

26. November 2007

BMF-010216/0125-VI/6/2007

## **Salzburger Steuerdialog 2007, Ergebnisse Körperschaftsteuer und Umgründungen**

*Salzburger Steuerdialog vom 7.-10. Mai 2007*

### **1. Körperschaftsteuer**

#### **§ 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988**

##### **1.1. Aufwandsmäßige Geltendmachung von KSt-Nachzahlungen in Form eines Gesellschafterzuschusses**

Die X-GmbH veräußerte im Wirtschaftsjahr 2000 ihre Anteile an der R-GmbH um 1 ATS an ein Konzernunternehmen. Dabei entstand aus dem Buchwertabgang in Höhe von ATS 9.645.250 ein steuerlicher Aufwand in Höhe von ATS 1.377.892 (Siebentelverteilung 2000–2006). Im Wirtschaftsjahr 2001, nachdem die Beteiligung bereits veräußert war, bezahlte die X-GmbH nach einer Betriebsprüfung bei der R-GmbH deren KSt-Nachzahlung in Höhe von ATS 61.199.150 aufgrund einer Vereinbarung über die Leistung eines Gesellschafterzuschusses vom 31. März 2001 (Bilanzstichtag) und machte diesen Betrag als nachträglichen Buchwertabgang im Wirtschaftsjahr 2001 in Höhe von ATS 8.742.735 geltend (Siebentelverteilung 2001-2007). Die R-GmbH wurde laut Generalversammlungsbeschluss vom 17. August 2000 aufgelöst, der Liquidationszeitraum erstreckte sich bis Oktober 2003.

Kann eine KSt-Nachzahlung auf diesem Weg aufwandsmäßig geltend gemacht werden?

#### **Lösung:**

**Die Gewährung eines Gesellschafterzuschusses ist entsprechend steuerlich als Einlage zu erfassen, die Frage der Zulässigkeit einer Teilwertabschreibung ist gesondert zu beurteilen. Wofür der Zuschuss bei der empfangenden Gesellschaft verwendet wird, ist unbeachtlich.**

**Es ist durchaus üblich, bei Verkauf von Gesellschaftsanteilen zivilrechtlich zu vereinbaren, dass Steuernachforderungen, die Zeiträume vor der Veräußerung betreffen, durch den Altgesellschafter abzudecken sind. In Analogie zum Zuschuss zur Verlustabdeckung ist dieser Zuschuss wohl ebenso abzugänglich (Sachverhalt ist etwas unklar). Offenbar lag der Teilwert der R-GmbH unter dem Buchwert, was die Frage aufwirft, wieso nicht schon vor der Veräußerung eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde.**

**Weiters wäre zu prüfen, ob für die in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Liquidation der Gesellschaft stehende Veräußerung im Konzern beachtliche außersteuerliche Gründe vorlagen.**

## **§ 8 Abs. 2 KStG 1988 (KStR 2001 Rz 748 ff) und § 4 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 1127 ff)**

### **1.2. Zahlungen an die Gattin des Geschäftsführers**

Eine GmbH zahlt an die Gattin des Geschäftsführers ein weitaus überhöhtes Honorar (Euro 50/Stunde) für eine Bürotätigkeit, die keinerlei Ausbildung erfordert (insbesondere Abgleichen von Datensätzen) und nachweislich auf dem freien Markt für Euro 15 angeboten wird. Die Büroarbeiten erfolgen monatlich, das Jahreshonorar in Höhe von jeweils circa Euro 50.000 wird im April/Mai des Folgejahres in einer Summe abgerechnet.

Vertragspartner der Gattin ist die GmbH und nicht der Geschäftsführer. Eindeutig erscheint jedoch, dass diese Vertragsbeziehung ohne die Nahebeziehung zum Geschäftsführer nicht zustande gekommen wäre. Inwieweit kann die Rechtsprechung des VwGH zum Thema Verträge zwischen nahen Angehörigen auf solche Fälle angewendet werden? Spielt es dabei eine Rolle, ob die Gesellschafter der GmbH von diesen überhöhten Aufwendungen Kenntnis hatten?

#### **Lösung:**

**Aus dem Sachverhalt geht nicht eindeutig hervor, ob der Geschäftsführer auch Gesellschafter der GmbH ist bzw. ob eine Nahebeziehung zu den Gesellschaftern besteht oder den Gesellschaftern der GmbH die Vorgangsweise des Geschäftsführers bekannt war. Es wird angenommen, dass der Gatte reiner**

**Geschäftsführer und nicht Gesellschafter ist und dass keine wie immer geartete Nahebeziehung zu den Gesellschaftern besteht.**

**Eine verdeckte Ausschüttung setzt begriffsnotwendig eine Vorteilsgewährung an den Gesellschafter der Körperschaft voraus (KStR 2001 Rz 773). Da kein Gesellschaftsverhältnis vorliegt, sind die Zahlungen bei der GmbH grundsätzlich als Betriebsausgaben anzuerkennen. Das Honorar der Gattin ist aufzusplitten, das angemessene Honorar ist weiterhin ihr zuzurechnen, der überhöhte Betrag dem Gatten im Rahmen seiner Einkünfte als Geschäftsführer. In diesem Fall ist die Judikatur zu nahen Angehörigen unerheblich.**

## **2. Umgründungssteuerrecht**

### **2.1. § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 und UmgrStR 2002 Rz 113**

**Teilwertabschreibung eines Zuschusses an eine Beteiligung zwischen Verschmelzungstichtag und Abschluss des Verschmelzungsvertrages**

Die A-AG hält 100% der Anteile sowohl an der B-AG als auch an der C-AG. Die B-AG hält 100% der Anteile an der D-AG. Am 21. Dezember 2000 gewährt die A-AG der D-AG einen Großmutterzuschuss von Euro 14 Mio., dieser wird zunächst auf die Beteiligung an der B-AG aktiviert. Da der Teilwert der Beteiligung an der B-AG am 31. Dezember 2000 dem Buchwert vor Zuschuss entspricht (rund Euro 30 Mio.) wird eine Teilwertabschreibung in Höhe von Euro 14 Mio. vorgenommen (steuerlich gesiebtelt).

Im Juli 2001 wird die B-AG als übertragende Körperschaft auf die C-AG (Buchwert vor Verschmelzung circa Euro 40 Mio., Teilwert circa Euro 65 Mio.) als übernehmende Körperschaft verschmolzen. Verschmelzungstichtag ist der 30. November 2000. Ist die Teilwertabschreibung an der B-AG zulässig?

**Lösung:**

**Die Teilwertabschreibung ist nicht zulässig. Nach der Rechtslage vor dem StRefG 2005 hat der Großmutterzuschuss in Verbindung mit der Doppelaktivierung auf die Beteiligung der Großmutter an der Zwischengesellschaft und auf die Beteiligung der Zwischengesellschaft auf die Enkelgesellschaft eine Teilwertabschreibung auf beiden Ebenen grundsätzlich nicht ausgeschlossen. Der Großmutterzuschuss erfolgte nach dem Verschmelzungstichtag, also zu einem**

**Zeitpunkt, als die Zwischengesellschaft steuerlich nicht mehr existierte. Die Einlage in die B-AG (Großmutterzuschuss an die D-AG) ist auf Grund § 2 Abs. 4 UmgrStG allerdings noch der B-AG zuzurechnen. Dies ändert aber nichts an der rückwirkenden Verschmelzung, sodass am Bilanzstichtag der A-AG nur mehr die Beteiligung an der C-AG besteht. Da diese werthaltig ist, kommt eine Teilwertabschreibung nicht in Betracht.**

## **2.2. Unrichtige Prognoserechnung als rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO**

Im Zusammenhang mit Umgründungen ist bezüglich des positiven Verkehrswertes im Zweifel ein Gutachten vorzulegen. Nach der Ertragswertmethode werden in Form einer Prognoserechnung die Erträge der künftigen Jahre geschätzt (Planungsrechnung). Wenn sich bei der Überprüfung der Plausibilität der Annahmen über die künftige Ertragslage durch Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten eine (krasse) Abweichung ergibt, ist dieser Umstand als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO zu werten?

**Lösung:**

**Sowohl Prognoserechnungen als auch Verkehrswertgutachten stellen Schätzungen dar, die sich im Nachhinein auch als falsch herausstellen können. Darin ist kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO zu sehen.**

Bundesministerium für Finanzen, 26. November 2007