

5. Dezember 2008

BMF-010216/0155-VI/6/2008

An

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Großbetriebsprüfungen

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer
unabhängigen Finanzsenat

Salzburger Steuerdialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008

Salzburger Steuerdialog 2008

Einkommensteuer

Körperschaftsteuer

Umgründungssteuerrecht

Ergebnisse

1. Einkommensteuer

1.1. Verlustvortrag – Liebhaberei – Art. II UmgrStG

Bezug habende Normen:

§ 18 EStG 1988, § 10 UmgrStG, § 92 BAO, § 1 Abs. 1 LVO, KStR 2001 Rz 333

Sachverhalt:

Bei einer GmbH haben sich hohe Verlustvorträge angesammelt. Die GmbH wird auf den Alleingesellschafter umgewandelt.

Die gesetzlichen Voraussetzungen des § 10 UmgrStG iVm § 4 Z 1 lit. a, c und d UmgrStG sind erfüllt, zB keine Abweichung über 75%.

Aufgrund der Kriterienprüfung dürfte auch unter Berücksichtigung der schon *vor* Umwandlung angefallenen Verluste beim Einzelunternehmen von Beginn an Liebhaberei vorliegen.

Fragestellung:

Steht die Liebhabereieigenschaft des Einzelunternehmens der Vortragsfähigkeit der Verluste per se entgegen?

Lösung:

Sind die gesetzlichen Voraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes für den Übergang von Verlustvorträgen erfüllt, gehen die bei der GmbH festgestellten Verluste auf den Rechtsnachfolger über. Die Höhe des vortragsfähigen Verlustes ergibt sich - mit Bindungswirkung für die Folgejahre - aus der Veranlagung des Verlustjahres (vgl. zB VwGH 20.02.2008, 2006/15/0026; EStR 2000 Rz 4533). Bei der GmbH berücksichtigte Verluste, die gemäß § 10 UmgrStG auf den Rechtsnachfolger übergegangen sind, sind daher im Wege des Verlustvortrages zu berücksichtigen, sofern bei diesem ein berücksichtigungsfähiges Einkommen vorhanden ist.

Die Voluptuäreigenschaft kann (außerhalb des Anlaufzeitraumes) nicht ab dem Wirksamwerden der Umwandlung entstehen. Liegt schon bei der übertragenden GmbH Liebhaberei vor, fehlt ein Betrieb im abgabenrechtlichen Sinn. Daher kann Art. II UmgrStG nicht zur Anwendung kommen, was zur Liquidationsbesteuerung gemäß § 20 KStG 1988 zum

Umwandlungstichtag führt. Ein trotz Liebhaberei etwa vorhandener Verlustvortrag (zB von Anlaufverlusten) geht in diesem Fall verloren. Liegt aber ein Betrieb im abgabenrechtlichen Sinn vor, kommt Art. II UmgrStG zur Anwendung. In der Folge ist beim Rechtsnachfolger ein möglicher Wechsel zur Liebhaberei denkbar. In diesem Fall sind die übergehenden Verluste beim Rechtsnachfolger vortragsfähig, auch wenn sich die Tätigkeit, aus der bei der GmbH Verluste entstanden sind, zur Liebhaberei gewandelt hat.

1.2. § 28 EStG 1988 Vermietung und Verpachtung

Prämien für eine Kreditrestschuldversicherung als Werbungskosten bei VuV

Sachverhalt:

Der Abgabepflichtige erzielt aus der Vermietung eines großen Lagergebäudes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Zur Besicherung eines Kredites, der unbestritten in Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes steht, schließt der Abgabepflichtige bei einer Versicherungsgesellschaft eine Kreditrestschuldversicherung (reine Ablebensversicherung) ab, damit im Falle seines Ablebens der offene Kreditbetrag durch die Versicherungssumme getilgt wird. Laut den Versicherungsbedingungen wird die Versicherungssumme jedes Jahr an den offenen Kreditbetrag angepasst.

Festgehalten wird noch, dass im Ablebensfalle die Auszahlung der Versicherungssumme zur Kredittilgung ein nicht steuerbarer Vorgang ist – außerbetrieblicher Bereich!

Fragestellung:

Sind die für diese Kreditrestschuldversicherung bezahlten Prämien in Höhe von jährlich rund 3.000 Euro im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten absetzbar?

Lösung:

Die Prämien stellen Sicherungskosten für die Kaufpreisfinanzierung dar. Da sie nicht zu den Anschaffungskosten gehören und mit dem nicht steuerbaren Vermögensstamm in einem nicht unwesentlichen Zusammenhang stehen, sind sie zufolge des Aufteilungsverbotes nicht als Werbungskosten abzugsfähig (ebenso BFH 29.10.1985, IX R 56/82, BStBl II 1986, 143). Sie stellen jedoch Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dar.

2. Körperschaftsteuerrecht

2.1. § 2 KStG 1988

Einbringung eines BgA und Einlage von Hoheitsbetrieben in eine Kommunal-GmbH

Sachverhalt:

Die Stadtgemeinde A bringt mittels Sacheinlagevertrages zum Stichtag 30.06.2004 folgende Betriebe

- 1) Betrieb gewerblicher Art städtisches Freibad,
- 2) sowie die KSt-Hoheitsbetriebe Abwasserentsorgung, Abfallentsorgung und Wasserversorgung

in die von ihr neu gegründete A-Stadtwerke GmbH ein.

Die Sacheinlage erfolgte für den Teilbetrieb Abwasserentsorgung und Wasserversorgung zu Buchwerten, beim Teilbetrieb Abfallentsorgung wurde folgende Vorgangsweise gewählt:

Aufgrund einer Unternehmenswertermittlung (Barwert der nachhaltig erzielbaren Zukunftserfolge) wurde ein Ertragswert ermittelt, davon der Substanzwert abgezogen und die **Differenz** als Firmenwert in die Eröffnungsbilanz per 30.06.2004 eingestellt. Für diesen Firmenwert wird eine Abschreibung gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre begehrt.

Fraglich ist, ob ein Firmenwert angesetzt und steuerlich abgeschrieben werden kann?

Weiters mit welchen Werten die Einlage (Gesamtbetrieb oder Summe der Einzelwirtschaftsgüter) angesetzt werden kann?

Lösung:

1) Betriebe gewerblicher Art sind unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und stellen einbringungsfähiges Vermögen im Sinne des § 12 UmgrStG dar. Die Liebhabereiverordnung ist gemäß § 5 Z 1 LVO auf BgAs nicht anzuwenden.

Art. III UmgrStG sieht als eine der Anwendungsvoraussetzungen vor, dass das einzubringende Vermögen am Einbringungsstichtag, spätestens jedoch am Vertragsunterzeichnungstag einen positiven Verkehrswert aufweist. Liegt kein positiver Verkehrswert vor, erfolgt eine Übertragung des Betriebes auf die Kapitalgesellschaft nach

allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen. Dabei kommt es auf Grund des in § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 normierten Tauschgrundsatzes zur steuerpflichtigen Aufdeckung der vorhandenen stillen Reserven. Auf Grund der angehäuften Verlustvorträge wird allerdings die Aufdeckung der stillen Reserven nicht zu einem positiven Einkommen führen.

Die aufnehmende Kapitalgesellschaft hat den/die Betrieb/e mit dem gemeinen Wert anzusetzen, dabei kann es auch zum Ansatz eines steuerlich abschreibbaren Firmenwertes kommen.

Bei einem notorischen Verlustbetrieb (zB Freibad) ist allerdings ein positiver Firmenwert nicht denkbar.

Auf die übernehmende Kapitalgesellschaft ist die LVO sehr wohl anwendbar. Anders wäre dies bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 2 Abs. 4 KStG 1988, dh. im Falle der Zusammenfassung von Versorgungsbetrieben in einem eigenen Rechnungskreis, innerhalb dessen die Liebhabereifunktion nicht wirksam wird. Dies liegt aber im Beispielsfall mangels einer Mehrheit von Versorgungsbetrieben bzw. für ein Freibad mangels der Eigenschaft eines Versorgungsbetriebes nicht vor. Kommt es daher nach der Übertragung zu keiner Änderung der Bewirtschaftungsart des notorisch verlusterzeugenden Betriebes, kann kein neuerlicher Anlaufzeitraum beginnen (eine Änderung der Bewirtschaftungsart erscheint bei einem Freibad wenig realistisch).

2) Bei Übertragung von hoheitlichen Tätigkeiten, wie zB Trinkwasserversorgung, Abwasserentsorgung oder Abfallentsorgung liegen keine Betriebe in steuerlicher Hinsicht vor. § 2 Abs. 5 KStG 1988 „hebelt“ den Betrieb aus, da die Eigenschaft als BgA ausgeschlossen wird. 1995 wurde vom BMF bereits hierzu in diesem Sinn Stellung genommen (25.01.1995, ecolex 1995, 592, sowie auch UmgrStR 2002 Rz 710). Daher kann auch nicht von einer Betriebsübertragung gesprochen werden. Vielmehr werden die einzelnen Wirtschaftsgüter der hoheitlichen Tätigkeit durch die KöR in die von ihr errichtete GmbH eingelegt. Ein Firmenwert kann daher nicht angesetzt werden. Ertragsteuerlich greift der Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 hinsichtlich der einzelnen Wirtschaftsgüter. Es sind daher die einzelnen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen, der durchaus dem Buchwert entsprechen kann.

2.2. § 2 KStG 1988

Vorliegen einer Einkunftsquelle bei Vermietung von Liegenschaften einer Gemeinde-KEG

Sachverhalt:

Aus umsatzsteuerlichen Zwecken (UStR 2000 Rz 274) werden laufend von Gemeinden (oder anderen Gebietskörperschaften) Liegenschaften in einen Rechtsträger des Privatrechtes, wie zB KG, KEG, ausgegliedert und wieder an die Gemeinde vermietet oder verpachtet (zB bei geplanter Neuerrichtung oder Sanierung).

Persönlich haftender Gesellschafter (Komplementär) ist die jeweilige Gemeinde.

Kommanditisten sind der Bürgermeister und/oder einige Gemeindevorstände, die Bareinlagen bis zu 1.000 Euro leisten, wobei die Haftung mit den bezahlten Einlagen beschränkt ist.

Vertraglich sind die Kommanditisten in weiterer Folge bis zu 5% am Gewinn oder Verlust der Personengesellschaft beteiligt. Aus umsatzsteuerlicher Sicht (UStR 2000 Rz 274) werden Miet-Pachtverhältnisse zwischen der Personengesellschaft und der Gemeinde ua. bereits dann anerkannt, wenn das vereinbarte Entgelt die Betriebskosten im Umfang der §§ 21 bis 24 MRG übersteigt, zuzüglich einer AfA-Komponente pro Jahr von mindestens 1,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, usw.

Unbestritten sind diese Miet-Pachtentgelte daher ertragssteuerlich nicht fremdüblich.

Unter Berücksichtigung der sonstigen Werbungskosten ergeben sich daher auf Grund der eingereichten Überschussermittlungen laufend relativ hohe Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen, die ua. die „beteiligten Kommanditisten“ anteilmäßig mit ihren positiven Einkünften ausgleichen.

Fraglich ist, wie bei der einheitlich und gesonderten Feststellung (§ 188 BAO) der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorgegangen werden soll?

Weiters, ob eine Prüfung auf Basis und nach Vorgabe der ergangenen Liebhabereiverordnung (LVO) durchzuführen ist und eine Einkunftsquelle vorliegt?

Wie ist vorzugehen, wenn der ausgegliederte Rechtsträger (Verpächter) eine GmbH ist?

Lösung:

1) Die reine Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften stellt bei der KöR keinen BgA dar. Die Erträge aus der reinen Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften sind daher bei der KöR – ausgenommen im Falle des § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 - nicht steuerbar.

Überträgt die KöR solche Liegenschaften einer Personengesellschaft, an der sie selbst beteiligt ist, und ist diese Personengesellschaft rein vermögensverwaltend tätig, entsteht weder ein BgA bei der KöR noch eine Mitunternehmerschaft im ertragsteuerlichen Sinn. Daher stellt sich die Frage nach der Einkunftsquelle bei der KöR nicht.

Auf Ebene der übrigen Gesellschafter stellt sich die Frage nach der Einkunftsquelle sehr wohl. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hat nur gegenüber den weiteren Gesellschaftern zu erfolgen, sofern sie ebenfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, und eine Einkunftsquelle vorliegt.

Die Zuweisung von Verlusten aus Vermögensverwaltung an den Bürgermeister oder Gemeindevorstand – falls eine Einkunftsquelle zu bejahen ist – ist nur bis zur Höhe seiner Einlage möglich (Kommanditist; EStR 2000 Rz 6018).

2) Die gewerbliche Vermietung von Liegenschaften durch eine KöR führt bei dieser zum Vorliegen eines BgA. Überträgt die KöR solche Liegenschaften einer Personengesellschaft, an der sie selbst beteiligt ist, und betreibt diese Personengesellschaft die gewerbliche Vermietung weiter, führt das zu einer Mitunternehmerschaft im steuerlichen Sinn, und der BgA setzt sich im MU-Anteil der KöR fort. Da damit der Tatbestand eines Zusammenschlusses im Sinne des Art. IV UmgrStG erfüllt sein kann, ist das Vorliegen aller Voraussetzungen des § 23 UmgrStG (UmgrStR 2002 Rz 1286 ff) zu überprüfen.

Auf Ebene der Personengesellschaft ist in weiterer Folge zu prüfen, ob weiterhin die gewerbliche Vermietung fortgeführt wird und eine Einkunftsquelle darstellt. Liegt keine Einkunftsquelle vor, liegt auch kein Mitunternehmeranteil und somit auch wiederum kein BgA vor.

3) Werden die Liegenschaften auf eine Kapitalgesellschaft übertragen, gibt es innerhalb dieser keinen BgA. Bei bloßer Vermietung liegt in der Übertragung eine dem Grunde nach unter § 6 Z 14 EStG 1988 fallende Sacheinlage, bei gewerblicher Vermietung dem Grunde nach eine Einbringung im Sinne des Art. III UmgrStG vor. Bei der Kapitalgesellschaft ist auf

das übernommene Vermögen die LVO immer anzuwenden. Werden marktunüblich niedrige Mietentgelte von der Mutter-KöR verlangt, liegt in Höhe der vorenthaltenen Erträge eine verdeckte Ausschüttung auf Ebene der GmbH vor, die auf Ebene der KöR steuerfrei ist.

2.3. § 8 Abs. 1 KStG 1988

Behandlung eines stehen gelassenen Überstundenguthabens

Sachverhalt:

A ist Geschäftsführer und zu 35% an der X-GmbH beteiligt (übrige Anteile halten Vater 40% und Schwester 25%). In den Bilanzen werden seit 1998 Rückstellungen für Überstunden-Zeitausgleich für den Geschäftsführer ausgewiesen (Alle anderen Angestellten erhalten eine Überstundenpauschale). Nach 3 Jahren wird die Rückstellung für das betreffende Jahr aufgelöst. Es kam nie zu einer Überstundenbezahlung und auch zu keinem Zeitausgleich. Außerdem besteht jährlich eine Urlaubsrückstellung für 100 Tage.

Im Geschäftsführervertrag findet sich unter anderem folgende Regelung: „Die über die mit dem monatlichen Entgelt abgegoltenen 5 Überstunden hinausgehenden, betrieblich notwendigen Überstunden zur Erbringung der Geschäftsführungsleistung werden gesondert neben dem vorstehenden Entgelt abgegolten, wobei § 10 AZG anzuwenden ist.“

Die Ungewissheit wird damit begründet, dass der Geschäftsführer bis zur allgemeinen Verjährung von 3 Jahren die Möglichkeit hat, die Überstundenbezahlung oder den Zeitausgleich einzufordern.

Findet die Nutzungseinlage in dem Zeitpunkt statt, in dem auf die monatliche Auszahlung oder Zeitausgleich der Überstunden verzichtet wird oder erst nach der Verjährung?

Lösung:

Die Bildung einer (Verbindlichkeits-)Rückstellung scheitert schon daran, dass nicht alle für eine Rückstellung erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Denn eine Rückstellung setzt ua. die „Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“ voraus; danach muss mit der Inanspruchnahme aus der Verpflichtung ernsthaft zu rechnen sein. Dies ist aber laut Sachverhalt nicht der Fall.

Bei genauerer Betrachtung geht es allerdings nicht um die Zulässigkeit der Bildung einer Rückstellung (= ungewisse Verbindlichkeit), sondern vielmehr um den Ausweis einer bereits

(gewissen) Verpflichtung. Denn zum jeweiligen Bilanzstichtag ist die Verpflichtung der X-GmbH gegenüber dem Geschäftsführer dem Grunde und der Höhe nach bereits gewiss (Ungewissheitsmoment fehlt, da sowohl eine spätere Liquidierung als auch ein späterer Zeitausgleich gleich zu bewerten sind). Damit hat der Geschäftsführer gegenüber der X-GmbH eine Forderung, die in ihrer rechtlichen Qualität einer zB Darlehensforderung gleichkommt. Verzichtet der Geschäftsführer auf seine Forderung, führt dies grundsätzlich dazu, dass eine Einlage im Sinn des § 8 Abs. 1 KStG 1988 vorliegt.

Zu prüfen ist in diesem Zusammenhang, zu welchem Zeitpunkt der Geschäftsführer auf die Auszahlung der Überstunden bzw. den Zeitausgleich tatsächlich verzichtet.

Ein Verzicht kann grundsätzlich erst in dem Zeitpunkt angenommen werden, in dem der Gesellschafter-Geschäftsführer den Anspruch nicht mehr geltend machen kann. Auf Seiten der X-GmbH darf die Verbindlichkeit erst dann ausgebucht werden, wenn mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit damit gerechnet werden kann, dass eine Inanspruchnahme unterbleibt (zB VwGH 13.09.2006, 2002/13/0108).

Allerdings wurde laut Sachverhalt die getroffene Vereinbarung von Anfang an nicht „gelebt“, dh. nicht vollzogen.

Es muss daher ab einem bestimmten Zeitraum von der mangelnden Ernsthaftigkeit der ursprünglich anzuerkennenden Vereinbarung ausgegangen werden, weil eine tatsächliche Abwicklung nicht erfolgt ist. Ab diesem Zeitpunkt ist von der X-GmbH die gesamte Verbindlichkeit ertragswirksam aufzulösen.

2.4. § 7 Abs. 2 iVm § 8 Abs. 2 KStG 1988

Außerbetrieblicher Bereich einer GmbH

Sachverhalt:

In den letzten Jahren mehren sich im Rahmen von Außenprüfungen die Fälle, bei denen GmbHs mit dem Unternehmenszweck „Vermietung und Verwertung von Grundstücken“ (Immobilien-GmbHs) Objekte bzw. Objektsteile an deren Gesellschafter (meistens zugleich Geschäftsführer) zu fremdüblichen Konditionen für Wohnzwecke vermieten. Am häufigsten handelt es sich um große Eigentumswohnungen mit Schwerpunkt Dachgeschoßwohnungen. Hinzu kommt oftmals auch die Möblierung und weitere Sonderausstattungen zB Dachgartenbepflanzung.

Die Differenzierung in unschädliche und schädliche Liegenschaften ist aus Sicht der BP schwierig, weil die Grenzen fließend sind und eine klare Trennung nicht immer möglich ist. Vor allem in Immobilien-GmbHs, die mehrere Objekte vermieten, lässt sich eine eindeutige Aussage, dass etwa die an den Gesellschafter vermietete Dachgeschoßwohnung nicht auch an einen fremden Dritten zu den gleichen Bedingungen vermietbar gewesen wäre, nicht treffen. Gerade die im Immobiliengewerbe tätigen Unternehmer verfügen über einschlägige Fachkenntnisse des Angebots und der Nachfrage.

Wie sollen derartige Sachverhalte bei Immobilien-GmbHs in Hinkunft beurteilt werden?

Im Gefolge der allfälligen Einstufung als außerbetriebliches Vermögen ergeben sich weitere Zweifelsfragen:

Bei Feststellung außersteuerlichen Vermögens wurde bisher als **KEst-pflichtige Ausschüttung** nicht der ganze für das Objekt angefallene Anschaffungs- oder Herstellungsaufwand (so genannte „Wurzelberichtigung“) sondern nur die Differenz zwischen der angemessenen und der vereinbarten Miete besteuert (sofern eine Differenz überhaupt festgestellt wurde). *Wiesner* (RWZ 2007, 359) kritisiert diese Vorgangsweise und würde eine Gleichschaltung der steuerlichen Konsequenzen auf GmbH- und Gesellschafterebene begrüßen. Soll zukünftig die bisherige Praxis dennoch beibehalten werden?

Kommt es bei Verkauf eines dem außersteuerlichen GmbH-Vermögens zugeordneten Grundstücks innerhalb von 10 Jahren zu **Spekulationseinkünften** bei den Gesellschaftern (im prozentuellen Ausmaß ihrer Stammanteile)?

Lösung:

Der VwGH führt im 4. zum außerbetrieblichen Bereich von Kapitalgesellschaften ergangenen Erkenntnis vom 16.05.2007, 2005/14/0033, zum außerbetrieblichen Bereich aus, dass zu unterscheiden ist zwischen „...*jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits. Werden erstere Gebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, spricht dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt -*

bei Vorliegen der weiteren Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung - zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieteträge) der Kapitalgesellschaft.“

Im konkreten Fall gehört die Immobilie (Dachgeschoßwohnung) nicht zum außerbetrieblichen Bereich, sondern stellt Betriebsvermögen dar, weil sie nicht auf die Bedürfnisse des Gesellschafters abgestellt ist. Die Zurverfügungstellung der Möblierung führt zu einer zusätzlichen verdeckten Ausschüttung.

Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum betrieblichen bzw. außerbetrieblichen Bereich kann es nicht von Bedeutung sein, welchen Betriebsgegenstand die Kapitalgesellschaft hat.

Unter Berücksichtigung der Anmerkung von *Zorn* zum letzten VwGH-Erkenntnis vom 16.05.2007 (RdW 2007/647, S. 620) ist außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft nur in Ausnahmefällen anzunehmen. Im Regelfall wird nicht davon auszugehen sein, dass ein Wirtschaftsgut zum außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft gehört.

Eine Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich kommt dann in Betracht, wenn es sich um Objekte handelt, die realistischerweise nicht fremdüblich vermietbar sind (vor allem Immobilien wie zB eine Luxusvilla mit extravaganter Ausstattung; aber auch andere Luxuswirtschaftsgüter).

Wenn das Wirtschaftsgut speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist, sodass eine anderweitige betriebliche Nutzung durch die Kapitalgesellschaft (auf andere Weise als durch „Vermietung“ an den Gesellschafter) ausgeschlossen ist, gehört das Wirtschaftsgut zur außerbetrieblichen Sphäre und zwar unabhängig von der Frage, ob das Nutzungsentgelt fremdüblich ist oder nicht. Es liegt dann keine Einkunftsquelle der Kapitalgesellschaft vor.

Die Zuordnung „zum außerbetrieblichen Bereich“ (Liebhaberei; keine Einkunftsquelle) wird zur (vollen) verdeckten Ausschüttung der Anschaffungskosten an den Gesellschafter führen.

Wenn die Errichtung fremdfinanziert ist (zB Kredit 2 Mio Euro und 1 Mio Euro Eigenmittel), führt dies zur sofortigen verdeckten Ausschüttung der Eigenmittel (= 1 Mio Euro). Die Kreditrückzahlungen (Tilgungen und Zinsen) führen in der Folge zu verdeckten Ausschüttungen.

Die vom Mieter gezahlten Mieten führen zu keinen Einkünften bei der GmbH.

Wurde die Liegenschaft zu recht in den außerbetrieblichen Bereich verschoben, sind auch die ertragsteuerlichen Grundsätze des außerbetrieblichen Bereiches anzuwenden, dh. die Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren erfolgt steuerfrei.

Ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu bejahen, ist die Angemessenheit des vom Gesellschafter gezahlten Nutzungsentgeltes zu prüfen. Die Differenz zwischen angemessener Miete und bezahlter Miete stellt permanent eine verdeckte Ausschüttung dar.

2.5. § 9 KStG 1988

Verlusterstausgleich innerhalb der Gruppe

Sachverhalt:

Die A-GmbH hat zum Zwecke des Betriebes von Kulturbetrieben die Z-GmbH gegründet. Die Stadt N hat die ursprünglich von ihr als BgA betriebenen Kulturbetriebe an die Z-GmbH verkauft. Im Jahr 2006 wurde die Z-GmbH in die Unternehmensgruppe der A-GmbH aufgenommen.

Bis zum Jahr 2005 wurden diese Betriebe als Betriebe gewerblicher Art geführt.

Folgende Sparten werden nunmehr im Rahmen der GmbH betrieben:

- Stadttheater
- Bücherei
- Museum
- Organisation von Veranstaltungen/Events, Marketing und Grafikbereich

Aktuell sind alle Teilbereiche verlustbringend.

Fraglich ist, ob der Betrieb des Stadttheaters - ein notorischer Verlustbetrieb, im Interesse der Allgemeinheit betrieben, marktgerechtes Verhalten in Bezug auf Leistungsangebot und Tarifgestaltung, ein Voluptuarbetrieb - gemäß KStR 2001 Rz 407 eine Zurechnung der Verluste zum Gruppenträger ausschließt? Beginnt ab der Ausgliederung ein Anlaufzeitraum neu zu laufen?

Lösung:

Durch die vorherige Führung des Stadttheaters als BgA ist bei der Z-GmbH nicht § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 2 LVO (Anlaufzeitraum) anzuwenden, sondern sofort § 1 Abs. 2 LVO anzunehmen, weil die Führung eines Stadttheaters wohl auf die besonders in der „Lebensführung“ des Gesellschafter (Stadtgemeinde) zurückzuführen ist, und dauernde Verlufterzielung manifest ist (vgl. auch Lösung zu Pkt. 1.1.).

Betreffend Mitgliedschaft einer Unternehmensgruppe ist festzuhalten: Da gemäß § 9 Abs. 6 KStG 1988 das Einkommen eines Gruppenmitgliedes hochzurechnen ist, eine Voluptuärartätigkeit aber zu keiner Einkunftsquelle führt, kann eine ausschließlich voluptuärmäßig tätige Gesellschaft von Anfang an nicht in die Gruppe aufgenommen werden (KStR 2001 Rz 407).

Eine andere Betrachtungsweise ergibt sich, wenn lediglich ein Teilbetrieb Voluptuäreigenschaft besitzt, der/die andere/n Betrieb/e jedoch Einkunftsquelleneigenschaft vermitteln. In diesem Fall ist die Gesellschaft in die Gruppe aufzunehmen, die Verluste die auf den Voluptuarbetrieb entfallen, müssen ausgeschieden werden mit Ausnahme der Anlaufverluste. Aber auch Anlaufverluste können nur dann berücksichtigt werden, wenn die übernehmende Kapitalgesellschaft die Bewirtschaftungsart ändert und ein neuer Beobachtungszeitraum beginnt.

Wird ein notorischer Verlustbetrieb verkauft und kommt es zu keiner Änderung der Bewirtschaftung, führt dies bei der erwerbenden GmbH zu keinem neuen Anlaufzeitraum (vgl. LRL 1997 Punkt 9.7).

2.6. § 9 KStG 1988

Verlustermittlung des ausländischen Gruppenmitglieds

Sachverhalt:

Der Verlust 2004 des polnischen Gruppenmitglieds (GM) fließt in das Ergebnis 2005 des österreichischen Gruppenträgers (GT) ein. In der polnischen Bilanz ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem GT ausgewiesen, deren Anschaffungskosten 100 betragen. Auf Grund der Bewertung zum jeweiligen Stichtagskurs beträgt diese Verbindlichkeit zum Stichtag 2003 200 und zum Stichtag 2004 50. Der Verlust aus Polen wird beim GT für die Veranlagung 2005 um 150 erhöht mit der Begründung, dass der Ertrag aus der Fremdwährungsbewertung rückgängig gemacht wird, da in Österreich der höhere Wert der Verbindlichkeit (200) beibehalten werden kann.

Kann der höhere Wert der Verbindlichkeit von 200 in der nach österreichischem Recht adaptierten Bilanz beibehalten werden? Welche Auswirkung ergibt sich bei Tilgung der Verbindlichkeit in der polnischen Bilanz 2005 mit 100? Kann mit einer Steuerung des Tilgungszeitpunktes durch den GT die positive Adaptierung in ein Gewinnjahr verschoben und damit der österreichischen Besteuerung entzogen werden?

Lösung:

Der höhere Wert der Verbindlichkeit kann nicht beibehalten werden, weil eine Bindung an die im Ausland getroffene Entscheidung nur dann besteht, wenn das ausländische Steuer- bzw. Unternehmensrecht die entsprechenden Wahlrechte wie das österreichische Unternehmensrecht vorsieht (KStR 2001 Rz 427). In Polen besteht offenbar kein diesbezügliches Wahlrecht, daher ist eine Umrechnung auf das österreichische Steuerrecht vorzunehmen und die Verbindlichkeit mit 100 anzusetzen. Ein Beibehalten des höheren Wertes von 200 ist nicht möglich, da die Umrechnung auf österreichisches Recht erstmalig erfolgt, und deshalb die Anschaffungskosten anzusetzen sind.

Ergibt sich nach Umrechnung des polnischen Ergebnisses 2005 (inklusive des Ertrags von 50) auf das österreichische Steuerrecht wieder ein Verlust, fließt dieser in die Veranlagung 2006 ein, wobei 50 als Aufwand berücksichtigt werden können. Spätestens jedoch bei Ausscheiden des polnischen GM bzw. bei Beendigung der Gruppe kommt es zur Nachversteuerung des ausländischen Verlustes.

Da bereits beim Eingehen der Verbindlichkeit eine fremdübliche Vorgehensweise gewählt werden muss, ist der Spielraum des GT bei der Wahl des Tilgungszeitpunkts sehr eingeschränkt.

2.7. § 10 Abs. 1 KStG 1988

Beteiligungsertrag oder Liquidationsgewinn?

Sachverhalt:

GmbH A und GmbH B halten je 50% der Anteile an der GmbH C, deren Unternehmensgegenstand die Verwaltung von Liegenschaften und Gebäuden ist, insbesondere deren Vermietung und Verpachtung und die Errichtung von Gebäuden aller Art. Es befindet sich ein vermietetes Gebäude im Betriebsvermögen. Am 09.10.2003 wird ein Antrag auf Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahres von bisher 31.03. auf 31.10.

gestellt, mit der Begründung, dass die Gesellschaft im am 01.04.2003 begonnenen Wirtschaftsjahr einen Großteil ihres Anlagevermögens unter Realisierung hoher stillen Reserven verkauft habe und die Gesellschafter zur Finanzierung ihrer Investitionsprojekte die Ausschüttung dieses Gewinnes dringend benötigen. Durch die Umstellung des Wirtschaftsjahres kann die Ausschüttung bereits im Herbst und nicht erst im folgenden Frühjahr erfolgen. Dem Ansuchen wird stattgegeben. Am 17.12.2003 wird die Liquidation der GmbH beschlossen (Liquidationszeitraum 01.11.2003 – 20.07.2004).

Aus der Bilanz ist ersichtlich, dass die wirtschaftliche Tätigkeit bis zum 31.10.2003 völlig eingestellt wurde, die GmbH C besitzt nach dem Verkauf der Liegenschaft keinerlei Anlagevermögen und es sind auch keine Arbeitnehmer beschäftigt. Ist es zulässig, im Zuge der Veranlagung der Gesellschafter die als gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerfrei erklärte Ausschüttung wegen der erfolgten „wirtschaftlichen“ Liquidation in einen steuerpflichtigen Liquidationsgewinn umzuqualifizieren?

Lösung:

Wenn zu Beginn des Liquidationszeitraumes nur noch Barvermögen in der GmbH C vorhanden ist, hat diese in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bereits in ihrem Wirtschaftsjahr 01.04. - 31.10.2003 ihren Gesellschaftszweck geändert und ist die Liquidationsphase eingetreten, weil sie ihr Vermögen versilbert hat und keine werbende Tätigkeit mehr ausübt. Von der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 ausgeschlossen sind sowohl Gewinne, die auf Grund einer nach gesellschaftsrechtlichen Vorschriften als solche vor sich gehenden Liquidation entstehen, als auch Gewinne aus einer bloß „wirtschaftlichen“ Liquidation.

Richtigerweise hätte der Änderung des Bilanzstichtages nicht zugestimmt werden dürfen. Für die Besteuerung der abgewickelten GmbH C macht es steuerlich keinen Unterschied, ob sie die realisierten stillen Reserven als laufenden Gewinn oder als Liquidationsgewinn erfasst. Auf Gesellschafterebene erscheint es jedoch richtig, die zugeflossenen Beträge nicht gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerfrei zu belassen, sondern als Veräußerungsgewinne umzuqualifizieren und entsprechend zu erfassen.

2.8. § 10 Abs. 3 iVm § 26a Abs. 16 KStG 1988

Liquidation und internationale Schachtelbeteiligung

Sachverhalt:

Eine Körperschaft hält seit langer Zeit Anteile an einer ausländischen Tochtergesellschaft, die die Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 KStG 1988 erfüllt. Diese Beteiligung wurde im Jahr 2001 auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und befindet sich bereits in Liquidation.

Muss eine Optionserklärung iSd § 10 Abs. 3 iVm § 26a Abs. 16 KStG 1988 abgegeben werden, damit die noch offenen Siebentel aus der Teilwertabschreibung weiterhin geltend gemacht werden können und eine Nachversteuerung bereits beanspruchter Siebentel unterbleibt, obwohl sich die Tochtergesellschaft in Liquidation befindet? Zieht die Liquidation der ausländischen Tochtergesellschaft die Rechtsfolgen des § 12 Abs. 3

Z 2 2. Teilstrich KStG 1988 nach sich, soweit noch Siebentel absetzbar sind bzw. durch Ausübung der Option absetzbar bleiben? Fallen zukünftige Verluste aus der Liquidation der Tochtergesellschaft im Ausland wiederum unter die Verteilungsregel des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988?

Lösung:

Alle drei Fragen sind zu bejahen.

2.9. §§ 8 Abs. 2 sowie 12 Abs. 1 Z 1 bis Z 5 KStG 1988; § 13 KStG 1988

Einkünfte einer Privatstiftung aus Vermietung und Verpachtung

Sachverhalt:

Mit Berufungsentscheidungen UFS 24.08.2007, RV/0540-L/04, sowie UFS 18.01.2008, RV/0743-W/07, wurde im Rahmen der Überlassung von Immobilien der Vorsteuerabzug unter Verweis auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 versagt und die Überlassung von Immobilien an den Stifter/Begünstigten zu privaten Wohnzwecken als nicht unternehmerische Tätigkeit gewertet. Die ertragssteuerliche Behandlung noch ist jedoch in diesen Fällen noch ungeklärt.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten als nicht für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine

abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder des § 8 Abs. 2 und § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind.

Fraglich ist, ob das Erzielen von Erträgen aus der Vermietung der Liegenschaft an den Stifter/Begünstigten ertragsteuerlich den Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen ist trotz umsatzsteuerrechtlicher Qualifizierung als nicht unternehmerisch bzw. nicht der unternehmerischen Sphäre zuordenbare Tätigkeit.

Lösung:

Eine Privatstiftung, die die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 KStG 1988 erfüllt, hat alle Einkunftsarten (betriebliche und außerbetriebliche) und kann daher auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen (StiftR 2001 Rz 32 ff). Betreffend die außerbetrieblichen Einkünfte ist diese Privatstiftung nach den gleichen Grundsätzen zu behandeln wie eine natürliche Person, die solche Einkünfte erzielt. Ertragsteuerlich ist auf Ebene der Privatstiftung zu prüfen, ob eine Einkunftsquelle vorliegt oder nicht. Liegt eine Einkunftsquelle vor, hat die Privatstiftung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erklären und ist diesbezüglich Ertragsteuerpflicht gegeben.

Wird festgestellt, dass von der Privatstiftung eine zu geringe Miete eingehoben wird, ist zu berücksichtigen, dass die Privatstiftung eigentümerlos ist. Es kommt daher nicht zu einer verdeckten Ausschüttung, sondern zu einer Zuwendungsbesteuerung an den Begünstigten (Differenz zwischen bezahlter und gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 ermittelter Miete, StiftR 2001 Rz 238). Auf Stiftungsebene findet keine Korrektur statt (StiftR 2001 Rz 81).

Wird der Vorsteuerabzug versagt, ist bei der Ermittlung des richtigen Sachwertes die nicht abzugsfähige Vorsteuer miteinzubeziehen.

Körperschaftsteuerrechtlich besteht aufgrund des Trennungsprinzips eine Abschirmwirkung. Eine Privatstiftung als juristische Person hat keine „privaten Wohnbedürfnisse“, sodass § 12 Abs. 1 Z 1 und 2 KStG 1988 nicht zur Anwendung kommen.

3. Umgründungssteuerrecht

3.1. § 10 Z 1 lit. c UmgrStG

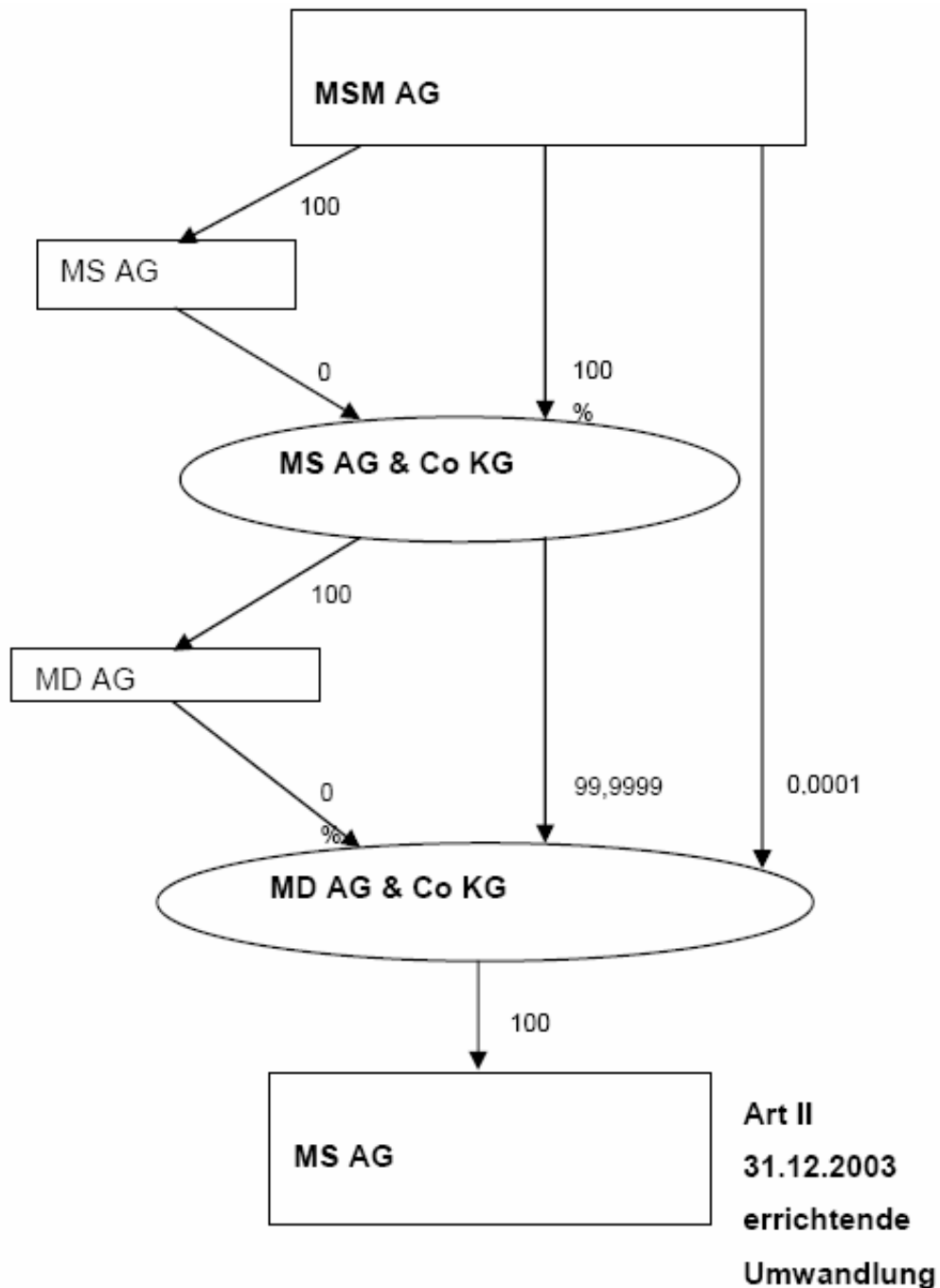
Vorbereitender Anteilserwerb und nachfolgende Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG

Sachverhalt:

Mit Kaufverträgen vom 16.09.2004 erwarb die MD AG & Co KG sämtliche Anteile der MS AG. Danach erfolgte eine errichtende Umwandlung der MS AG in die MS GmbH & Co OHG. An der MD AG & Co KG bestanden am Tag des Umwandlungsbeschlusses folgende Beteiligungsverhältnisse: MD AG mit 0% als Komplementär und als Kommanditisten die MS AG & Co KG mit 99,9999% und die MSM AG mit 0,0001%. 100-prozentiger Kommanditist der MS AG & Co KG ist die MSM AG (siehe das nachstehende Organigramm).

Die MSM AG ist somit an der erwerbenden Mitunternehmerschaft MD AG & Co KG unternehmensrechtlich nur zu 0,0001% direkt beteiligt. Indirekt ist jedoch die MSM AG über die MS AG & Co KG zu 100% an der MD AG & Co KG beteiligt.

Die umgewandelte Körperschaft verfügt über Verlustvorträge von rund 6,3 Mio Euro.



Gehen die Verlustvorträge der umgewandelten Körperschaft gemäß der Ausnahmebestimmung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG auf die MSM AG über?

Lösung:

Die (Wort-)Interpretation des § 10 Z 1 lit. c 4. Fall UmgrStG ergibt, dass auf die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse abgestellt wird und es sohin darauf ankommt, ob neben dem Arbeitsgesellschafter nur eine „§ 7 Abs. 3 KStG-Körperschaft“ beteiligt ist. Der Vorrang

der wörtlichen Auslegung im gegenständlichen Fall ist damit zu begründen, dass der Gesetzgeber trotz der in mehreren Auskünften (BMF vom 17.11.1998 = RdW 1998, 778; BMF vom 13.09.1999 = RdW 1999, 755; BMF vom 25.08.2000 = SWK 2000, 669) zum Ausdruck gekommenen Verwaltungspraxis, wonach die in § 10 Z 3 lit. c 3. Fall UmgrStg idF vor BudgetbegleitG 2003 enthaltene Ausnahmeregelung unter Heranziehung des Sinnes der Regelung, nämlich Gleichbehandlung einer Umwandlung mit einer Verschmelzung, wenn die Umwandlung wirtschaftlich mit einer Verschmelzung vergleichbar ist, auszulegen ist, eine Gesetzesänderung für erforderlich erachtet hat.

So ist in § 10 Z 1 lit. c dritter Unterstrich 2. Fall UmgrStG idF Budgetbegleitgesetz 2003 nunmehr durch das Gesetz für den Fall der errichtenden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf eine GmbH & Co KG, an der bisherige Alleingesellschafterin der umgewandelten Gesellschaft als 100-prozentige Kommanditisten beteiligt ist, eine Ausnahmeregelung geschaffen worden, die nach der Verwaltungspraxis bereits durch die bisherige gesetzliche Regelung umfasst war (vgl. BMF vom 13.09.1999 = RdW 1999, 755). In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum BudgetbegleitG 2003 (GP XXII RV 59 zu Art. 42 Z 6) ist auch nicht davon die Rede, dass die Gesetzesänderung bloß klarstellende Bedeutung haben sollte.

Im Hinblick auf die Transparenzwirkung der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft kann in der doppelstöckigen und damit formal mittelbaren 100-prozentigen Beteiligung der Kapitalgesellschaft an der erwerbenden Mitunternehmerschaft kein Ausschlussgrund für den Verlustvortragsübergang gesehen werden. Des weiteren ist die Ausnahmenorm unabhängig davon anwendbar, ob eine verschmelzende Umwandlung auf die Hauptgesellschafter-Mitunternehmerschaft oder eine errichtende Umwandlung stattfindet, bei der die Hauptgesellschafter-Mitunternehmerschaft die 100%-Kommanditistenstellung einnimmt.

3.2. § 4 Z 1 lit. d UmgrStG

Reichweite des Verbotes der Doppelverlustverwertung

Sachverhalt:

Die X-AG hält 80% an der im Jahr 1990 gegründeten Y-GmbH. Der in der Bilanz ausgewiesene Beteiligungsansatz beträgt per Ende 1996 ATS 3 Mio.

Auf Grund der Verlustsituation der Y-GmbH wurde im Jahr 1997 von der X-AG eine Teilwertabschreibung von ATS 2,999.999,00 vorgenommen, die auch gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 der Siebentelung unterworfen wurde.

In den Jahren 1998 bis 2000 wurden von der X-AG auf Grund der Verlustsituation bei der Y-GmbH Nachschüsse in Höhe von ATS 7,6 Mio getätigt, die am Beteiligungsansatz aktiviert wurden.

Ende 2000 wurde die Beteiligung um ATS 1,00 an eine konzernfremde Gesellschaft veräußert. Der sich ergebende Veräußerungsverlust von rd. ATS 7,6 Mio wurde wieder gesiebentelt.

Im Jahr 2002 erwirbt die X-AG wieder die gesamte Beteiligung an der Y-GmbH um ATS 1,00. Mit 31.12.2002 wird dann die Y-GmbH mit der X-AG verschmolzen, wobei in Folge die Tochterverluste als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Ist in diesem Fall § 4 Z 1 lit. d UmgrStG anwendbar?

Lösung:

Die in § 4 Z 1 lit. d UmgrStG enthaltene Regelung geht auf das AbgÄG 1996, BGBl. Nr. 797/1996, zurück. In den Erläuternden Bemerkungen zu diesem Gesetz findet sich ua. folgende Aussage:

„Neben der Geltung für unmittelbar verbundene Körperschaften wird eine solche auch bei mittelbarer Verbindung im Wege einer Großmuttergesellschaft auf die Enkelgesellschaft oder umgekehrt anzunehmen sein, nicht jedoch bei der Verschmelzung zweier Schwesterkörperschaften, da kein Zusammenfallen von übernommenen Vermögen und Beteiligung (Anmerkung: auf die eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen wurde) damit verbunden ist.“

Zu einem Zusammenfallen von übernommenen Vermögen (entweder up- oder down-stream) mit der Beteiligung, auf die eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen wurde, kommt es auch dann, wenn die Beteiligung von der „Mutter“-Körperschaft nicht durchgehend ab Vornahme der (ersten) Teilwertabschreibung und der Verschmelzung gehalten wurde. Im Übrigen ist es eben so wenig erforderlich, dass im Zeitpunkt der Verschmelzung bei der Muttergesellschaft aus der in der Vergangenheit vorgenommenen Teilwertabschreibung noch ein Verlustvortrag besteht (UmgrStR 2002 Rz 230).

Daraus folgt, dass die Anwendung des § 4 Z 1 lit. d UmgrStG nicht dadurch verhindert werden kann, dass die Beteiligung der Tochter, auf die eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde, zwischenzeitig veräußert und vor der Verschmelzung zurück erworben wurde. Nur allfällige Verluste, die in der Zeit 2001 bis Rückkauf 2002 entstanden sind, sind von § 4 Z 1 lit. d UmgrStG nicht erfasst. Der im gegenständlichen Fall erzielte Veräußerungsverlust ist der Teilwertabschreibung gleichzustellen, dh. § 4 Z 1 lit. d UmgrStG kommt auch für diesen zur Anwendung.

Weiters wäre zu prüfen, ob nicht vor der Veräußerung der Beteiligung an der Tochter Ende 2000 an eine konzernfremde Gesellschaft, die in den Jahren 1998 bis 2000 gegebenen Zuschüsse (Einlagen im Sinn des § 8 Abs. 1 KStG 1988), die zu einer Erhöhung des Beteiligungsansatzes geführt haben (vgl. VwGH 29.04.1992, 90/12/0228), infolge einer dauernden Verlustsituation der Tochter vor der Veräußerung einer Teilwertabschreibung hätten unterzogen werden müssen (vgl. EStR 2000 Rz 2245).

Bundesministerium für Finanzen, 5. Dezember 2008