermögens in Österreich

ohne Bedeutung (vgl. zB *Rabel* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*. Handbuch der Umgründungen, § 16 Rz 8 mwN). Die im Jahr 2001 bzw. im Jänner 2003 erfolgte Einbringung von Kapitalanteilen an der inländischen T1-AG in die deutsche Tochtergesellschaft hatte daher trotz des Umstandes, dass Österreich infolge der Einbringung das Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven am eingebrachten Vermögen verloren hat (vgl. Art. 13 Abs. 5 DBA BRD) zwingend mit Buchwertfortführung gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG zu erfolgen (UmgrStR 2002 Rz 857 idF vor dem Wartungserlass 2006/07; vgl. auch BMF 09.11.1992 = RdW 1993, 53 = URS 238; BMF 22.6.1998 = SWK 1998, S 480 = URS 305).

Allerdings stellte das UmgrStG bereits vor dem AbgÄG 2004 die einfache Steuerhängigkeit der stillen Reserven bezogen auf die Gegenleistung sicher. Im gegenständlichen Fall wurde auf eine Anteilsgewährung gemäß § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG verzichtet. Da die Einbringungen des Jahres 2001 sowie vom Jänner 2003 aber nur eine Zuschreibung bei einer inländischen Beteiligung (§ 20 Abs. 4 Z 1 UmgrStG) ausgelöst haben, ist die Voraussetzung des § 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG letzter Halbsatz idF BGBl. Nr. 797/1996 erfüllt.

Bei den Anteilen der einbringenden Körperschaft an der übernehmenden ausländischen Körperschaft handelt es sich allerdings um eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinn des § 10 Abs. 2 KStG 1988. Für diesen Fall wird die Steuerhängigkeit durch die in § 20 Abs. 7 Z 1 UmgrStG getroffene Regelung der Ausnahme des Zuschreibungsbetrages von der Steuerneutralität sichergestellt.

Dessen ungeachtet fällt sie im Hinblick auf § 20 Abs. 4 Z 2 unter Art. III UmgrStG. Die einbringende T2-GmbH begehrte den Ansatz des gemeinen Wertes der Kapitalanteile gemäß § 17 Abs. 2 UmgrStG. Bis zum AbgÄG 2004 (anzuwenden für Einbringungen mit einem Stichtag ab 08.10.2004; 3. Teil Z 9 UmgrStG 1991) lautet der § 17 Abs. 2 UmgrStG wie folgt:

„Abweichend von Abs. 1 sind Kapitalanteile, bei denen am Einbringungsstichtag ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten ... nicht besteht, auf Antrag mit dem höheren gemeinen Wert anzusetzen.“

Dieser im Gesetz vorgesehene Antrag ist dem für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt bis zum Einreichen der Körperschaftsteuererklärung des übernehmenden Körperschaft für den Veranlagungszeitraum, in den der auf den Einbringungsstichtag folgende Tag fällt, mitzuteilen (UmgrStR 2002 Rz 946 idF vor dem Wartungserlass 2006/07).

Da der Stichtag der 18.12.2003 gewesen ist, hatte die Mitteilung über die Ausübung des Wahlrechts durch die X-AG bis zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für die Veranlagung 2003 zu erfolgen. Da die Körperschaftsteuererklärung für 2003 am 06.06.2005 beim FA eingelangt ist, ist der Antrag gemäß § 17 Abs. 2 UmgrStG vom 17.06.2004 rechtzeitig gestellt worden.

Rechtsfolge der Rückeinbringung ist nach § 20 Abs. 4 Z 2 UmgrStG, dass der steuerlich maßgebende Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft (also der T2-GmbH) in dem Verhältnis zu vermindern ist, in dem sich der Wert der übertragenden Körperschaft durch die Einbringung vermindert hat. Es hat maW die X-AG den durch die Ersteinbringung zuaktivierten Buchwert der Beteiligung an der T2-GmbH wieder abzustocken. Das ändert allerdings nichts an der steuerneutralen Aufwertung der eingebrachten T1-Aktien.

Zwecks Klarstellung ist auch festzuhalten, dass **die** Erstellung einer Einbringungsbilanz durch die D-GmbH nicht erforderlich war (UmgrStR 2002 Rz 838; *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden, Band I², 822; *Rabel*, aaO, § 15 Rz 18; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴, § 15 Rz 10).

Im konkreten Sachverhalt sind die Einbringungsvorgänge als solche zwar formal richtig. Betrachtet man den Sachverhalt steuersystematisch, ist das Ausnützen einer kurze Zeit nach der Rückeinbringung geschlossenen Besteuerungslücke erkennbar. Da der Gesetzgeber einen gesellschaftsrechtlich üblichen Fall mit einer Sicherung des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich geregelt hat, hat er auf einen unüblichen Sachverhalt bis zur Novellierung nicht reagiert. Das Ausnützen einer dem das Umgründungssteuergesetz generell innewohnenden Struktur, die Besteuerung stiller Reserven nicht anlässlich der Umgründung zu unterdrücken aber nicht endgültig außer Ansatz zu lassen, rechtfertigt die Annahme, dass eine planwidrige Regelungslücke vorliegt und auch der unübliche Vorgang methodisch analog zur in der Folge geänderten Rechtslage zu würdigen wäre.

Des Weiteren wird der Sachverhalt im Lichte von § 44 UmgrStG zu würdigen sein.

Insbesondere die zeitliche Nähe der grenzüberschreitenden Einbringungen, der Rückeinbringung sowie der anschließenden Veräußerung spricht für vor allem steuerlich motivierte Umstrukturierungsvorgänge. Durch die Rückeinbringung der Anteile in die X-AG wird nämlich genau jener Rechtszustand wieder hergestellt, der vor den beiden Einbringungen 2001 und im Jänner 2003 bestanden hat. Es besteht zumindest der Verdacht,

dass die formal richtig durchgeführten Umgründungen lediglich den Zweck gehabt haben, beabsichtigte Realisierungsvorgänge in steuerneutrale Vorgänge zu kleiden bzw. die

Abgabenbelastung durch die Realisierung zu mindern (vgl. UmgrStR 2002 Rz 1908). Es ist die X-AG daher aufzufordern, die außersteuerlichen Gründe für die gesetzten Umgründungsschritte darzulegen und nachzuweisen. Weiters wird zu prüfen sein, wann die T2-GmbH gegründet wurde und welche Funktion sie neben dem Halten der eingebrachten und rückeingebrachten

Beteiligung ausübte.

b) Beurteilt man den Sachverhalt nach der geltenden durch das **AbgÄG 2005** geschaffenen Rechtslage (vgl. zB *Mayr*, AbgÄG 2005: § 16 UmgrStG wesentlich geändert, RdW 2005, 779, unter Punkt 1.1), sind die nachstehend angeführten Regelungen von Bedeutung:

- § 16 Abs. 1 dritter Satz UmgrStG, der durch das AbgÄG 2005 eingefügt wurde (gemäß 3. Teil Z 11 für Einbringungen, bei denen die Beschlüsse oder Verträge nach dem 31.01.2006 bei dem zuständigen Firmenbuchgericht zur Eintragung angemeldet oder bei dem zuständigen Finanzamt angemeldet werden, anwendbar):

Diese Regelung sieht für die Einbringung von Kapitalanteilen in eine in der Anlage genannte Gesellschaft eines Mitgliedstaates der Europäischen Union durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft zwar die Buchwertfortführung vor.

Allerdings wird für den Fall, dass die Gegenleistungsanteile (bzw. wenn keine Gegenleistung erfolgt, die bisherigen Anteile, zu denen eine Zuschreibung erfolgt) eine internationale Schachtel darstellen, eine aufgeschobene einbringungsbedingte Wegzugsbesteuerung normiert (vgl. dazu UmgrStR 2002 Rz 860d sowie *Mayr*, aaO).

- § 18 Abs. 1 Z 3 UmgrStG zweiter Teilstrich idF des BudBG 2007 (gemäß 3. Teil Z 12 UmgrStG auf Einbringungen anzuwenden, denen ein Stichtag zum 31.12.2006 zugrunde liegt). Diese Regelung sieht für die übernehmende Körperschaft eine Ausnahme vom grundsätzlichen Ansatz des gemeinen Wertes des eingebrachten Vermögens für den Fall, dass Österreich einbringungsbedingt das Besteuerungsrecht erwirbt, dann vor, wenn ua. Vermögen ganz oder teilweise übernommen wird, für das die Steuerschuld nicht gemäß § 16 UmgrStG Abs. 1 zweiter Teilstrich entstanden ist. In diesem Fall sind die fortgeschriebenen Buchwerte vor der Umgründung anzusetzen.

- Die in § 17 Abs. 2 UmgrStG durch das AbgÄG 2004 eingefügte und durch das AbgÄG 2005 wiederum beseitigte Regelung (weil in § 18 UmgrStG Abs. 1 verschoben), wonach bei der Einbringung von Kapitalanteilen, für die die Steuerschuld auf Grund einer Umgründung im Sinne dieses Bundesgesetzes oder auf Grund des § 6 Z 6 oder des § 31 des EStG 1988 nicht festgesetzt worden ist, die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten oder Buchwerte vor der Umgründung oder der Überführung anzusetzen sind, kann für den gegenständlichen Fall hingegen nicht einschlägig sein, weil im Fall des § 16 Abs. 1 dritter Satz UmgrStG im Zeitpunkt der Umgründung keine Steuerschuld entsteht. Die Steuerschuld entsteht nämlich erst mit der späteren Veräußerung (Ausscheiden) der eingebrachten Beteiligung durch die ausländische Körperschaft (vgl. wiederum UmgrStR 2002 Rz 860d sowie Mayr, aaO).

Importeinbringung samt anschließender Verschmelzung: Zulässigkeit des Ansatzes eines Firmenwertes

Sachverhalt

Eine deutsche GmbH bringt ihre 100 Prozent Beteiligung an einer italienischen Kapitalgesellschaft in ihre österreichische Tochter-GmbH ein. Durch diese Einbringung entsteht das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an der italienischen Beteiligung. Die österreichische Tochter-GmbH setzt die Beteiligung mit dem gemeinen Wert an. Zum 31.12.2006 wird die italienische Kapitalgesellschaft auf die österreichische GmbH grenzüberschreitend up stream verschmolzen. In Italien verbleibt eine Betriebsstätte. Der Buchwert der aufgewerteten italienischen Beteiligung wird ersetzt durch das im Zuge der Verschmelzung aufgewertete italienische Betriebsvermögen. Dabei wird ein Firmenwert der italienischen Betriebsstätte angesetzt, der auf 15 Jahre abgeschrieben wird.

Fragestellung

Ist eine Aufwertung hinsichtlich des Vermögens der übertragenden italienischen Körperschaft anlässlich der Verschmelzung auf die österreichische GmbH und der Ansatz eines Firmenwertes zulässig?

Lösung

Die Einbringung der Kapitalanteile an der italienischen Gesellschaft durch die deutsche Mutter in die österreichische Tochter bewirkt ein Entstehen des Besteuerungsrechtes der

Republik Österreich am eingebrachten Vermögen. Die Importeinbringung ausländischer Kapitalanteile durch eine im Ausland ansässige Körperschaft aus ihrem ausländischen Betriebsvermögen oder außerbetrieblichen Vermögen fällt in jedem Fall unter die Bestimmung des § 17 Abs. 2 UmgrStG. Gemäß § 17 Abs. 2 Z 1 UmgrStG besteht ein Wahlrecht der einbringenden ausländischen Körperschaft entweder den höheren gemeinen Wert oder die Anschaffungskosten des Kapitalanteils anzusetzen. Die anlässlich der Einbringung durch die deutsche Mutter vorgenommene Aufwertung ist daher zulässig, führt allerdings nach damals geltender deutscher Rechtslage zur Besteuerung der stillen Reserven in der eingebrachten Beteiligung(vgl. §§ 20 ff dtUmwStG idF vor SEStEG).

Durch die anschließende up stream-Verschmelzung der italienischen Gesellschaft auf die österreichische GmbH fällt die durch die vorherige Einbringung erworbene Beteiligung an der italienischen Gesellschaft weg. Dem steht die Übernahme des Vermögens der italienischen Gesellschaft gegenüber (UmgrStR 2002 Rz 13). Allfällige durch den Wegfall der Beteiligung sich ergebende Buchgewinne bzw. -verluste sind gemäß § 3 Abs. 2 UmgrStG steuerneutral (Verschmelzung auf betrieblicher Grundlage; UmgrStR 2002 Rz 161).

Entsteht für übernommenes Vermögen verschmelzungsbedingt ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich, ist gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG für das übernommene Vermögen der gemeine Wert anzusetzen. Die Aufwertung hat zum Ziel, die im Ausland entstandenen stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern in Ö nicht der Besteuerung zu unterwerfen.

Liegt ein Fall eines DBA mit Anrechnungsmethode wie im gegenständlichen Fall (Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA Italien) vor, entsteht zwar auch ein Besteuerungsrecht der Republik Ö, aber das Besteuerungsrecht des nunmehrigen Betriebsstättenstaates geht nicht verloren. Die im Gesetz seit dem AbgÄG 2004 vorgesehene Aufwertung bei Erhalt des Besteuerungsrechts der Republik Österreich aufgrund eines DBA mit Anrechnungsmethode ist vor dem Sinn und Zweck der Regelung dahingehend zu verstehen, dass die stillen Reserven, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden sind, evident zu halten sind, weil die Aufwertung nur eine Doppelbesteuerung bei Realisierung der stillen Reserven verhindern will („Einfrieren“ der stillen Reserven bis zur Veräußerung; vgl. das ähnliche Problem des umwandlungsbedingten Entstehens des Besteuerungsrechts der Republik Österreich an den Mitunternehmeranteilen bei errichtender Umwandlung mit ausländischen Anteilsinhabern gemäß § 9 Abs. 1 Z 3 UmgrStG). Daher kommt es für Zwecke der laufenden Besteuerung zur Buchwertfortführung. Bei Veräußerung der mit den stillen Reserven behafteten

Wirtschaftsgüter bzw. des gesamten Unternehmens wird durch die Evidenthaltung sicher gestellt, dass nur jene stillen Reserven (einschließlich Firmenwert) erfasst werden, die nach dem Verschmelzungstichtag entstanden sind.

Konzerngestaltung und zwischengeschaltene Kapitalgesellschaft

Sachverhalt

In einem Konzern wird ein Arbeitnehmer der Mutter-Aktiengesellschaft als Vorstandsmitglied in die Tochter-Aktiengesellschaft entsandt. Die Tochter-Aktiengesellschaft leistet dafür lediglich eine Vergütung an die Mutter-Aktiengesellschaft, der Arbeitnehmer selbst wird von der Mutter-Aktiengesellschaft entlohnt. Aktienrechtlich ist diese Konzerngestaltung nach hM zulässig, weil keine dienstrechtliche Weisungsbefugnis besteht, die in die eigenverantwortliche Unternehmensleitung des Vorstandes eingreifen würde.

Frage

Nach EStR 2000 Rz 104 sind Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten ab 01.07.2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschaftler, „Drittanstellung“ von Vorständen). Bezieht sich diese Aussage auch auf die Konzerngestaltung?

Lösung

EStR 2000 Rz 104 bezieht sich nur auf „zwischengeschaltene“ Kapitalgesellschaften, wenn also zB der Vorstand einer Aktiengesellschaft seine Anstellung zur Aktiengesellschaft über eine gesonderte, unter seinem Einfluss oder dem seiner Angehörigen stehende („zwischengeschaltene“) GmbH abwickeln will. In einem solchen Fall sind die Vergütungen steuerrechtlich unmittelbar dem Vorstand und nicht der „zwischengeschaltene“ GmbH zuzurechnen, es erfolgt ein steuerlicher „Durchgriff“ durch die GmbH. Da bei der Konzerngestaltung das Anstellungsverhältnis des Vorstandes nicht zu einer „zwischengeschaltene“ Kapitalgesellschaft besteht und die Gestellung im Interesse der Muttergesellschaft erfolgt, findet keine direkte Zurechnung allfälliger Vergütungen zum Vorstand statt.

Allgemein soll sich EStR 2000 Rz 104 auch nur auf „zwischengeschaltene“ Kapitalgesellschaften erstrecken, bei denen die Kapitalgesellschaft über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden, geschäftlichen Betrieb verfügt

und selbst die Marktchancen nicht nutzen kann. Dies ist in der Regel bei Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten der Fall (zB Schriftsteller, Vortragende oder „Drittanstellung“ von Vorständen). Solche höchstpersönlichen Tätigkeiten liegen zB auch bei einem Stiftungsvorstand oder Aufsichtsrat vor (vgl. UFSL 16.12.2008, RV/0237-L/04 und VwGH 28.05.2009, 2006/15/0360).

Ob bei der Kapitalgesellschaft ein eigenständiger, sich von der natürlichen Person abhebender, geschäftlicher Betrieb vorliegt, ist im Einzelfall zu beurteilen. Dabei wird die Beschäftigung von Mitarbeitern grundsätzlich für einen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden Betrieb sprechen (zB GmbH, bei der neben der Gutachtenserstellung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer auch weitere umsatzrelevante Leistungen durch die Mitarbeiter erbracht werden, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt). Bloße vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten in der Kapitalgesellschaft, die sich lediglich auf die höchstpersönliche Tätigkeit beziehen (zB Sekretariatsarbeit), stellen keinen eigenständigen, sich abhebenden, geschäftlichen Betrieb dar.

Auch soll eine Einkünftezurechnung zur natürlichen Person unterbleiben, wenn die GmbH selbst am Markt auftreten und die Marktchancen nutzen kann. Betreibt daher zB ein Gärtner seinen Gärtnereibetrieb in Form einer hierfür gegründeten „Ein-Mann-GmbH“ ohne Mitarbeiter, so liegt zwar kein eigenständiger, sich von der Tätigkeit des Gärtners selbst abhebender, geschäftlicher Betrieb der GmbH vor, es erfolgt aber dennoch keine Einkünftezurechnung zur natürlichen Person. Entsprechendes wird für „klassische“ freiberufliche Tätigkeiten gelten, soweit deren Ausübung auch in Form einer GmbH zulässig ist und daher die GmbH die Marktchancen nutzen kann (zB Rechtsanwalt).

EStR 2000 Rz 104 wird entsprechend wie folgt angepasst:

„Bei einer „zwischengeschalteten“, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen (EStR 2000 Rz 1129) stehenden Kapitalgesellschaft erfolgt insbesondere dann eine Zurechnung der Einkünfte an die natürliche Person, wenn die Kapitalgesellschaft über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt und selbst Marktchancen nicht nutzen kann. Dies ist in der Regel bei Vergütungen für höchstpersönliche Tätigkeiten der Fall (zB Schriftsteller, Vortragende, „Drittanstellung“ von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten). Bloße vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten zu einer höchstpersönlichen Tätigkeit in der

Kapitalgesellschaft (zB Sekretariat) stellen keinen eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb dar.“

Bundesministerium für Finanzen, 5. Oktober 2009