BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN

22. Februar 2005

06 5004/11-IV/6/01

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfungen
Bundespensionsamt und Finanzprokuratur
unabhängigen Finanzsenat

Körperschaftsteuerrichtlinien 2001

Die Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 (KStR 2001) stellen einen Auslegungsbehelf zum Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 401/1988 idF AbgÄG 2001 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden.

Die Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 (KStR 2001) stellen einen Auslegungsbehelf zum Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 401/1988 idF AbgÄG 2001 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.

Die KStR 2001 sind ab der Veranlagung 2001 generell anzuwenden. Bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Veranlagungsfälle (insbesondere Veranlagung 2000) sind die KStR 2001 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit haben oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsehen. Rechtsauskünfte des Bundesministeriums für Finanzen in Einzelfällen sind - sofern sie den KStR 2001 nicht widersprechen - weiterhin zu beachten.

Die KStR 2001 sind als Zusammenfassung des geltenden Körperschaftsteuerrechts und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. Neben den KStR 2001 bleiben keine Erlässe weiter bestehen.

© Bundesministerium für Finanzen

Im Folgenden werden stichwortartig die Schwerpunkte der KStR 2001 dargestellt:

- Persönliche Steuerpflicht (§§ 1 bis 4 KStG 1988)
- Persönliche Steuerbefreiungen (§§ 5 bis 6b KStG 1988)
- Einkommen (§ 7 KStG 1988)
- Einkommenszurechnung - Organschaft (§ 9 KStG 1988)
- Sachliche Steuerbefreiungen (§§ 7 und 10 KStG 1988)
- Gewinnermittlung - Allgemeine Vorschriften (§§ 4 und 5 EStG 1988)
- Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben
- Bewertung (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 6 bis 9 und 14 EStG 1988)
- Besondere Gewinnermittlungsvorschriften (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 10 bis 13 EStG 1988)
- Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 15 und 16 EStG 1988)
- Gewinn- bzw. Überschussermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 17 EStG 1988)
- Einlagen (§ 8 Abs. 1 KStG 1988)
- Einkommensverwendung (§ 8 Abs. 2 bis 4 KStG 1988)
- Verdeckte Ausschüttungen
- Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG 1988 in Verbindung mit § 18 EStG 1988)
- Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 19 EStG 1988)
- Nichtabzugsfähige Ausgaben (§ 12 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 EStG 1988)
- Einkunftsarten (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 21 bis 32 EStG 1988)
- Sonderfragen bei bestimmten Körperschaften (§§ 7 und 13 bis 17 KStG 1988)
- Einkommensermittlung bei Beginn und Ende der Steuerpflicht (§§ 18 bis 20 KStG 1988)
- Beschränkte Steuerpflicht (§ 21 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 98 bis 102 EStG 1988)
- Tarif (§§ 22 und 23 KStG 1988)
- Erhebung der Steuer (§ 24 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 42 bis 46 EStG 1988)

Bundesministerium für Finanzen, 22. Februar 2005

© Bundesministerium für Finanzen

1 Persönliche Steuerpflicht (§§ 1 bis 4 KStG 1988)

1.1 Körperschaftsteuersubjekte (§ 1 KStG 1988)

1

Körperschaftsteuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 1 KStG 1988 nur Körperschaften. Das Gesetz bezieht auch Betriebe gewerblicher Art (Rz 64 bis 89) und die nichtrechtsfähigen Gebilde gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 in Verbindung mit § 3 KStG 1988 (Rz 90 und 91) in den Sammelbegriff "Körperschaften" ein. Daher besteht keine Identität mit dem zivilrechtlichen Begriff Körperschaften.

1.2 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

1.2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

2

In § 1 Abs. 2 KStG 1988 werden die Körperschaften, die der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, erschöpfend aufgezählt. Die 1. Gruppe bilden alle juristischen Personen des privaten Rechts (Rz 7 bis 33). Die 2. Gruppe umfasst die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts (Rz 64 bis 89) und die 3. Gruppe die nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und die anderen Zweckvermögen (Rz 90 bis 106). Eine Erweiterung des erschöpfend aufgezählten Personenkreises durch Auslegung oder Analogie ist nicht zulässig.

Die in § 1 Abs. 2 KStG 1988 aufgezählten Körperschaften sind unbeschränkt steuerpflichtig, wenn und so lange sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben oder solange sie nicht gemäß § 5 KStG 1988 oder anderen Gesetzen von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit werden.

3

Inland

Inland im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988 ist das österreichische Bundesgebiet einschließlich der Zollausschlussgebiete.

4

Geschäftsleitung oder Sitz

§ 1 Abs. 2 KStG 1988 verweist hinsichtlich der Begriffe "Geschäftsleitung" und "Sitz" auf § 27 BAO. Die Begriffe Geschäftsleitung und Sitz stehen alternativ und gleichwertig nebeneinander. In der überwiegenden Zahl der Fälle stimmen der Ort der Geschäftsleitung

und der Sitz überein. Wenn dies nicht der Fall ist, gewinnt jedes Anknüpfungsmerkmal für sich eine eigenständige, vom anderen unabhängige Bedeutung.

Verfahrensrechtlich geht der Ort der Geschäftsleitung dem Sitz vor. So ist etwa für den Fall, dass eine steuerpflichtige Körperschaft Geschäftsleitung und Sitz im Bereich verschiedener inländischer Finanzämter hat, für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen jenes Finanzamt zuständig, in dessen Bereich sich der Ort der Geschäftsleitung befindet (§ 58 BAO).

Liegt eines der Anknüpfungsmerkmale einer Körperschaft im Inland, das andere aber im Ausland, (Sitz in Österreich, Geschäftsleitung in einem anderem Staat oder umgekehrt), liegt Doppelansässigkeit vor. Ist in solchen Fällen eine Kapitalgesellschaft in zwei Staaten ansässig und besteht zwischen diesen Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen mit einer dem Art. 4 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Bestimmung, dann kommt dem Ort der Geschäftsleitung der Vorrang zu.

Weil den Anknüpfungsmerkmalen Sitz und Ort der Geschäftsleitung eine eigenständige voneinander unabhängige Bedeutung zukommt, ist eine Gesellschaft, deren Ort der Geschäftsleitung sich im Ausland befindet, in Österreich selbst dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie nur als so genannte Briefkastenfirma auftritt. Eine Briefkastenfirma ist ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistungen erbringen kann (VwGH 22.3.1995, 93/13/0076). Wird seitens der Briefkastenfirma die Briefkasteneigenschaft offen gelegt und geltend gemacht, dass Gewinnteile in Betriebstätten erwirtschaftet worden sind, die in Staaten bestehen, mit denen Österreich ein nach der Befreiungsmethode arbeitendes Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, sind die Befreiungsvorschriften des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens zu beachten. Gegebenenfalls wird im Weg eines internationalen Verständigungsverfahrens die Angemessenheit der in Österreich freizustellenden Gewinnteile mit der Steuerverwaltung des anderen Staates abzuklären sein.

5

Sitz

Gemäß § 27 Abs. 1 BAO haben Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen ihren Sitz im Sinne der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung.

Der Sitz einer Körperschaft ist rechtsgeschäftlichen Gestaltungen und Bestimmungen zugänglich und damit formal festzustellen. So ist etwa gemäß § 5 AktG als Sitz der AG der

Ort, wo die Gesellschaft einen Betrieb hat oder der Ort zu bestimmen, wo sich die Geschäftsleitung befindet oder die Verwaltung geführt wird. Für die GmbH ist im Gesellschaftsvertrag ein Ort im Inland als Sitz zu bestimmen (§§ 4 und 5 GmbHG). Gemäß § 5 GenG muss der Genossenschaftsvertrag den Sitz der Genossenschaft enthalten. Bei Vereinen im Sinne des Vereinsgesetzes 1951 muss der Sitz in den Statuten aufscheinen, das ist der Ort, an dem sich die Leitung und Verwaltung des Vereines befindet. Zulässig ist auch die Regelung, dass sich der Sitz an dem jeweiligen Wohnort des Obmannes befindet (§ 4 Abs. 2 lit. c Vereinsgesetz 1951). Die Privatstiftung muss einen Sitz im Inland haben (§ 1 Abs. 1 PSG). Ein fingierter Sitz tritt gegenüber dem tatsächlichen zurück und ist gemäß § 23 BAO abgabenrechtlich ohne Bedeutung (VfGH 22.6.1967, B 25/67, VfSlg 5513).

6

Geschäftsleitung

Als Ort der Geschäftsleitung ist gemäß § 27 Abs. 2 BAO der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Der Ort der Geschäftsleitung muss mit dem Sitz der Körperschaft nicht übereinstimmen. Im Gegensatz zum Sitz der Körperschaft ist der Ort der Geschäftsleitung keinen rechtsgeschäftlichen Gestaltungen und Bestimmungen zugänglich. Der Ort der Geschäftsleitung ist dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird, wo also die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen angeordnet werden, wo die unternehmenslenkenden Dispositionen getroffen werden. Welche Maßnahmen für die Führung des Unternehmens notwendig und wichtig sind, muss im Einzelfall gewichtet und abgewogen werden. Wo die unternehmenslenkenden Dispositionen vollzogen und wirksam werden, ist für die Frage nach dem Ort der Geschäftsleitung nicht wesentlich.

Da § 27 BAO den Mittelpunkt der Geschäftsleitung als bestimmend festlegt, kann eine Körperschaft nur eine Geschäftsleitung haben. Wenn die Geschäftsleitung dezentralisiert ist, ist der Ort der Geschäftsleitung dort, wo sich in organisatorischer Hinsicht die bedeutungsvollste Stelle der Lenkung und Leitung befindet. Wenn sich die kaufmännische und die technische Leitung an verschiedenen Orten befinden, kommt es auf den Ort der kaufmännischen (Ober-) Leitung an.

Als Grundsatz gilt, dass die Geschäftsleitung von den dazu berufenen Organen ausgeübt wird, dh. im Regelfall sind die zur Geschäftsführung berufenen Organe auch die maßgeblichen Entscheidungsträger. Es besteht aber keine Vermutung dafür, dass sie das stets sind. Entscheidend ist, wer die geschäftliche Oberleitung faktisch ausübt.

Ergibt sich aus den besonderen Umständen des Einzelfalles eindeutig, dass die Gesellschafter einer Gesellschaft die tatsächliche Geschäftsleitung völlig an sich ziehen, diese nicht nur beobachten, kontrollieren und fallweise beeinflussen, sondern kontinuierlich in entscheidenden Fragen in die Geschäftsleitung eingreifen und fortlaufend im Geschäftsverkehr die laufenden Beschlüsse von einigem Gewicht selbst fassen und damit de facto Geschäftsführungshandlungen selbst ausführen, kommt es dadurch zur Annahme der geschäftlichen Oberleitung durch die Gesellschafter.

Wird die Geschäftsleitung vom dafür zuständigen Organ vertraglich an eine andere Person übertragen und hat diese die übertragenen Aufgaben grundsätzlich in Abstimmung mit dem Auftraggeber zu erledigen, ist für die Feststellung des Ortes der Geschäftsleitung von der Person des Auftraggebers auszugehen.

Der Ort der Geschäftsleitung wird sich für gewöhnlich dort befinden, wo sich die Büros des oder der leitenden Geschäftsführer befinden. Fehlen Büroräume, kann der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung angesehen werden. Wird die Geschäftsleitung von den beherrschenden Gesellschaftern ausgeübt, wird sich der Ort der Geschäftsleitung dort befinden, wo die Gesellschafter die meisten und die gewichtigsten Entscheidungen treffen.

1.2.1.1 Körperschaften des privaten Rechts (§ 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988)

7

Üblicherweise werden die juristischen Personen des privaten Rechts in Personenverbände (Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit usw.) und in Sachgesamtheiten (Stiftungen, Anstalten, Fonds) gegliedert. Von den juristischen Personen des privaten Rechts sind die juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu unterscheiden.

8

Die Subsumtion rechtlicher Gebilde unter § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 ist zumindest bei den für die Besteuerung wichtigsten Typen der juristischen Personen des privaten Rechts ohne Schwierigkeiten möglich. In Einzelfällen kann zweifelhaft sein, ob bestimmte ausländische Rechtsgebilde einer der österreichischen Grundtypen der juristischen Personen des privaten Rechts entsprechen (Rz 110). Uneinheitlich ist auch die zivilrechtliche Beurteilung von Vermögensmassen, die zeitlich begrenzt bestehen, wie etwa des ruhenden Nachlasses. Dies berührt die steuerliche Behandlung aber regelmäßig nicht (zB Rz 102).

1.2.1.1.1 Kapitalgesellschaften

9

Kapitalgesellschaften sind die AG, die SE (siehe Rz 10a) und die GmbH.

Kapitalgesellschaften entstehen gesellschaftsrechtlich mit der Eintragung im Firmenbuch (zum Beginn der Steuerpflicht und zur Vorgesellschaft siehe Rz 117 bis 128). Die Beendigung der Kapitalgesellschaft kann durch verschiedene Rechtsakte erfolgen (zur steuerlichen Behandlung siehe Rz 129 bis 138, Rz 1403 bis 1432 und Rz 1433 bis 1451).

Das Gesetz unterscheidet zwischen kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften (§ 221 UGB). Das Rechnungswesen der Kapitalgesellschaften ist im Dritten Buch des UGB geregelt. Zu den für alle Unternehmer geltenden Vorschriften (§§ 189 bis 216 UGB) haben Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften des Unternehmensrechts, deren alleiniger, persönlich haftender Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist (Kapitalgesellschaft & Co.) bei der Erstellung des Jahresabschlusses ergänzende teils über die allgemeinen Anordnungen hinausgehende Bestimmungen zu beachten (§§ 221 bis 283 UGB). Bei diesen ergänzenden über die allgemeinen Anordnungen hinausgehenden Bestimmungen für die Erstellung des Jahresabschlusses sind größenabhängige Erleichterungen vorgesehen (§ 242 UGB).

Die Jahresabschlüsse von kleinen Kapitalgesellschaften, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften einen Aufsichtsrat haben müssen, sowie die Jahresabschlüsse von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen (§§ 268 bis 276 UGB). Der Abschlussprüfer hat über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht anzufertigen (§ 273 UGB). Gemäß § 44 EStG 1988 in Verbindung mit § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 muss der Prüfungsbericht der Körperschaftsteuererklärung beigelegt werden.

1.2.1.1.1.1 Die Aktiengesellschaft (AG) und die Societas Europaea (SE)

10

Die AG ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter mit Einlagen auf das in Aktien zerlegte Grundkapital beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften (§ 1 AktG 1965). Aktionäre können natürliche oder juristische Personen des öffentlichen oder privaten Rechts, Personengesellschaften mit Ausnahme der GesBR, Inländer oder Ausländer sein.

Die Gründung kann zu jedem erlaubten Zweck, auch zu einem ideellen (etwa gemeinnützigen), erfolgen. Mindestens zwei Gründer müssen auftreten. Die Vereinigung sämtlicher Aktien in der Hand eines Gesellschafters (Einmanngesellschaften) wird anerkannt.

Das Grundkapital muss mindestens 70.000 Euro betragen (§ 7 AktG 1965). Aktien können entweder als Nennbetragsaktien oder als Stückaktien begründet werden. Nennbetragsaktien müssen auf mindestens einen Euro oder auf ein vielfaches davon lauten. Der Anteil am

Grundkapital bestimmt sich nach dem Verhältnis des Nennbetrages der Aktie zum Grundkapital. Stückaktien haben keinen Nennbetrag. Jede Stückaktie ist am Grundkapital in gleichem Umfang beteiligt. Der Anteil am Grundkapital bestimmt sich nach der Zahl der ausgegebenen Aktien. Eigene Aktien darf die AG nur in den in § 65 AktG 1965 aufgezählten Fällen erwerben. Dem Erwerb eigener Aktien steht die Inpfandnahme gleich (§ 65b AktG 1965).

Jede Aktiengesellschaft wird durch ihre Organe tätig, das sind der Vorstand, der Aufsichtsrat und die Hauptversammlung.

Pensionskassen (§ 6 Pensionskassengesetz), Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften (§ 6b KStG 1988) und Beteiligungsfondsgesellschaften (§ 6 Beteiligungsfondsgesetz) sind zwingend in der Rechtsform der AG zu führen.

10a

Die Societas Europaea (SE) ist eine auf Grundlage des Gesetzes über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SEG, BGBl. I 2004/67 idF des BGBl. I 2005/120) gegründete, oder durch eine „formwechselnde Umwandlung" aus einer anderen Rechtsform entstandene, der Aktiengesellschaft weitgehend entsprechende Rechtsform. Das SEG dient der Übernahme der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), Amtsblatt Nr. L 294 vom 10. November 2001, S 1 bis 21.

Wesentliche Merkmale der SE sind die örtliche Flexibilität hinsichtlich des Gesellschaftssitzes, der zumindest in der EU relativ leicht von einem Land in ein anderes verlegt werden kann.

Neben der Neugründung der SE kann diese auch durch Verschmelzung oder Umwandlung entstehen.

Eine Besonderheit der SE besteht darin, dass sie hinsichtlich ihrer inneren Verfassung zwischen dem dualistischen und dem monistischen System wählen kann. Das dualistische System entspricht dem Aufbau der österreichischen AG mit Vorstand und Aufsichtsrat. Im monistischen System wird die Aufgabe der Geschäftsführung und deren Kontrolle von einem einheitlichen Organ, dem Verwaltungsrat, besorgt. Innerhalb dieses Organes kann aber die Satzung vorsehen, dass einzelnen Mitgliedern des Verwaltungsrates die Geschäftsführung übertragen wird (geschäftsführende Direktoren), während die übrigen Mitglieder überwachende Funktionen übernehmen.

1.2.1.1.1.2 Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)

11

Das Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, RGBl. Nr. 58/1906, enthält keine Begriffsbestimmung, sie ist aber analog zur gesetzlichen Begriffsbestimmung der AG eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter mit Einlagen auf das in Stammanteile zerlegte Stammkapital beteiligt sind, ohne für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften. Die Gesellschaft kann nach § 1 Abs. 1 GmbHG grundsätzlich zu jedem gesetzlich zulässigen, auch ideellen Zweck, durch eine Person (Einmanngesellschaft) oder mehrere Personen gegründet werden. Gesellschafter können natürliche oder juristische Personen des öffentlichen oder privaten Rechts, Personengesellschaften mit Ausnahme der GesBR, Inländer oder Ausländer sein. Die Gründung kann durch eine oder mehrere Personen erfolgen.

Das Stammkapital muss mindestens 35.000 Euro erreichen und besteht aus den Stammeinlagen der einzelnen Gesellschafter, deren jede mindestens 70 Euro betragen muss. Grundsätzlich muss mindestens die Hälfte des Stammkapitals durch bar zu leistende Stammeinlagen voll aufgebracht werden. Die Einzahlung von weniger als der Hälfte des Stammkapitals ist in Ausnahmefällen zulässig (§ 6a Abs. 2 bis 4 GmbHG).

Jede GmbH wird durch ihre Organe tätig, das sind ein oder mehrere Geschäftsführer und die Generalversammlung. Ein Aufsichtsrat ist in den im § 29 GmbHG aufgezählten Fällen verpflichtend.

1.2.1.1.2 Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Gen)

1.2.1.1.2.1 Allgemeines

12

Genossenschaften sind Vereine von nicht geschlossener Mitgliederzahl, die im Wesentlichen der Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder dienen (§ 1 GenG). Die Genossenschaft ist eine Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit. Die Tätigkeit der Genossenschaft muss in erster Linie auf die Abgabe der von ihr erbrachten Leistungen an ihre Mitglieder zu Selbstkosten gerichtet sein. Die Verfolgung von ideellen oder politischen Zwecken kann grundsätzlich nicht Gegenstand einer Genossenschaft sein.

Erzielt eine Genossenschaft einen Gewinn, kann dieser nach Maßgabe des Genossenschaftsvertrages dem für die Selbstfinanzierung gebildeten Reservefonds zugeführt oder an die Mitglieder verteilt werden. Die Verteilung des Gewinnes in Form von Vergütungen oder Nachzahlungen ist möglich.

Genossenschaften können sich an Kapitalgesellschaften, anderen Genossenschaften, Vereinen, Personenhandelsgesellschaften und Gesellschaften bürgerlichen Rechts beteiligen.

Die Beteiligung muss der Erfüllung des satzungsmäßigen Zweckes dienen und darf nicht überwiegend zur Erzielung von Erträgen eingegangen werden.

Mitglieder einer Genossenschaft können alle natürlichen und juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts, somit auch andere Genossenschaften sein. Stille Gesellschaften und bürgerlich rechtliche Gesellschaften können nicht Mitglied einer Genossenschaft sein.

Die Genossenschaft wird durch schriftlichen Vertrag (Statut) von mindestens zwei Personen gegründet und entsteht mit der Eintragung im Firmenbuch. Zwischen der Gründung und der Eintragung liegt eine Vorgesellschaft vor (zum Beginn der Steuerpflicht und zur Vorgesellschaft Rz 117 bis 128). Die Auflösung der Genossenschaft ist in den §§ 36 bis 40 GenG geregelt. Nach der Auflösung wird die Genossenschaft liquidiert (§§ 41 bis 51 GenG). Kreditgenossenschaften können ihr Unternehmen oder ihren bankgeschäftlichen Teilbetrieb in eine AG einbringen (§ 92 Abs. 2 BWG).

Die Genossenschaft wird durch ihre Organe tätig, das sind der Vorstand und die Generalversammlung. Ein Aufsichtsrat ist verpflichtend vorgesehen, wenn die Genossenschaft dauernd mindestens 40 Arbeitnehmer beschäftigt. Alle Organe der Genossenschaft sind durch Genossenschafter zu besetzen.

Gemäß § 22 GenG ist der Vorstand verpflichtet, dafür zu sorgen, dass die erforderlichen Bücher geführt werden. Die Grundsätze der Bilanzerstellung, Gewinnberechnung, Bilanzprüfung und der Gewinn- bzw. Verlustverteilung sind gemäß § 5 Z 6 GenG statutarisch festzulegen. Das Rechnungslegungsgesetz 1990 enthält keine konkreten Regelungen betreffend Genossenschaften. Genossenschaften, deren Geschäfte nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern, sind aber Vollkaufleute und unterliegen damit den allgemeinen Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes 1990 (§§ 189 bis 216 UGB). Genossenschaften, die einen Aufsichtsrat bestellen müssen, gelten ex lege als Kaufleute im Sinne des UGB.

1.2.1.1.2.2 Arten von Genossenschaften

13

Es gibt unterschiedliche Arten von Genossenschaften. Unterschieden wird:

Nach Wirtschaftszweigen:

- Landwirtschaftliche Genossenschaften
- Gewerbliche Genossenschaften

- Konsumgenossenschaften (Verbrauchergenossenschaften)
- Wohnungsgenossenschaften

Nach der wirtschaftlichen Tätigkeit:

- In § 1 GenG werden beispielsweise aufgezählt die Kredit-, Einkaufs-, Verkaufs-, Konsum-, Verwertungs-, Nutzungs-, Bau-, Wohnungs- und Siedlungsgenossenschaften

Nach der rechtlichen Organisation:

- Genossenschaften mit unbeschränkter Haftung
- Genossenschaften mit beschränkter Haftung
- Genossenschaften mit Geschäftsanteilshaftung
- Genossenschaften, die der Gewerbeordnung 1973, BGBl. Nr. 50/1974 unterliegen; andere Genossenschaften
- Genossenschaften des privaten Rechts
- Genossenschaften des öffentlichen Rechts

1.2.1.1.2.3 Geschäftsbetrieb

14

Der wesentliche Zweck einer Genossenschaft ist die Förderung ihrer Mitglieder. Ausgehend davon werden die Geschäfte der Genossenschaften unterschieden in:

Zweckgeschäfte (Hauptgeschäfte)

Das sind Geschäfte, die dem satzungsmäßigen Zweck der Genossenschaft entsprechen wie zB die Überlassung einer Dreschmaschine bei einer landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaft oder der Ankauf von Milch bei einer Molkereigenossenschaft. Zweckgeschäfte können mit Mitgliedern und mit Nichtmitgliedern der Genossenschaft geschlossen werden. Geschäfte mit Nichtmitgliedern können entweder freiwillig abgeschlossen werden oder sind auf Grund von Gesetzen, Verordnungen usw. verpflichtend abzuschließen (zwangsweise Nichtmitgliedergeschäfte).

15

Gegengeschäfte

Das sind jene Geschäfte, die zur Durchführung der Zweckgeschäfte erforderlich sind, zB der Ankauf einer Dreschmaschine durch eine landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaft oder

der Verkauf von Milch und Molkereiprodukten durch eine Molkereigenossenschaft. Die Gegengeschäfte werden in der Regel mit Nichtmitgliedern geschlossen.

16

Hilfsgeschäfte

Diese fördern oder ermöglichen die Durchführung der Zweckgeschäfte oder Gegengeschäfte und stehen mit diesen in unmittelbarem Zusammenhang. Hilfsgeschäfte wie zB der An- und Verkauf von Inventar oder sonstigen Anlagegütern, der Ankauf von Büromaterial usw. ergeben sich aus dem normalen Geschäftsbetrieb. Auch Zukäufe von Nichtmitgliedern können Hilfsgeschäfte sein, wenn die Genossenschaft den Betrieb nur mit diesen Zukäufen aufrechterhalten kann. Geringwertige Zukäufe, die zur Herstellung von Endprodukten erforderlich sind, stellen ebenfalls Hilfsgeschäfte dar.

17

Nebengeschäfte

Diese stehen mit den Zweckgeschäften in keinem Zusammenhang und entsprechen damit nicht dem Satzungszweck (zB der Ankauf von Eiern und Geflügel durch eine Molkereigenossenschaft). Solche Nebengeschäfte sind nur nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen zulässig.

1.2.1.1.3 Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

18

Die rechtliche Grundlage der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit ist das am 1.Jänner.1979 in Kraft getretene Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG). Unternehmen mit Sitz im Inland, die den Betrieb der Vertragsversicherung zum Gegenstand haben, dürfen nur in Form einer AG oder eines Versicherungsvereines auf Gegenseitigkeit betrieben werden (§ 3 Abs. 1 VAG). Ausländische Unternehmen, welche die Vertragsversicherung im Inland betreiben, müssen eine in das Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung mit einer eigenen Geschäftsleitung haben (§ 5 VAG). Von ausländischen Versicherungsunternehmen muss überdies vor Aufnahme des Geschäftsbetriebes eine Kaution gestellt werden.

Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sind Personenvereinigungen, die die Versicherung ihrer Mitglieder nach dem Grundsatz der Gegenseitigkeit betreiben. Der bei den einzelnen Mitgliedern entstandene Schaden wird gemeinsam getragen. Die Versicherten sind gleichzeitig die Versicherer. Die Versicherten müssen Beiträge leisten, aus denen die zu erbringenden Versicherungsleistungen und der Betriebsaufwand abgedeckt werden sollen (§ 40 VAG). Aus den Beiträgen ist ein satzungsmäßig bestimmter Teil einer Sicherungsrücklage zuzuführen (§ 41 VAG). Weiters ist eine Risikorücklage zu bilden, die

ebenfalls zur Deckung von Verlusten dient (§ 73a VAG). Die Risikorücklage ist vor der Sicherheitsrücklage zu verwenden.

Reichen die von den Mitgliedern eines Versicherungsvereines einbezahlten Beiträge zur Abdeckung der Versicherungsleistung nicht aus, können die Mitglieder - im Unterschied zu den Versicherungen gegen Prämien - zu Nachschüssen verhalten werden oder es müssen die Mitglieder die Herabsetzung der Versicherungsleistung in Kauf nehmen.

19

Das VAG unterscheidet zwischen großen Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (§ 27 ff VAG) und kleinen Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (§ 62 ff VAG). Die Rechtsgrundlagen für die großen Vereine sind jenen der AG weitgehend angeglichen. Große Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit entstehen durch die Eintragung im Firmenbuch und gelten als Kaufleute. Kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit haben einen örtlich, sachlich und nach der Zahl der Mitglieder eingeschränkten Wirkungsbereich. Kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit müssen nur dann im Firmenbuch eingetragen werden, wenn sie nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern. Kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sind mit der Konzessionserteilung errichtet und entstanden. Zu welcher Kategorie ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit gehört, wird ausschließlich vom BMF entschieden.

Die Organe eines Versicherungsvereines auf Gegenseitigkeit sind der Vorstand, der Aufsichtsrat und als oberstes Organ die Mitgliederversammlung (Mitgliedervertretung, § 43 Abs. 1 VAG).

Unter Beachtung des § 76 VAG kann sich ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit an Kapitalgesellschaften, anderen Gesellschaften oder an Einzelunternehmen beteiligen. Seit der Novelle BGBl. Nr. 558/1986 dürfen Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit mit Zustimmung des obersten Organs Zusatzkapital in Form von Partizipations- und Ergänzungskapital aufnehmen und darüber Wertpapiere ausgegeben.

20

Die Rechnungslegung für

- Versicherungsunternehmen, die in der Rechtsform einer AG betrieben werden
- große Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit
- kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des § 63 Abs. 3 VAG
- Zweigniederlassungen von Versicherungsunternehmen mit Sitz außerhalb der EU

hat nach dem dritten Buch des UGB (§§ 189 bis 216 UGB sowie §§ 221 bis 293 UGB), ergänzt und erweitert um die Bestimmungen der §§ 80 bis 86 VAG, zu erfolgen. Darüber hinaus sind mehrere Verordnungen zu beachten, so insbesondere die Verordnung über die Rechnungslegung, BGBl. Nr. 757/1992 idF BGBl. Nr. 97/1995; die SchwankungsrückstellungsVO, BGBl. Nr. 545/1991 idF BGBl. Nr. 158/1993; die DeckungsstockVO, BGBl. Nr. 82/1995. Für die kleinen Vereine bestehen Erleichterungen hinsichtlich der Rechnungslegung, Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichtes (§ 86 VAG, BGBl. Nr. 96/1995). Die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen unterscheidet sich wesentlich von jener anderer Unternehmen. Dies zeigt sich vor allem in den Gliederungsvorschriften für die Bilanz und für die Gewinn- und Verlustrechnung.

1.2.1.1.4 Vereine

21

Ein Verein im Sinne des § 1 Vereinsgesetz 2002, dass das Vereinsgesetz 1951 ersetzt, ist ein auf Dauer angelegter, mit Rechtpersönlichkeit ausgestatteter Zusammenschluss von mindestens zwei Personen auf Grund von Statuten, zur Verfolgung eines bestimmten, gemeinsamen, ideellen Zweckes. Er darf nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein und sein Vermögen nur im Sinne des Vereinszweckes einsetzen. Das Vereinsgesetz ist auf Zusammenschlüsse die, zwingend oder in freier Rechtsformwahl, in anderer Rechtsform gebildet werden nicht anzuwenden.

Nicht unter das Vereinsgesetz fallen neben Kapitalgesellschaften und Genossenschaften insbesondere:

- Vor dem 01.01.2000 errichtete auf Gewinn gerichtete Vereine (§ 5 des Ersten Bundesrechtsbereinigungsgesetzes, BGBl. I Nr. 191/1999).
- Vereine für Bank- und Kreditgeschäfte, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen und Pfandleihanstalten.
- Orden und Kongregationen sowie Religionsgesellschaften überhaupt.
- Die gemäß der Gewerbegesetze errichteten Genossenschaften und Unterstützungskassen der Gewerbetreibenden.
- Verbindungen von Personen, die sich ohne ausdrücklich normierte Organisation und Mitgliedschaft zur Erreichung bestimmter erlaubter Ziele nicht auf Dauer oder nur fallweise zusammenfinden.

Der Zweck des ideellen Vereines ist ohne Gewinnabsicht zu erfüllen. Die Erfüllung dieser Aufgaben wird primär aus Mitgliedsbeiträgen, Spenden und Subventionen finanziert. In der Regel wird damit nicht das Auslangen gefunden, weshalb ideelle Vereine oft eine wirtschaftliche (Neben-) Tätigkeit entfalten. Dadurch wird oft eine vereins- und abgabenrechtliche Abgrenzung zum Typus "wirtschaftlicher Verein" erforderlich.

Ideelle Vereine kommen als Hauptvereine oder als Zweigvereine vor. Weiters bestehen Dachverbände. Alle drei Vereinsformen besitzen grundsätzlich Rechtspersönlichkeit.

Die Organisation des Vereines wird in den Statuten geregelt. Der Mindestinhalt der Statuten ist in § 3 Abs. 2 Vereinsgesetz 2002 geregelt. Die Vereinstätigkeit muss auf längere Dauer ausgerichtet sein. Als Mitglieder können sowohl natürliche wie auch juristische Personen beitreten. Die Organe des Vereins sind in der Regel die Mitglieder- bzw. Generalversammlung, das Leitungsorgan (der Vorstand), das aus mindestens zwei natürlichen Personen bestehen muss, die Rechnungsprüfer und allenfalls ein Aufsichtsorgan (vergleichbar dem Aufsichtsrat sowie das Schiedsgericht.

Die Bildung des Vereines muss der Vereinsbehörde angezeigt werden, welche den Verein binnen vier (sechs) Wochen untersagen kann. Wenn keine Untersagung erfolgt oder wenn die Vereinsbehörde vor Ablauf der Frist mit Bescheid erklärt, nicht zu untersagen, kann der Verein seine Tätigkeit aufnehmen.

Vereinsbehörde ist in erster Instanz die Bezirksverwaltungsbehörde bzw. Bundespolizeidirektion, in zweiter und letzter Instanz die Sicherheitsdirektion. Die Vereinsbehörden erster Instanz haben für ihren Bereich ein Vereinsregister zu führen, das Bundesministerium für Inneres ein Zentrales Vereinsregister. Das Vereinsregister ist als öffentliches Buch anzusehen, in dem jedermann Einsicht zu gewähren ist. Es beinhaltet die wesentlichen Daten über den Verein wie Sitz, Anschrift, Organe usw.

Der Verein kann sich freiwillig auflösen oder behördlich unter bestimmten Voraussetzungen aufgelöst werden. Im Liquidationsstadium bleibt der Verein rechtsfähig.

Siehe weiters VereinsR 2001 Rz 5.

1.2.1.1.5 Stiftungen, Fonds, Anstalten und andere rechtsfähige Zweckvermögen

22

Es wird zwischen Zweckvermögen mit und ohne Rechtspersönlichkeit und zwischen solchen des öffentlichen und des privaten Rechts unterschieden. Zweckvermögen, die Rechtspersönlichkeit besitzen, sind juristische Personen in Form von Vermögensmassen (Sachgesamtheiten). Sie haben keine Mitglieder sondern nur Nutznießer (Destinatäre).

Bezüglich der Zweckvermögen des öffentlichen Rechts und der nichtrechtsfähigen Zweckvermögen siehe Rz 48 bzw. 101.

1.2.1.1.5.1 Stiftungen, Fonds, Stiftungsarten

23

Das Stiftungs- und Fondswesen ist in Gesetzgebung und Vollziehung Bundessache, wenn der Zweck einer Stiftung oder eines Fonds über den Interessenbereich eines Landes hinausgeht. Sonst ist Landeszuständigkeit gegeben.

Es gibt mehrere Arten von Stiftungen. Für die steuerliche Behandlung wird zwischen öffentlichrechtlichen oder privatrechtlichen Stiftungen, rechtsfähigen oder nicht rechtsfähigen Stiftungen, gemeinnützigen oder eigennützigen Stiftungen und inländischen oder ausländischen Stiftungen unterschieden. Nach den Rechtsquellen ist zu unterscheiden zwischen Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz, landesgesetzlichen Stiftungen und Stiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz sowie Stiftungen auf Grund von Sondergesetzen.

24

Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz

Das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz, BGBl. Nr. 11/1975, ist nur auf Stiftungen und Fonds anzuwenden, deren Vermögen durch privatrechtlichen Widmungsakt zur Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Aufgaben bestimmt ist, sofern sie nach ihrem Zweck über den Interessenbereich eines Landes hinausgehen. Als Stifter können der Staat, Privatpersonen und Unternehmen auftreten. Nicht unter das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz fallen

- Stiftungen, die durch ein Bundes- oder Landesgesetz errichtet werden
- Stiftungen, die Hoheitsaufgaben zu verrichten haben
- Stiftungen, die für Zwecke einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgemeinschaft errichtet werden, soweit nicht nach § 1 Abs. 2 Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz ausdrücklich die Zuständigkeit dieses Gesetzes gegeben ist.

Gemäß § 2 Abs. 1 Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz sind Stiftungen durch eine Anordnung des Stifters dauernd gewidmete Vermögen mit Rechtspersönlichkeit, deren Erträgnisse der Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke dienen. Fonds sind gemäß § 22 Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz durch eine Anordnung des Fondsgründers nicht auf Dauer gewidmete Vermögen mit Rechtspersönlichkeit, die der Erfüllung gemeinnütziger Zwecke dienen. Der Fonds unterscheidet sich von der Stiftung somit durch seine zeitliche

Begrenzung. Der Gemeinnützigkeitsbegriff des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes deckt sich nicht zur Gänze mit dem der BAO.

Stiftungen und Fonds im Sinne des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes erlangen durch die Entscheidung über ihre Zulässigkeit Rechtspersönlichkeit (§§ 6 Abs. 4 und 26 Abs. 4 Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz). Das BMI hat über diese Rechtspersonen ein Register zu führen über dessen Inhalt Auskunftspflicht besteht (§ 40 Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz).

25

Landesgesetzliche Stiftungen

Landesgesetzliche Regelungen betreffend Stiftungen und Fonds gibt es in allen neun Bundesländern in Form der Landes-Stiftungs- und Fondsgesetzen und zwar nach dem Burgenländischen Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 37/1995; Kärntner Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 27/1984, Niederösterreichischen Landes-Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 92/1976, Oberösterreichischen Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 31/1988, Salzburger Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 70/1976, Steiermärkisches Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 69/1988, Tiroler Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 34/1977, Vorarlberger Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 17/2003, Wiener Landes-Stiftungs und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 14/1988.

26

Privatstiftungen

Rechtsgrundlage für Privatstiftungen ist das Privatstiftungsgesetz, BGBl. Nr. 694/1993 (PSG). Die Privatstiftung ist Rechtsperson, der vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen. Sie muss einen inländischen Sitz haben. Sie wird durch die Stiftungserklärung errichtet und entsteht mit der Eintragung im Firmenbuch. Das Vermögen kann in beweglichen, unbeweglichen, körperlichen, unkörperlichen Sachen, Sachgesamtheiten, aber auch in Dienstleistungen bestehen und muss bereits vor der Errichtung gewidmet sein. Stifter, Begünstigter und Letztbegünstigter können natürliche oder juristische Personen sein. Wenn das Mindestvermögen (70.000 Euro) nicht in bar aufgebracht wird (§ 4 PSG), ist eine Gründungsprüfung vorzunehmen.

Organe der Privatstiftung sind der Stiftungsvorstand, der Stiftungsprüfer und gegebenenfalls der Aufsichtsrat. Für die Rechnungslegung ist der Stiftungsvorstand verantwortlich. Die Privatstiftung ist kein Unternehmer im Sinne des UGB kraft Rechtsform, sie ist aber zur unternehmensrechtlichen Buchführung (§ 18 PSG) verpflichtet.

Die §§ 34 bis 38 PSG regeln den Widerruf, die Auflösung, Abwicklung, Löschung und Umwandlung der Privatstiftung.

Zur Besteuerung siehe die StiftR 2001 Teil 1.

1.2.1.1.5.2 Anstalten

27

Nach der Rechtsprechung des Verfassungs- und des Verwaltungsgerichtshofes ist für eine Anstalt ein Bestand an Mitteln persönlicher und sachlicher Art wesentlich, der für Dauer bestimmt ist, dem durch Einsatz der Mittel verfolgten Zweck der öffentlichen Verwaltung zu dienen (VfGH 18.12.1957, KR-1/57, VfSlg 3296; VwGH 1.7.1975, 0445/75). Wesentlich ist auch die Widmung des Sachkomplexes für einen mehr oder weniger unbestimmten, vom Rechtsträger des Sachkomplexes verschiedenen Personenkreis.

1.2.1.1.5.3 Sammelvermögen

28

Dem Sammelvermögen fehlt im Unterschied zur Stiftung die dauernde Widmung. Unter Sammelvermögen wird ein Vermögen verstanden, das durch Sammlung für bestimmte Zwecke aufgebracht wird (zB zur Errichtung eines Denkmals, Unterstützung von Flüchtlingen oder politisch Verfolgten ua.). Überwiegend wird die eigene Rechtspersönlichkeit des Sammelvermögens abgelehnt und herrenloses Vermögen angenommen, das noch in niemandes Eigentum steht. Ein körperschaftsteuerpflichtiges Gebilde gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 in Verbindung mit § 3 KStG 1988 kann dann vorliegen, wenn das Sammelvermögen in treuhändischer Verwaltung der Sammler Einkünfte abwirft.

1.2.1.1.6 Kreditinstitute

29

Die allen Kreditinstituten gemeinsamen Angelegenheiten werden im BWG (Bankwesengesetz) geregelt. Bank ist, wer auf Grund des Kreditwesengesetzes oder des Nationalbankgesetzes BGBl. Nr. 50/1984 berechtigt ist, Bankgeschäfte zu betreiben (§ 1 Abs. 1 BWG).

Das BWG enthält einige Bestimmungen, die auch abgabenrechtlich von Bedeutung sind, etwa betreffend die Einbringung in eine Bank AG (§ 92 BWG), die Haftrücklage (§ 23 Abs. 6 BWG; Rz 1260 bis 1268) oder das Bankgeheimnis (§ 28 BWG).

30

Gemäß § 43 Abs. 1 BWG sind auf die Jahresabschlüsse der Kreditinstitute unabhängig von deren Größe und Rechtsform auch die Bestimmungen des Rechnungslegungsgesetzes, die den Jahresabschluss großer Aktiengesellschaften regeln, sinngemäß anzuwenden.

Die Bilanzen und die Gewinn- und Verlustrechnungen aller Kreditinstitute sind entsprechend der Gliederung der in den Anlagen des BWG enthaltenen Formblätter aufzustellen. Die Anlagen bilden einen Bestandteil des BWG. Wegen der Besonderheiten bei den verschiedenen Formen der Kreditinstitute (Kapitalgesellschaften, Kreditgenossenschaften, Landes-Hypothekenbanken, Sparkassen) weichen die Gliederungsvorschriften hinsichtlich bestimmter Positionen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung von einander ab. Die Aufgliederung gemäß den Formblättern ist das Mindesterfordernis. Freiwillige weitere Aufgliederungen und Aufgliederungsvorschriften, die sich aus Abgabenvorschriften ergeben (Investitionsfreibeträge, Abfertigungsrückstellungen), werden durch die Gliederungsvorschriften nicht berührt.

Besondere Bewertungsregeln sind in den §§ 55 bis 58 BWG enthalten, im Übrigen gelten die allgemeinen Bewertungsregeln des Handels- und Steuerrechts.

Die Jahresabschlüsse von Kreditinstituten sind gemäß den §§ 60 ff BWG durch Bankprüfer zu prüfen. Das sind beeidete Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfgesellschaften oder Prüfungsverbände (Sparkassenprüfungsverband, der Österreichische Genossenschaftsverband und der Österreichische Raiffeisenverband).

1.2.1.1.7 Sparkassen

31

Rechtsgrundlage für Sparkassen ist das Sparkassengesetz BGBl. Nr. 64/1979. Sparkassen sind juristische Personen des privaten Rechts mit einer eigenen rechtlichen Organisation. Sie entstehen mit der Eintragung in das Firmenbuch. Als Gemeindesparkassen sind sie in ihrer Gebarung und ihrer Geschäftsführung von den für sie haftenden Gemeinden und als Vereinssparkassen von den sie gründenden Sparkassenvereinen und den Sitzgemeinden unabhängig.

Gemeinden, Sparkassenvereine sowie sonstige juristische und natürliche Personen sind von jeder Beteiligung am Vermögen oder Gewinn der Sparkassen ausgeschlossen. Auch eine stille Beteiligung ist nicht möglich.

Beim Sparkassenverein im Sinne des § 4 Sparkassengesetz handelt es sich weder um einen Verein im Sinne des Vereinsgesetzes 1951 noch um einen Verein, der dem Vereinspatent 1852 unterliegt, sondern um die besondere Form einer juristischen Person.

Bausparkassen sind Kreditinstitute, die nach dem Bausparkassengesetz, BGBl. Nr. 532/1993, berechtigt sind, das Bauspargeschäft zu betreiben.

32

Die besondere Rechtsnatur der Sparkassen und die Besonderheiten ihrer Eigentums- und Vermögensverhältnisse erfordern gegenüber den anderen Banken eine anders gestaltete Rechnungslegung und Gewinnverwendung. Der Gewinn kann, da es keine Kapitalbeteiligten gibt, nicht ausgeschüttet werden und dient vor allem der Stärkung des Eigenkapitals (verdeckte Ausschüttungen sind aber auch bei Sparkassen möglich, VwGH 30.4.1965, 2325/63). Der Gewinn ist, soweit er nicht steuerwirksamen Rücklagen zugeführt wird, unter Beachtung der Bestimmung des § 22 Sparkassengesetz einer Sicherheitsrücklage zuzuführen. Die Sicherheitsrücklage bildet zusammen mit dem Gründungskapital gewissermaßen das Grund bzw. Stammkapital der Sparkasse.

Von Sparkassen kann auch eine so genannte Widmungsrücklage gebildet werden. Diese dient bestimmten Zwecken (zB Förderung karitativer oder sozialer Einrichtungen oder bedeutsamen kulturellen Vorhaben). Die Bildung einer Widmungsrücklage ist beschränkt. Die Verwendung dieser Rücklage bedarf der Bewilligung des Landeshauptmannes.

1.2.1.1.8 Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform, Siedlungsträger

33

Zur Begriffsbestimmung siehe Rz 49 bis 54. Soweit sie nicht auf Grund (landes)gesetzlicher Vorschriften Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, können sie je nach ihrer Verfassung Körperschaften des privaten Rechts oder unter Umständen Personengesellschaften sein.

1.2.1.2 Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988)

1.2.1.2.1 Begriff und Hoheitsbetriebe

1.2.1.2.1.1 Allgemeines

34

Die inländischen Körperschaften öffentlichen Rechts sind als solche nicht unbeschränkt steuerpflichtig, sie unterliegen gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988. Unbeschränkt steuerpflichtig sind - lediglich - Betriebe gewerblicher Art solcher Körperschaften (Rz 64 bis 89).

1.2.1.2.1.2 Begriff

35

Unter dem Begriff Körperschaft öffentlichen Rechts ist im Abgabenrecht die juristische Person öffentlichen Rechts allgemein zu verstehen. Es ist ein Sammelbegriff für alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Soweit sich daher Abgabenvorschriften auf Körperschaften

öffentlichen Rechts beziehen, sind regelmäßig auch öffentlich-rechtliche Anstalten, Stiftungen und Fonds davon betroffen (VwGH 6.10.1976, 2105/75). Demnach unterliegen auch Betriebe gewerblicher Art von öffentlich-rechtlichen Anstalten, Stiftungen und Fonds der Körperschaftsteuer. Manchmal steht auch der Begriff ”Selbstverwaltungskörper" für ”Körperschaft öffentlichen Rechts" (so zB im Tierärztekammergesetz, BGBl. Nr. 156/1949).

Juristische Personen öffentlichen Rechts entstehen durch Gesetz oder durch Verwaltungsakt auf Grund gesetzlicher Ermächtigung oder werden durch einen solchen anerkannt; ihre Auflösung erfolgt in entsprechender Weise. Darüber hinaus ist nach der Judikatur des VwGH eine juristische Person auch dann als öffentlich-rechtlich anzuerkennen, wenn deren öffentlich-rechtlicher Charakter aus dem Zusammenhang der gesetzlichen Regelung klar zu erkennen ist, auch wenn der Gesetzgeber diese nicht ausdrücklich als juristische Person des öffentlichen Rechts bezeichnet. Öffentlich-rechtlicher Charakter ist demnach einer juristischen Person dann zuzuerkennen, wenn sie mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattet, Aufgaben der öffentlichen Verwaltung erfüllt und Zwangsbestand hat (VwGH 14.9.1970, 1371/70, VwGH 22.1.1974, 0399/73).

1.2.1.2.1.3 Hoheitsbetrieb

36

Jener Tätigkeitsbereich, der auf die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben gerichtet ist (Hoheitsbetrieb), unterliegt nicht der Besteuerung. Als Indiz für die Ausübung öffentlicher Gewalt wird in § 2 Abs. 5 KStG 1988 das Merkmal des Annahmezwanges angeführt (VwGH 19.10.1972, 2119/71). Darüber hinaus muss die Körperschaft öffentlichen Rechts zum Erreichen ihres Zieles in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete Hoheitsakte setzen und sich nicht der gleichen Mittel bedienen, wie sie das Privatrecht jedermann zur Verfügung stellt (zB Arbeits- oder Bestandverträge, VwGH 30.5.1952, 1796/51, VwGH 6.4.1955, 3302/54, VwGH 14.12.1962, 0913/62, VwGH 5.5.1965, 2052/64).

Beispiel:

Der Thermalwasserbetrieb einer Gemeinde wird zwar für Zwecke der öffentlichen Verwaltung betrieben, dennoch stellt das Benützungsentgelt für die Abgabe von Thermalwasser ein privatrechtliches Entgelt dar, wenn aus den einschlägigen Rechtsvorschriften nicht erkennbar ist, dass die Gemeinde berechtigt wäre, bei Einhebung dieser Geldleistungen hoheitlich vorzugehen. Da die von der Gemeinde eingehobenen Geldleistungen aus diesem Grund keine Abgaben darstellen, handelt es sich bei der Abgabe von Thermalwasser um keine hoheitliche Tätigkeit.

37

Ein weiteres Merkmal für die Annahme, dass eine Tätigkeit in Erfüllung öffentlicher-rechtlicher Aufgaben ausgeübt wird, ist gegeben, wenn diese Tätigkeit der Körperschaft

öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist, dh. wenn sie lediglich durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts erfüllt werden kann und erfüllt wird, sei es, dass sie ihr ausdrücklich in einem Gesetz zugewiesen wird, sei es, dass sie sich aus ihrem allgemeinen hoheitlichen Aufgabenkreis ergibt. So stellt die Führung von Obdachlosenheimen keinen Hoheitsbetrieb dar, da diese Tätigkeit auch von privaten Personen und Personenvereinigungen ausgeübt werden kann (VwGH 19.10.1972, 2119/71, VwGH 22.2.1973, 0906/72).

38

Die von katholischen Orden und Kongregationen geführten Schulen mit Öffentlichkeitsrecht sind als Hoheitsbetriebe anzusehen. Dies gilt auch für die mit solchen Schulen verbundenen Internate und Schülerheime desselben Rechtsträgers, wenn sie wie die Bundeskonvikte nach dem Prinzip der Selbsterhaltung betrieben werden und keine auf Gewinn gerichtete Tätigkeit ausüben. Desgleichen ist die Herausgabe von Kirchenzeitungen, Broschüren und ähnlichen Publikationen als Hoheitsbetrieb zu beurteilen, wenn die darin enthaltenen Beiträge auf die Erweiterung des religiösen Gewissens, die Stärkung des Charakters und die moralische und religiöse Standfestigkeit des Lesers gerichtet sind, wenn diese Art der Belehrung auch deutlich als Hauptzweck in Erscheinung tritt und wenn darüber hinaus der für den kommerziellen Pressebetrieb typische Inhalt (zB Annoncen, Todesanzeigen usw.) von untergeordneter Bedeutung (dh. nicht mehr als 10% der Druckseiten, siehe VwGH 28.11.1980, 1709/77) ist. Entgeltlich durchgeführte Führungen in Kirchen, Klöstern und Stiften erfüllen in der Regel nicht die Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art, da sich diese wirtschaftliche Betätigung von den übrigen hoheitsrechtlichen Aufgaben des betreffenden kirchlichen Rechtsträgers nicht genügend abgrenzen und abspalten lässt.

39

Der Hoheitsbetrieb muss der Ausübung öffentlicher Gewalt nicht ausschließlich, sondern überwiegend dienen. Bilden hoheitliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten eine untrennbare Einheit, so liegt ein Mischbetrieb vor (Rz 75 bis 77).

40

Eine Zusammenfassung von Hoheitsbetrieben mit steuerpflichtigen Betrieben gewerblicher Art ist mit steuerlicher Wirkung nicht möglich. So kann ein steuerfreies Trinkwasserwerk mit einem steuerpflichtigen Elektrizitätswerk auch dann steuerlich nicht zusammengefasst werden, wenn diese Betriebe organisatorisch in die Körperschaft öffentlichen Rechts (zB Stadtwerke) eingegliedert sind.

Gemäß § 2 Abs. 5 KStG 1988 gelten als Hoheitsbetriebe:

- Wasserwerke, die überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen

- Forschungsanstalten
- Wetterwarten
- Schlachthöfe
- Friedhöfe
- Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung
- Anstalten zur Desinfektion
- Anstalten zur Leichenverbrennung
- Anstalten zur Müllbeseitigung
- Anstalten zur Straßenreinigung
- Anstalten zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen.

Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung siehe § 2 Abs. 3 UStG 1994 und Erlass des BMF vom 2. Juli 1973, 254.183-10a/73, AÖF Nr. 221/1975.

1.2.1.2.2 Aufzählung von Körperschaften öffentlichen Rechts

1.2.1.2.2.1 Gebietskörperschaften

41

Gebietskörperschaften sind der Bund, die Länder und Gemeinden, sowie die Gemeindeverbände. Gemeindeverbände können gemäß Art. 116 Abs. 3 B-VG zur Besorgung bestimmter Angelegenheiten gegründet werden, zB für die Errichtung und Erhaltung öffentlicher Pflichtschulen oder für die Besorgung sanitärer Aufgaben. Den öffentlich-rechtlichen Status von Gemeindeverbänden bestätigte der VfGH 16.3.1955, B 189/55.

42

Zusammenschlüsse von Gemeinden zur gemeinsamen Abwicklung von Verwaltungsgeschäften (Verwaltungsgemeinschaften) sind keine Körperschaften öffentlichen Rechts aber auch keine Betriebe gewerblicher Art; ebenso nicht die so genannten Urbarialgemeinden (Realgemeinden).

1.2.1.2.2.2 Kirchen und Religionsgesellschaften

43

Unter gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften können nur die durch österreichische Gesetze anerkannten Gemeinschaften verstanden werden. Dazu gehören

- die altkatholische Kirche

- die armenisch-apostolische Kirche in Österreich,
- die evangelische Kirche AB und HB,
- die griechisch-orientalische Kirche,
- die islamische Glaubensgemeinschaft,
- die israelitische Religionsgesellschaft,
- die katholische Kirche,
- die Kirche Jesu Christi der Heiligen der letzten Tage (Mormonen),
- die Methodistenkirche,
- die neuapostolische Kirche in Österreich,
- die österreichische Buddhistische Gesellschaft,
- die rumänisch-griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Heiligen Auferstehung,
- die russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Heiligen Nikolaus
- die syrisch-orthodoxe Kirche

44

Zu den Körperschaften öffentlichen Rechts gehören sämtliche Einrichtungen der katholischen Kirche, die mit Rechtswirksamkeit für den staatlichen Bereich kanonisch errichtet worden sind. Danach kommt insbesondere folgenden Einrichtungen Rechtspersönlichkeit zu:

Der Österreichischen Bischofskonferenz, der Superiorenkonferenz der männlichen Ordensgemeinschaften, der Vereinigung der Frauenorden, der Kirchenprovinz, der Diözese, dem Bischöflichen Stuhl, dem Kapitel, der Pfarrkirche (Kirchenfabrik), dem Pfründen- oder Benefizialvermögen, den Orden und Kongregationen, der Religiösen Gesellschaft, dem Weltlichen Institut, der Kirchlichen Vereinigung, der Selbständigen Stiftung, der Caritas, den einzelnen Diözesen und den sonstigen vom Ordinarius errichteten und von ihm mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Instituten.

Körperschaften öffentlichen Rechts sind auch die Gemeinden und Einrichtungen der Evangelischen Kirche gemäß §§ 3 und 4 Bundesgesetz vom 6.7.1961, BGBI. Nr. 182/1961 sowie idF BGBl. Nr. 547/1988, 554/1991 und 291/1995, insoweit sie bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Bundesgesetzes bestanden haben. Danach errichtete Gemeinden und nach kirchlichem Recht mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete Einrichtungen der

Evangelischen Kirche erlangen auch für den staatlichen Bereich Rechtspersönlichkeit des öffentlichen Rechts mit dem Tage des Einlangens der von der evangelischen Kirchenleitung ausgefertigten Anzeige beim Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur, welches das Einlangen schriftlich zu bestätigen hat.

Das Gleiche gilt sinngemäß auch für alle anderen von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften nach ihrem Recht mit Wirksamkeit für den staatlichen Bereich errichteten und mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten juristischen Personen.

1.2.1.2.2.3 Gesetzliche Interessensvertretungen

45

- Apothekerkammer (§ 1 Abs. 2 Apothekerkammergesetz, BGBl. Nr. 152/1947);
- Ärztekammern (Österreichische Ärztekammer, Ärztekammern für die einzelnen Bundesländer, § 20 Abs. 2 Ärztegesetz, BGBl. Nr. 92/1949); Börsekammern (§ 2 Abs. 1 Börsegesetz 1989, BGBl. Nr. 555/1989 idF BG 97/2001);
- Ingenieurkammern (Bundeskammer, Länderkammern, § 1 Abs. 3 Ingenieurkammergesetz, BGBl. Nr. 71/1969);
- Kammern für Arbeiter und Angestellte (Arbeiterkammern) sowie der Österreichische Arbeiterkammertag (§ 1 Arbeiterkammergesetz 1992, BGBl. Nr. 626/1991);
- Kammern der gewerblichen Wirtschaft (Bundeskammer, Landeskammern, § 1 Abs. 2 Handelskammergesetz, BGBl. Nr. 182/1946) und die Fachverbände im Sinne des § 31 Handelskammergesetz, BGBl. Nr. 182/1946;
- Kammer der Wirtschaftstreuhänder (§ 1 Abs. 2 Wirtschaftstreuhänderkammergesetz, BGBl. Nr. 20/1948);
- Landarbeiterkammern (landesgesetzliche Regelungen);
- Landeslandwirtschaftskammern (landesgesetzliche Regelungen; die ”Präsidentenkonferenz der Landwirtschaftskammern Österreichs" ist ein Verein nach dem Vereinsgesetz 1951);
- Österreichische Dentistenkammer (§ 18 Abs. 2 Dentistengesetz, BGBl. Nr. 90/1949);
- Österreichische Notariatskammern (§ 134 Notariatsordnung, RGBI. 75/1871);
- Österreichische Patentanwaltskammer (§ 30 Abs. 1 Patentanwaltsgesetz, BGBl. Nr. 214/1967);

- Österreichische Rechtsanwaltskammern (§ 22 Rechtsanwaltsordnung, RGBI 1868/69);
- Hebammengremium (§ 39 Abs. 2 Hebammengesetz, BGBl. Nr. 310/1994).

1.2.1.2.2.4 Sozialversicherungsträger

46

Körperschaften öffentlichen Rechts sind die Gebietskrankenkasse, die Sozialversicherungsanstalt der Bauern, die Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter, die allgemeine Unfallversicherungsanstalt, die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft, die Versicherungsanstalt der österreichischen Eisenbahnen, die Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten, Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter, und die Abfertigungs- und Urlaubskasse der Arbeiter in der Bauwirtschaft.

1.2.1.2.2.5 Sonstige Körperschaften öffentlichen Rechts

47

- Österreichische Hochschülerschaft und die Hochschülerschaften an den Hochschulen (§ 1 Abs. 1 und § 3 Abs.1 Hochschülerschaftgesetz, BGBl. Nr. 309/1973),
- Österreichische Akademie der Wissenschaften (VwGH 10.12.1965, 0217/64),
- der Sparkassenprüfungsverband (§ 24 Abs. 1 Sparkassengesetz, BGBl. Nr. 64/1979),
- die Wassergenossenschaften (§ 74, BGBl. Nr. 215/1959) und Wasserverbände (§ 87, BGBl. Nr. 215/1959),
- die Pharmazeutische Gehaltskasse (§ 1 Abs. 1 BGBl. Nr. 254/1959)

Körperschaften öffentlichen Rechts auf Grund landesgesetzlicher Regelungen sind: Fischereigenossenschaften und Fischereiverbände; Freiwillige Feuerwehren und Feuerwehrverbände; Jagdgenossenschaften; Landesfremdenverkehrsverbände und -vereine; Landesjagdverbände; Maschinenhöfe nach Kärntner Landesgesetz; Müllbeseitigungsverbände, bei landesrechtlicher Verankerung Personengemeinschaften in Angelegenheit der Bodenreform und Siedlungsträger.

1.2.1.2.2.6 Öffentlich-rechtliche Fonds

48

- Der Betriebsratsfonds iSd § 74 Arbeitsverfassungsgesetz, BGBl. Nr. 22/1974 idF BGBl. Nr. 475/1990 und der BetriebsratsfondsVO, BGBl. Nr. 524/1974 idF BGBl. Nr. 690/1990,
- Bundes-Wohn- und Siedlungsfonds (§ 3 BGBl. Nr. 252/1921),
- Forschungsförderungsfonds (§ 28 BGBl. Nr. 377/1967),

- Hilfsfonds für hilfsbedürftige Widerstandskämpfer und Opfer der politischen Verfolgung (BGBl. Nr. 197/1988),
- Innovationsagentur - GmbH, (BGBl. Nr. 256/1984),
- Land- und Forstwirtschaftlicher Wiederaufbaufonds,
- Massafonds der Polizei und Justizwache (Massavorschrift vom 6.12.1949),
- Milchwirtschaftsfonds, Getreideausgleichsfonds und Viehverkehrsfonds,
- Nullkuponfonds (§ 5 BGBl. Nr. 82/1986),
- Restitutionsfonds (§ 1 Abs. 3 BGBl. Nr. 55/1947),
- Salzburger Festspielfonds,
- Umweltfonds (§ 17 BGBl. Nr. 567/1988).

1.2.1.2.2.7 Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform, Siedlungsträger

49

Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform sind jene Personengemeinschaften, die auf Grundlage des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG und den Grundsatzgesetzen des Bundes nach den jeweiligen Ausführungsgesetzen der Länder bestehen.

50

Für alle Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform gilt, dass sie körperschaftsteuerrechtlich als Körperschaften öffentlichen Rechts zu behandeln sind, wenn sie entweder durch die jeweilige landesgesetzliche Regelung als solche eingerichtet sind oder ihnen aus der Aufgabenstellung öffentlich-rechtliche Rechtspersönlichkeit eingeräumt ist oder sie auf Grund der besonderen Stellung im öffentlichen Leben auch ohne formalgesetzliche Untermauerung abgabenrechtlich wie Körperschaften öffentlichen Rechts behandelt werden. Tritt allerdings bei nicht ausdrücklich vom Gesetz als Körperschaften öffentlichen Rechts eingerichteten Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform die öffentliche Aufgabenstellung gegenüber überwiegend privaten Interessen der Anteilsberechtigten zurück, dann sind sie, wenn sie Rechtspersönlichkeit besitzen, körperschaftsteuerrechtlich den Körperschaften privaten Rechts, bei fehlender Rechtspersönlichkeit den nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen zuzurechnen.

Zu den Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform gehören:

51

- Agrargemeinschaften im Sinne der Ausführungsgesetze zum Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951, BGBl. Nr. 103/1951:

  Eine Agrargemeinschaft ist die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer von Liegenschaften (Stammsitzliegenschaften), an deren Eigentum ein Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden ist, einschließlich jener Personen, denen persönliche (walzende) Anteilsrechte zustehen. Die Veräußerung und die Absonderung von Anteilsrechten sowie die Veräußerung und Belastung agrargemeinschaftlicher Grundstücke ist von der Genehmigung der Agrarbehörde abhängig. Die Agrarbehörden haben festzustellen, welche Liegenschaften agrargemeinschaftliche Liegenschaften sind.

  Körperschaftsteuerrechtlich sind Agrargemeinschaften Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988, wenn sie durch Landesgesetz als solche eingerichtet sind. Im Übrigen sind sie als Körperschaften privaten Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 zu beurteilen, wenn sie Rechtspersönlichkeit besitzen. Agrargemeinschaften, denen Rechtspersönlichkeit fehlt, sind nichtrechtsfähige Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988. Die Frage, ob Agrargemeinschaften Rechtspersönlichkeit haben, ist in erster Linie an Hand jener Vorschriften zu beurteilen, die die einzelnen Bundesländer in Ausführung des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, erlassen haben (OGH 25.8.1993, 1 Ob 560/93). Bestehen entweder Zweifel darüber, ob eine Agrargemeinschaft (also eine Personengemeinschaft in Angelegenheiten der Bodenreform) oder eine Eigentumsgemeinschaft, die nicht schon Agrargemeinschaft ist (also keine solche Personengemeinschaft), vorliegt, so ist dem Finanzamt nach Maßgabe der landesgesetzlichen Vorschriften eine Entscheidung der Agrarbehörde beizubringen.

52

- Zusammenlegungsgemeinschaften und Flurbereinigungsgemeinschaften im Sinne der Ausführungsgesetze zum Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951, BGBl. Nr. 103/1951:

  Sinn und Aufgabe der Zusammenlegung ist es, durch Neueinteilung und Erschließung des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes sowie Ordnung der rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe nach zeitgemäßen, volkswirtschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen die Besitz-, Benützungs- und Bewirtschaftungsverhältnisse zu verbessern oder neu zu gestalten. Die Eigentümer der Grundstücke, die der Zusammenlegung unterzogen werden, bilden die

Zusammenlegungsgemeinschaft, die mit Verordnung begründet wird und der Rechtspersönlichkeit zukommt. Nach den landesgesetzlichen Bestimmungen aller Bundesländer ist sie Körperschaft öffentlichen Rechts. Die Zusammenlegungsgemeinschaft hat die Maßnahmen durchzuführen, die sich aus der Zusammenlegung ergeben. Während der Durchführung der Zusammenlegung bleiben die einzelnen Mitglieder der Gemeinschaft Eigentümer der in das Zusammenlegungsverfahren einbezogenen Grundstücke. Die Zusammenlegungsgemeinschaft erwirbt idR - wenn überhaupt - nur vorübergehend Eigentum an Grund und Boden. Ausnahmsweise kann diese Gemeinschaft Eigentum an gemeinsamen wirtschaftlichen Anlagen, zB Wege, Windschutzanlagen, Gräben, auch auf Dauer erwerben.

An Stelle des Zusammenlegungsverfahrens kann ein Flurbereinigungsverfahren durchgeführt werden, wenn dadurch vor allem die Besitz-, Benützungs- oder Bewirtschaftungsverhältnisse in einem kleineren Gebiet oder bei einer kleineren Anzahl land- und forstwirtschaftlicher Betriebe oder lediglich durch einzelne Maßnahmen verbessert oder neu gestaltet werden. Weiters stellt die Durchführung von Flurbereinigungsmaßnahmen eine Zwischenlösung bis zur späteren Durchführung eines Zusammenlegungsverfahrens dar. Die Eigentümer der Grundstücke, die der Flurbereinigung unterliegen, bilden die Flurbereinigungsgemeinschaft, die mit Bescheid begründet wird.

53

- Bringungsgemeinschaften im Sinne der Ausführungsgesetze zum Güter- und Seilwege-Grundsatzgesetz 1967, BGBl. Nr. 198/1967:

  Bringungsrechte (im Sinne des Güter- und Seilwege-Grundsatzgesetzes 1967 und der hiezu erlassenen Ausführungsgesetze) sind die zugunsten von Grundstücken, die land- und forstwirtschaftlichen Zwecken gewidmet sind, eingeräumten Rechte, Personen und Sachen über fremden Grund zu bringen. Diese Rechte umfassen vor allem auch die Berechtigung zur Errichtung und Benützung einer Bringungsanlage sowie zur Mitbenützung und Ausgestaltung einer fremden Bringungsanlage. Bei den Bringungsanlagen im Sinne dieses Gesetzes handelt es sich im Wesentlichen um nicht öffentliche Güterwege und Materialseilbahnen. Solche Bringungsrechte werden eingeräumt, wenn die zweckmäßige Bewirtschaftung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und Betrieben dadurch erheblich beeinträchtigt wird, dass für die Bringung der Erzeugnisse solcher Grundstücke oder Betriebe oder der zur Bewirtschaftung erforderlichen Personen oder Sachen keine oder nur eine unzulängliche Bringungsmöglichkeit besteht und dieser Nachteil nur durch ein Bringungsrecht beseitig

oder gemildert werden kann. Wird ein Bringungsrecht, das die Berechtigung zur Errichtung einer Bringungsanlage oder Benutzung einer fremden Bringungsanlage umfasst, zugunsten mehrerer Grundstücke von mindestens drei verschiedenen Eigentümern gemeinsam eingeräumt, so bilden die Eigentümer dieser Grundstücke eine Bringungsgemeinschaft. Sofern die Bringungsanlage auch anderen als den vorgenannten Grundstückseigentümern zum Vorteil gereicht, sind auch die Eigentümer dieser Grundstücke in die Bringungsgemeinschaft als Mitglieder einzubeziehen. Diese Bringungsgemeinschaften können auch Eigentümer von Grundstücken sein, und zwar insb. jener Grundstücke, die für die Errichtung der Bringungsanlage, zB Trasse des Güterweges, erforderlich sind. Bringungsgemeinschaften besitzen Rechtspersönlichkeit und sind nach den meisten Landesgesetzen Körperschaften öffentlichen Rechts.

54

- Siedlungsgemeinschaften im Sinne der Ausführungsgesetze zum landwirtschaftlichen Siedlungs-Grundsatzgesetz, BGBl. Nr. 79/1967:

  Zum Zwecke der Verbesserung der Agrarstruktur können landwirtschaftliche Siedlungsverfahren durchgeführt werden. Ziel dieses Verfahrens ist vor allem die Neuerrichtung von Betrieben, Verlegung von Wohn- und Wirtschaftsgebäuden aus wirtschaftlich ungünstigen Orts- oder Hoflagen, die Umwandlung von Betrieben, die ihre Selbstständigkeit verloren haben, in selbstständig bewirtschaftete Betriebe, die Übertragung von Betrieben, deren Eigentümer sie selbst nicht mehr bewirtschaften wollen oder wegen Krankheit oder Alters nicht mehr bewirtschaften können oder in der Landwirtschaft nicht hauptberuflich tätig sind, in das Eigentum von Personen, die für die Führung bäuerlicher Betriebe geeignet sind, weiter die Umwandlung von Pacht in Eigentum, die Aufstockung bestehender, vom Eigentümer selbst bewirtschafteter Betriebe mit Grundstücken, Gebäuden, agrargemeinschaftlichen Anteilsrechten oder Nutzungsrechten und die Bereinigung ideell und real geteilten Eigentums. Mehrere physische Personen, die die Durchführung eines solchen Verfahrens beantragen, das sind diejenigen Personen, für die die Schaffung der Betriebe in Betracht kommt, können durch Bescheid der Agrarbehörde zu einer Siedlungsgemeinschaft zusammengefasst werden. Siedlungsträger im Sinne des § 6 Abs. 2 Landwirtschaftliches Siedlungs-Grundsatzgesetz sind juristische Personen, die als Siedlungsträger kraft Gesetzes oder durch Bescheid der Agrarbehörde anerkannt sind. Die Siedlungsträger haben insb. die Aufgabe, frei werdende Grundstücke vorsorglich aufzukaufen und für geeignete Siedlungswerber bereitzuhalten. Die bestehenden Siedlungsträger sind in der Form von Fonds, Genossenschaften bzw. GmbHs errichtet worden. Siedlungsgemeinschaften besitzen nach

manchen Landesgesetzen ausdrücklich Rechtspersönlichkeit, manchmal sind sie Körperschaften öffentlichen Rechts.

1.2.1.2.2.8 Den öffentlich-rechtlichen Körperschaften abgabenrechtlich gleichgestellte Körperschaften (AÖF Nr. 142/1989)

55

- Politische Parteien sind gemäß Art. VI AbgÄG 1975, BGBl. Nr. 636/1975, im Anwendungsbereich der im § 3 Abs. 3 BAO umschriebenen Abgabenvorschriften wie Körperschaften des öffentlichen Rechts zu behandeln, wenn ihnen gemäß § 1 Parteiengesetz, BGBl. Nr. 404/1975, Rechtspersönlichkeit zukommt. Die Tätigkeit einer politischen Partei, die im Pressedienst, der Öffentlichkeitsarbeit, der Herausgabe von Zeitungen, Zeitschriften und sonstigen Druckschriften, der Werbung und der Informationstätigkeit einschließlich Wahlwerbung besteht, kann nicht als Betrieb gewerblicher Art angesehen werden, weil diese Aktivitäten zum Kernbereich der Tätigkeit politischer Parteien (Hoheitsbereich) gehören (VwGH 9.11.1994, 92/13/0024).

56

- Zu den parteilichen Neben- und Unterorganisationen nimmt das Gesetz nicht Stellung. Sie werden von der Verwaltungspraxis ebenfalls als Körperschaften des öffentlichen Rechts behandelt, auch dann, wenn sie in Vereinsform geführt werden. In Zweifelsfällen wird die Parteizugehörigkeit bestimmter Institutionen von den Abgabenbehörden im Wege des BMF durch Anfragen bei den obersten Gremien der politischen Parteien geklärt, wobei Sitz und Stimme in den obersten Gremien der Partei ein Indiz darstellt. Unter- und Nebenorganisationen von politischen Parteien, die als Kapitalgesellschaft oder als Genossenschaft organisiert sind, werden nach diesen Rechtsformen besteuert.

57

- Berufsvereinigungen im Sinne des § 4 Abs. 2 Arbeitsverfassungsgesetz wie zB der Österreichische Gewerkschaftsbund sind nach den Grundsätzen des Vereinsgesetzes 1951 errichtete Vereine und somit keine Körperschaften des öffentlichen Rechts. Auf Grund ihrer besonderen Stellung im öffentlichen Leben sind sie im § 5 Z 13 KStG 1988 teilweise persönlich befreit (Rz 235 bis 238).

58

- Berufsverbände, deren Mitglieder die Beiträge als Betriebsausgaben absetzen können (siehe EStR 2000 Rz 1415 bis 1420), haben für ihre freiwilligen Zuwendungen an politische Parteien sowie an Organisationen, die einer politischen Partei nahe stehen oder die nicht selbst als Berufs- und Wirtschaftsverband (Interessenvertretung) anzusehen

sind, eine Abgabe von Zuwendungen (BGBl. Nr. 391/1975 idF BGBl. Nr. 379/1988) von 15% zu leisten.

59

- Das Österreichische Rote Kreuz mit den Landesverbänden und Bezirksstellen

60

- Die Diplomatische Akademie

61

- Diverse Fonds, wie der Linzer und Klagenfurter Hochschulfonds, der Innsbrucker Universitätsfonds, Fonds zur Unterstützung österreichischer Staatsbürger im Ausland (§ 4 BGBl. Nr. 381/1967), Weinwirtschaftsfonds (§ 20 Weinwirtschaftsgesetz, BGBl. Nr. 296/1969).

1.2.1.2.2.9 Öffentlich-rechtliche Anstalten

62

Hiezu zählen der ORF (§ 1 Rundfunkgesetz, BGBl. Nr. 397/1974) bis zur Umwandlung in eine Stiftung, die im Bundesmuseengesetz, BGBl. I Nr. 115/1998 angeführten wissenschaftlichen Anstalten öffentlichen Rechts des Bundes.

1.2.1.2.2.10 Teilrechtsfähige Einrichtungen

63

Teilrechtsfähige Einrichtungen von Schulen (zB nach § 128c Schulorganisationsgesetz, BGBl. Nr. 242/1962 idF BGBl. I Nr. 20/1998, § 31c Land- und forstwirtschaftliches Bundesschulgesetz, BGBl. Nr. 175/1966 idF BGBl. I Nr. 171/1999, und § 7a Oberösterreichisches Pflichtschulorganisationsgesetz, LGBl. Nr. 35/1992 idF LGBl. Nr. 44/1999) sind abgabenrechtlich wie selbstständige Körperschaften öffentlichen Rechts zu behandeln. Die den genannten teilrechtsfähigen Einrichtungen vergleichbaren Organisationseinheiten der Universitäten (Departments, Fakultäten, Institute usw.) gemäß § 20 Abs. 4 Universitätsgesetz sind den teilrechtsfähigen Einrichtungen abgabenrechtlich gleichzustellen.

1.2.1.2.3 Betriebe gewerblicher Art als Steuersubjekte

64

Das Wesen des Betriebes gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 2 KStG 1988 besteht darin, dass es sich dabei um ein eigenes Steuersubjekt handelt, das von der Person des Rechtsträgers verschieden ist, wiewohl zivilrechtlich als Rechtsperson nur eine juristische Person, nämlich die öffentlich-rechtliche Körperschaft existiert.

Daher hat ein Körperschaftsteuerbescheid unmittelbar an den Betrieb gewerblicher Art als Bescheidadressat zu ergehen. Hat eine Körperschaft öffentlichen Rechts mehrere Betriebe gewerblicher Art, ist jeder dieser Betriebe ein eigenes Steuersubjekt.

Unternehmer im Sinne des UStG 1994 ist hingegen die Trägerkörperschaft selbst (siehe UStR 2000 Rz 261).

Ein Ergebnisausgleich zwischen mehreren Betrieben gewerblicher Art derselben Trägerkörperschaft ist grundsätzlich nicht möglich, siehe aber Rz 79.

1.2.1.2.3.1 Begriffsbestimmung

65

Voraussetzungen für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 sind

- Vorhandensein einer wirtschaftlich selbstständigen Einrichtung
- Privatwirtschaftliche Tätigkeit
- Wirtschaftliches Gewicht der Tätigkeit
- Nachhaltigkeit der Tätigkeit
- Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen
- Tätigkeit gewerblicher Art

Die Prüfung, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt oder nicht, ist für jeden Betrieb gesondert vorzunehmen.

66

Vorhandensein einer wirtschaftlich selbstständigen Einrichtung

Die Tätigkeit muss sich innerhalb der Körperschaft öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben, etwa durch eine besondere Leitung, eigenes Personal, einen geschlossenen Geschäftskreis, eigene Buchführung, eigene Verrechnungsstelle oder einem ähnlichen auf eine Einheit hinweisenden Merkmal. Eine feste örtliche Anlage ist nicht erforderlich.

Die Verbuchung der Einnahmen aus Leistungen (z.B. Impfleistungen) unter einem Haushaltsansatz reicht für sich allein noch nicht aus, um von einer wirtschaftlichen Selbstständigkeit hinsichtlich dieser Tätigkeit sprechen zu können (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0141).

Das Erfordernis eines wirtschaftlichen Heraushebens schließt nicht aus, dass auch dann ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, wenn er selbst eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist. In diesen Fällen ist der Betrieb gewerblicher Art mit der Trägerkörperschaft ident. Werden über die ursprüngliche Tätigkeit hinaus andere Tätigkeiten aufgenommen, kann dies zur Begründung eines weiteren Betriebes gewerblicher Art führen.

Beispiel:

Ein als Anstalt öffentlichen Rechts errichtetes Museum betreibt unabhängig vom Museumsbetrieb ein Hotel.

67

Das Zusammenfassen mehrerer Einrichtungen und die Behandlung als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art (Einheitsbetrieb) ist möglich

- bei einem engen technisch-wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang verschiedener Einrichtungen, zB Verlag und Druckerei
- bei nicht gleichartigen Tätigkeiten im Falle der Eignung zur gegenseitigen Ergänzung, zB Herstellungs- und Handelsbetriebe
- bei einem organisatorischen Zusammenhang gleichartiger Einrichtungen zB mehrere Kindergärten einer Gemeinde
- bei Wiederholung gleichartiger Tätigkeiten, zB wiederholte gesellige Veranstaltungen nach Maßgabe des § 5 Z 12 KStG 1988
- bei intensiver Verbindung von an sich verschiedenartigen Tätigkeiten (bspw. das Unterhalten einer Zentralküche, die ausschließlich oder überwiegend die Gastbetriebe der Körperschaft öffentlichen Rechts versorgt)
- bei Versorgungsbetrieben (Rz 79).

Eine Zusammenfassung ist bspw. nicht zwischen einem Versorgungs- und einem Badebetrieb möglich, auch wenn der Versorgungsbetrieb die wichtigsten Betriebsmittel an den Badebetrieb liefert (VwGH 21.11.1991, 90/13/0098, 90/13/0099).

68

Bei einer steuerwirksamen Zusammenfassung von mehreren Betrieben kommt es zu einem innerbetrieblichen Verlustausgleich aus den einzelnen Teilbereichen. Ein Betrieb gewerblicher Art ist aber nur anzunehmen, wenn die Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht ist. Gewinne und Verluste aus Tätigkeiten mit Umsätzen unter 2.900 Euro sind aus diesem Grunde unerheblich (VwGH 15.4.1982, 0833/79). Die persönliche (und sachliche)

Steuerpflicht eines Betriebes gewerblicher Art ist auch bei Fehlen einer Gewinnabsicht oder bei Unmöglichkeit des Erzielens eines Totalgewinnes gegeben (siehe auch unter „Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen" und Rz 339).

69

Privatwirtschaftliche Tätigkeit

Es muss sich ausschließlich oder überwiegend um eine Tätigkeit handeln, die außerhalb des Hoheitsbereiches der Körperschaft öffentlichen Rechts liegt. Zur Abgrenzung des Hoheitsbereiches von der Privatwirtschaft siehe Rz 36 und 37.

Eine Überwiegensprüfung ist nur bei Mischbetrieben erforderlich, dh. wenn eine wirtschaftlich selbstständige Einrichtung gleichzeitig untrennbar dem privatwirtschaftlichen Bereich und dem Hoheitsbereich dient (Rz 75 bis 77).

70

Wirtschaftliches Gewicht der Tätigkeit

Dieser unbestimmte Gesetzesbegriff dient dazu, Bagatellfälle von der Steuerpflicht auszuschließen. Es wird dabei ausschließlich das wirtschaftliche Gewicht der Einnahmen beurteilt. Das Ausmaß der Kostendeckung ist dabei nicht als Kriterium für die Prüfung des wirtschaftlichen Gewichtes einer Tätigkeit heranzuziehen (VwGH 17.10.2001, 99/13/0002). Einnahmen in Millionenhöhe sind jedenfalls solche von einigem wirtschaftlichen Gewicht.

> *Beispiel:*
>
> *Der Betrieb von Sportstadien und Sportplätzen mit Einnahmen von rund 1 Mio. Euro jährlich stellt demzufolge auch dann einen Betrieb gewerblicher Art dar, wenn den Einnahmen Ausgaben jeweils in rund der 10-fachen Höhe gegenüber stehen.*

Das erforderliche wirtschaftliche Gewicht ist nach der Verwaltungspraxis und der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dann nicht mehr gegeben, wenn die jährlichen Einnahmen aus der jeweiligen Tätigkeit 2.900 Euro nicht übersteigen.

Im Allgemeinen wird auf einen längeren überschaubaren Zeitraum abzustellen sein. Das Unterschreiten der Umsatzgrenze begründet auch während der Errichtungs- und Anlaufphase einen Betrieb gewerblicher Art, wenn bei voller Aufnahme der Tätigkeit die Einnahmengrenze von 2.900 Euro regelmäßig überschritten wird. Wenn im Anlaufzeitraum noch nicht feststeht, ob die Einnahmengrenze bei voller Aufnahme der Tätigkeit überschritten werden wird, ist zunächst vom Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art auszugehen (vorläufige Veranlagung), wenn das Überschreiten der Einnahmengrenze wahrscheinlich ist.

Andererseits führt das einmalige Überschreiten der Einnahmengrenze in einem Jahr noch nicht zur Begründung eines Betriebes gewerblicher Art.

Subventionen und Zuschüsse (zB für Personalkosten) sowie Erlöse aus Hilfsgeschäften sind für die Beurteilung des wirtschaftlichen Gewichts nicht als Einnahmen anzusetzen. Innenumsätze zwischen mehreren Betrieben gewerblicher Art sind in die Einnahmen einzubeziehen.

71

Nachhaltigkeit der Tätigkeit

Siehe EStR 2000 Rz 5408 bis 5413.

72

Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen

Die Einrichtung muss die Erzielung von Einnahmen anstreben. Die Absicht, einen Gewinn zu erzielen, ist nach § 2 Abs. 1 KStG 1988 explizit nicht erforderlich. Eine Anwendung der Liebhabereiverordnung auf Betriebe gewerblicher Art kommt daher nicht in Betracht. Die Steuerpflicht knüpft grundsätzlich an die Erzielung von Einnahmen an. Unter Einnahmen sind nicht nur Geldbeträge, sondern auch geldwerte Vorteile zu verstehen (siehe EStR 2000 Rz 4002).

Einnahmenerzielung liegt auch dann vor, wenn Leistungen zu Selbstkosten oder unter den Selbstkosten erbracht werden.

Tätigkeiten gegenüber der Allgemeinheit zum Nulltarif, die von vornherein nicht auf eine Einnahmenerzielung gerichtet sind, begründen keinen Betrieb gewerblicher Art. Geringfügige Einnahmen aus Hilfsgeschäften bleiben dabei außer Ansatz.

> *Beispiel:*
>
> *Eine Stadtbücherei verleiht unentgeltlich Bücher. Werden Einnahmen aus der Führung von Bücherlisten und Mahngebühren erzielt, liegt trotzdem mangels Einnahmenerzielungsabsicht hinsichtlich der Haupttätigkeit kein Betrieb gewerblicher Art vor.*

73

Die Einnahmenerzielung ist für die Begründung eines Betriebes gewerblicher Art dann nicht erforderlich, wenn trotz Fehlens einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr durch das Vorhandensein einer innerorganisatorischen wirtschaftlichen Einheit eine Konkurrenz zur Privatwirtschaft besteht und der Privatwirtschaft insoweit Aufträge entgehen.

Die Verrechnungsentgelte innerhalb der Körperschaft öffentlichen Rechts stellen insoweit andere wirtschaftliche Vorteile dar und führen zur Steuerpflicht der Einrichtung.

Beispiel:

Der Bauhof einer Stadt mit eigener Leitung, eigenem Personal, Maschinenpark und eigener Verrechnung wird zum Betrieb gewerblicher Art, wenn er nur für die Stadt Bauarbeiten durchführt und diese Bauarbeiten nicht ausschließlich oder überwiegend für den Hoheitsbereich erfolgen.

74

Tätigkeit gewerblicher Art

Erforderlich sind Aktivitäten, die im Erscheinungsbild einem Gewerbebetrieb entsprechen. Land- und forstwirtschaftliche Aktivitäten begründen grundsätzlich keinen Betrieb gewerblicher Art. Sie können nur dann steuerpflichtig werden, wenn sie nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu gewerblichen Betätigungen (siehe EStR 2000 Rz 5061 bis 5065) werden oder in einem buchführungspflichtigen Betrieb gewerblicher Art als unselbstständiger Teil eingegliedert sind. Die Tätigkeit des Betriebes gewerblicher Art gilt stets als Gewerbebetrieb. Die Anwendung von Liebhabereigrundsätzen ist damit ausgeschlossen.

Im Hinblick auf die gesetzliche Einschränkung der Steuerpflicht auf gewerbliche Aktivitäten kann der außerbetriebliche Bereich, also Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7 EStG 1988 nicht zu den Betrieben gewerblicher Art zählen. Einkünfte im Rahmen der Vermögensverwaltung, das sind solche aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen, und die sonstigen Einkünfte können daher keinen Betrieb gewerblicher Art begründen, soweit die Einkünfte nicht über den Bereich der Vermögensverwaltung hinausgehen und als gewerbliche einzustufen sind oder als Hilfsgeschäfte innerhalb eines Betriebes gewerblicher Art anfallen oder kraft Gesetzes einen Betrieb gewerblicher Art darstellen (Rz 78 bis 81). Auch ein umfangreicher Liegenschaftsbesitz einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, der eine entsprechende Verwaltungsorganisation (Geschäfts- oder Magistratsabteilung) erfordert, geht nicht über den Bereich der Vermögensverwaltung hinaus.

1.2.1.2.3.2 Mischbetriebe

75

Werden in einem als Einheit anzusprechenden Betrieb hoheitliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet, die so eng miteinander verbunden sind, dass eine Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist, liegt ein Mischbetrieb vor. Für die Beurteilung der Steuerpflicht des Mischbetriebes ist auf die überwiegende Zweckbestimmung des gesamten

Betriebes abzustellen. Dienen die Tätigkeiten des Betriebes überwiegend der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, ist der Betrieb in seiner Gesamtheit als Hoheitsbetrieb zu behandeln. Überwiegen die erwerbswirtschaftlichen Aufgaben, ist insgesamt ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art anzunehmen. Als Kriterien zur Überprüfung des mengenmäßigen Verhältnisses zwischen hoheitlicher und privatwirtschaftlicher Tätigkeit kommen das Umsatzverhältnis, der Umfang der zeitlichen Inanspruchnahme, die anteiligen Kosten der einzelnen Bereiche, die Seitenanzahl bei Presseerzeugnissen oder andere im Einzelfall geeignete Kriterien in Betracht.

76

Beispiele für Mischbetriebe:

- Ein Wasserwerk, das Trinkwasser und Nutzwasser liefert; ein Mischbetrieb liegt nur dann nicht vor, wenn neben der Trinkwasserversorgung eine getrennte Nutzwasserversorgung besteht.
- Amtsblatt einer Gemeinde; das Überwiegen ist an Hand der auf den Kundmachungsteil (hoheitlich) und den redaktionellen Teil und Inseratenteil (privatwirtschaftlich) entfallenden Seitenzahlen zu prüfen (VwGH 28.11.1980, 1709/77).
- Die Pressestelle einer Gemeinde, welche mit einem eigenen Leiter, eigenem Personal und eigenen Räumen ausgestattet ist und welche neben Werbetätigkeiten auch mit Kundmachungstätigkeiten befasst ist, stellt einen Mischbetrieb dar (VwGH 23.2.1982, 82/14/0012).
- Bei einem Bauhof (Wirtschaftshof) liegt in der Regel ein Mischbetrieb vor (VwGH 27.6.1961, 1753/58, VwGH 29.1.1981, 15/1282/79).
- Dienstküchen und Kantinen von Körperschaften des öffentlichen Rechts, bei denen eine Pflichtversorgung unentgeltlicher Art (Ausfluss des Hoheitsbereiches) mit einer entgeltlichen Verköstigung der öffentlich Bediensteten (privatwirtschaftliche Betätigung) in Verbindung steht, liegt ein Mischbetrieb vor, bei dem das Überwiegen für die Annahme eines Betriebes gewerblicher oder eines Hoheitsbetriebes maßgebend ist (zB Küchenbetriebe, die von Polizei-, Gendarmerie-, Justizdienststellen, Bundesheer, zur Versorgung von öffentlich Bediensteten, Soldaten, Gefangenen oder Flüchtlingen unterhalten werden). Kein Mischbetrieb sondern ein Betrieb gewerblicher Art liegt vor, wenn der Küchenbetrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ausschließlich die öffentlich Bediensteten auf entgeltlicher Grundlage versorgt oder daneben auch "Fremde" mitversorgt (VwGH 17.10.2001, 99/13/0002).

77

Kein Mischbetrieb ist beispielsweise in nachstehenden Fällen gegeben:

- Bei einem Hallenschwimmbad einer Gemeinde, das auch für den Schwimmunterricht für Pflichtschulen verwendet wird, liegt bei zeitlicher Trennbarkeit der Benutzung kein Mischbetrieb vor, sodass der nicht steuerpflichtige hoheitliche Bereich (ausschließliche Verwendung für den Schwimmschulbetrieb) von der gewerblichen Tätigkeit (allgemeiner Badebetrieb) zu trennen ist (VwGH 24.4.1980, 2730/77)
- Eine durch Landesgesetz errichtete öffentlich-rechtliche Anstalt zur Förderung der Landwirtschaft, welche landwirtschaftliche Großmaschinen an Landwirte vermietet, übt keine hoheitliche Gewalt aus, da sie zur Erreichung ihrer Ziele keine Hoheitsakte setzt, sondern zivilrechtliche Verträge abschließt (VwGH 30.5.1952, 1796/51)
- Dasselbe gilt beispielsweise für den Betrieb einer Brückenwaage durch eine Gemeinde (VwGH 6.4.1955, 3302/54), den Maschinenhof einer Landeslandwirtschaftskammer (VwGH 9.7.1965, 1132/63), die Abgabe von Thermalwasser durch Gemeinden (VwGH 14.12.1962, 0913/62), die Führung von Musikschulen (VwGH 5.5.1965, 2052/64) und den Betrieb von Obdachlosenheimen (VwGH 19.10.1972, 2119/71).
- Die üblichen Marktveranstaltungen von Gemeinden gelten nicht als Betrieb gewerblicher Art, da den Gemeinden auf dem Gebiet des Marktwesens öffentlich-rechtliche Aufgaben zugewiesen sind (Festsetzung der Marktordnung, Einhebung von nur kostendeckenden Entgelten für die Benützung von Markteinrichtungen). Werden bei Marktveranstaltungen Eintrittsgelder in einer Höhe erhoben, dass sich dadurch für die veranstaltende Körperschaft öffentlichen Rechts eine echte wirtschaftliche Einnahmequelle ergibt, ist zu überprüfen, ob die hoheitliche Tätigkeit noch überwiegt (VwGH 12.12.1960, 0840/56).
- Messen sind hingegen keine den Gemeinden im Sinne der Gewerbeordnung vorbehaltenen Marktveranstaltungen und gelten stets als Betriebe gewerblicher Art.
- Dient die Tätigkeit einer teilrechtsfähigen Einrichtung (siehe Rz 63) einer Schule (bzw. die teilselbständige Organisationseinheit einer Universität) untrennbar hoheitlichen und privatwirtschaftlichen Zwecken, wird Privatwirtschaftsverwaltung im Hinblick auf die personelle und technische Verflechtung mit dem Hoheitsbetrieb und der in der Regel untergeordneten Funktion der Privatwirtschaftsverwaltung ein Betrieb gewerblicher Art nicht begründet.
- Zu den Hoheitsbetrieben von Einrichtungen der katholischen Kirche siehe Rz 38.

1.2.1.2.3.3 Versorgungsbetriebe

78

Versorgungsbetriebe sind nach der taxativen Aufzählung in § 2 Abs. 3 KStG 1988 Betriebe gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, die die Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme versorgen oder die dem öffentlichen Verkehr einschließlich des Rundfunks oder dem Hafenbetrieb dienen.

Die Versorgung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme schließt die Erzeugung, die Leitung und die Verteilung mit ein.

Bei der Wasserversorgung muss es sich ausschließlich oder überwiegend um Nutzwasser handeln, die Trinkwasserversorgung fällt in den hoheitlichen Bereich (Rz 40).

Der öffentliche Verkehr umfasst Verkehrsmittel aller Art aber auch den Betrieb von Parkgaragen.

79

Verschiedene Versorgungsbetriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 KStG 1988 als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art zu behandeln, wenn sie organisatorisch zusammengefasst sind und unter einheitlicher Leitung stehen.

80

Ist ein Versorgungsbetrieb gewerblicher Art mit der Körperschaft des öffentlichen Rechts ident (Rz 66), sind diesem auch Aktivitäten zuzurechnen, die den Versorgungsbetriebebereich betreffen.

Beispiel:

Ein als Körperschaft öffentlichen Rechts eingerichtetes Rundfunkunternehmen betreibt darüber hinaus noch ein Elektrizitätswerk. In diesem Fall wäre eine Zusammenfassung als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art möglich, da es sich um Versorgungsbetriebe (auch wenn das Elektrizitätswerk überwiegend oder ausschließlich Fremde versorgt) handelt.

81

Der Versorgungsbetriebeverbund bleibt nach § 2 Abs. 4 KStG 1988 auch dann erhalten, wenn er in einer privatrechtlichen Form (Kapitalgesellschaft) geführt wird, an der ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechtes beteiligt sind und für die ein eigener Rechnungskreis geführt wird (Rz 1377).

1.2.1.2.3.4 Mitunternehmerbeteiligungen

82

Zu den grundsätzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft siehe EStR 2000 Rz 5802 bis 5804.

Die Beteiligung einer Körperschaft öffentlichen Rechts an juristischen Personen in Form von Gesellschaftsanteilen oder Mitgliedschaftsrechten stellt Vermögensverwaltung dar; ein Betrieb gewerblicher Art wird dadurch nicht begründet. Erträgnisse aus einer derartigen Beteiligung wären allenfalls dann zu erfassen, wenn die Beteiligung zum Betriebsvermögen eines Betriebes gewerblicher Art gehört.

Beteiligt sich hingegen eine Körperschaft öffentlichen Rechts als Personengesellschafter (offener Handelsgesellschafter, Komplementär, Kommanditist, atypisch stiller Gesellschafter) am Betrieb eines gewerblichen Unternehmens, begründet diese Mitunternehmerbeteiligung kraft der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 körperschaftsteuerlich einen Betrieb gewerblicher Art. Diese Fiktion bewirkt, dass die Trägerkörperschaft unmittelbar nicht Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft ist (VwGH 27.3.1996, 93/15/0209).

83

Weil die Einrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts, die der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 21 EStG 1988 dient, nicht Betrieb gewerblicher Art sein kann, bewirkt eine mitunternehmerische Beteiligung im Sinne des § 21 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 keinen Betrieb gewerblicher Art. Dasselbe gilt, wenn sich die Körperschaft öffentlichen Rechts an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt (siehe EStR 2000 Rz 6015 ff), weil in diesen Fällen keine Mitunternehmerschaft im einkommensteuerlichen Sinn vorliegt und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden.

84

Mitunternehmerbeteiligungen können grundsätzlich nur dann einen Betrieb gewerblicher Art begründen, wenn die Mitunternehmerschaft im privatwirtschaftlichen Sinne tätig wird. Eine Mitunternehmerschaft mehrerer Körperschaften öffentlichen Rechts zur Erfüllung hoheitlicher Aufgaben kann bei den Beteiligten keinen Betrieb gewerblicher Art begründen. Ist der Aufgabenbereich der Mitunternehmerschaft gemischt, ist auf Ebene der Mitunternehmerschaft zu prüfen, ob die hoheitliche oder die privatwirtschaftliche Betätigung überwiegt (Rz 75).

Beispiele:

Von mehreren Gemeinden gegründete ARGE-Müllentsorgung: Hoheitsbetrieb gemäß § 2 Abs. 5 KStG 1988

Von zwei Gemeinden (zB als Gesellschaft bürgerlichen Rechts) betriebenes Stadttheater: Betrieb gewerblicher Art

Werden mehrere Mitunternehmerbeteiligungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts einheitlich verwaltet, sind diese Mitunternehmerbeteiligungen als ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art (Rz 67) zusammenzufassen.

Gehört die Mitunternehmerbeteiligung zum Betriebsvermögen eines Betriebes gewerblicher Art, stellen die steuerlichen Ergebnisse keinen eigenständigen Betrieb gewerblicher Art dar, sondern sind bei der Einkünfteermittlung des erstgenannten Betriebes gewerblicher Art zu erfassen.

1.2.1.2.3.5 Betriebsverpachtung

85

Wird ein Betrieb gewerblicher Art entgeltlich überlassen, gilt kraft der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 auch diese entgeltliche Überlassung als Betrieb gewerblicher Art und es bleibt diesbezüglich die unbeschränkte Steuerpflicht bestehen. Die Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung sind auch dann, wenn sie nach allgemeinen einkommensteuerlichen Grundsätzen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusehen wären, weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die Verpachtung eines bestehenden Betriebes gewerblicher Art führt zu keiner Betriebsaufgabe, weil ein fiktiver Betrieb gewerblicher Art weiter bestehen bleibt.

86

Dabei ist es für die weitere Steuersubjekteigenschaft des Betriebes unerheblich, ob ein bereits bestehender Betrieb oder ein von der Trägerkörperschaft neu errichteter und nie selbst aktiv geführter Betrieb entgeltlich zur Nutzung überlassen wird . Es muss sich aber um einen dem Grunde nach betriebsbereiten Betrieb handeln. Es ist nicht erforderlich, dass sämtliche Betriebsgrundlagen übertragen werden. So kann auch die Überlassung einer unzureichenden oder veralteten Betriebsausstattung einen Betrieb gewerblicher Art begründen.

87

Die entgeltliche Überlassung einzelner Wirtschaftsgüter begründet keinen Betrieb gewerblicher Art. Ob ein einzelnes Wirtschaftsgut oder ein Betrieb gewerblicher Art überlassen wird, ist danach zu entscheiden, ob die überlassenen Wirtschaftsgüter dem Nutzenden zumindest die Fortführung eines bescheidenen Betriebes ermöglicht.

Beispiel:

Eine Gemeinde vermietet ein Gebäude ohne Inventar an einen Bäcker. Die Geschäftseinrichtung wird vom diesem selbst beigeschafft. Es liegt kein fiktiver Betrieb gewerblicher Art, sondern eine nicht steuerpflichtige Vermietung vor.

Die Zusammenfassung mehrerer fiktiver Betriebe gewerblicher Art zu einem einheitlichen Betrieb ist unter den in der Rz 67 beschriebenen Voraussetzungen möglich.

Beispiel:

Eine Gemeinde hat mehrere Gastwirtschaft- und Restaurantbetriebe verpachtet. Es besteht eine Verwaltungsstelle für die sämtlichen Betreuungs- und Überwachungsaufgaben in diesem Zusammenhang.

1.2.1.2.3.6 Vermietungsbetrieb

88

Als Betrieb gewerblicher Art gilt nach § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 auch die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch

- Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform, die Körperschaften öffentlichen Rechts sind
- Siedlungsträger, die nach den zur Ausführung des § 6 Abs. 2 Landwirtschaftliches Siedlungs-Grundsatzgesetz erlassenen landesgesetzlichen Vorschriften als Körperschaften öffentlichen Rechts anerkannt sind.

Zu den Begriffen "Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform" und "Siedlungsträger im Sinne des § 6 Abs. 2 Landwirtschaftliches Siedlungs-Grundsatzgesetz" siehe Rz 49 bis 54. Zur sachlichen Steuerpflicht siehe Rz 1385 bis 1389.

1.2.1.2.3.7 Finanzierungsbetrieb

88a

Fremdfinanzierungszinsen für einen Beteiligungserwerb waren bis zum Steuerreformgesetz 2005 (BGBl. I Nr. 57/2004) nicht abzugsfähig. Auf Grund der Änderung des § 11 Abs. 1 KStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2005 sind diese Fremdfinanzierungszinsen, mit Wirkung ab der Veranlagung 2005, abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungszinsen führt bei unbeschränkt steuerpflichtigen Darlehens- bzw. Kreditgebern in aller Regel zu einem steuerpflichtigen Ertrag. Dies muss in steuersystematischer Konsequenz grundsätzlich auch für Körperschaften öffentlichen Rechts gelten, denn die steuerliche Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungszinsen für den Beteiligungserwerb auf der einen Seite muss konsequent zu einer Steuerpflicht beim Darlehens- bzw. Kreditgeber führen. Daher wurde in § 2 Abs. 2 Z 4 KStG 1988 grundsätzlich die Überlassung von bestimmten taxativ aufgezählten Finanzmittel, deren Zinserträge nicht bereits der Kapitalertagsbesteuerung unterliegen, an taxativ aufgezählte Empfänger als Betrieb gewerblicher Art definiert. Der Verweis auf § 27 Abs. 1 Z 3 bis 5 EStG 1988 stellt klar, dass diese Einkünfte zwar im Rahmen eines fiktiven Betriebes gewerblicher Art bezogen

werden, es sich aber dennoch um Einkünfte aus Kapitalvermögen handelt, die nach den dafür einkommensteuerlich maßgeblichen Grundsätzen zu ermitteln sind.

Das entgeltliche Überlassen solcher Finanzmittel begründet einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art, gleichgültig wie viele Darlehen, Kredite, etc. gewährt bzw. solche Finanzmittel überlassen werden.

Beispiel:

Die Gemeinde A gewährt ihrer Tochtergesellschaft B im Jahr 05 einen Kredit von 100.000,-. Im Jahr 06 gibt sie dem Betrieb gewerblicher Art der Gemeinde B ein verzinsliches Darlehen. Bei der Gemeinde A liegt ein einziger Betrieb gewerblicher Art vor.

88b

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 4 KStG 1988 führt nur das Überlassen von Finanzmittel, die Erträge im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 3 (Hypothekarzinsen), Z 4 (Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art) und Z 5 (Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen) EStG 1988 generieren, zur Entstehung eines Betriebes gewerblicher Art, sofern diese Erträge nicht bereits dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen (siehe auch EStR 2000 Rz 6167 bis Rz 6206). Zeichnet daher die Körperschaft öffentlichen Rechts Anleihen eines Tochterkreditinstitutes (gilt als Überlassung von Finanzmitteln), entsteht kein Betrieb gewerblicher Art, sofern die Zinsen aus dieser Anleihe gemäß § 93 Abs. 3 EStG 1988 kapitalertragsteuerpflichtig sind. Zinsen, die aus einem Rechtsgeschäft als Nebenvereinbarung (etwa Stundungs- oder Verzugszinsen) anfallen, sind schon deshalb von der Steuerpflicht ausgenommen, weil sich die zweckgewidmete Überlassung und Verwendung aus dem zu Grunde liegenden Hauptgeschäft ergibt (zum Beispiel Übertragung einer Liegenschaft gegen Kaufpreisstundung). Liegt gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 auch eine Befreiung der Kapitalerträge von der Kapitalertragsteuerpflicht vor, entsteht ebenfalls kein Betrieb gewerblicher Art (AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161).

88c

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 4 KStG 1988 führt nur das Überlassen von Finanzmittel (siehe Rz 88b) an

- eigene Betriebe gewerblicher Art der Trägerkörperschaft,
- Betriebe gewerblicher Art anderer Trägerkörperschaften,
- mit der Trägerkörperschaft oder einem ihrer Betriebe gewerblicher Art unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 10% verbundene Tochtergesellschaften oder

- Tochtergesellschaften anderer Körperschaften des öffentlichen Rechts bzw. anderer Betriebe gewerblicher Art, sofern sie zu mindestens 10 % an dieser Gesellschaft beteiligt sind,

zu einem Betrieb gewerblicher Art.

So wird etwa die Darlehenseinräumung an eine Enkelgesellschaft der Trägerkörperschaft oder an eine Tochtergesellschaft eines Betriebes gewerblicher Art oder an eine über eine Personengesellschaft verbundene Gesellschaft in die Steuerpflicht eingebunden. Darlehens - bzw. Kreditvergaben mittels eines Treuhänders oder mittels einer zwischengeschalteten Gesellschaft können, wie auch andere Umweggestaltungen, nicht zur Vermeidung der Steuerpflicht führen.

Eine Darlehenseinräumung unmittelbar an andere Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht selbst Betriebe gewerblicher Art sind, oder an natürliche Personen führt nicht zur Steuerpflicht. Sollte die Trägerkörperschaft einem fremden Kreditinstitut, an dem auch keine andere Körperschaft öffentlichen Rechts beteiligt ist, ein Darlehen gewähren, liegt kein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 4 KStR 1988 vor.

88d

Kein Betrieb gewerblicher Art entsteht, wenn die Überlassung der Finanzmittel zweckgebunden erfolgt und die Zweckbindung nicht auf den Erwerb von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG 1988 (umfasst nicht nur den Erwerb von Nennkapital sondern auch von Surrogatkapital) von mindestens einem Prozent und mehr gerichtet ist. So ist etwa ein einer Tochtergesellschaft zur Verfügung gestellter Investitionskredit zum Ankauf einer Maschine – bei Vorliegen der nachstehenden Voraussetzungen - nicht als Finanzmittelüberlassung im Sinne des § 2 Abs. 4 KStG 1988 zu werten.

Die Zweckbindung ist nachzuweisen. Dazu ist es erforderlich, dass bereits in der der ursprünglichen Hingabe der Finanzmittel zu Grunde liegenden Vereinbarung

- der Zweck beschrieben ist, für den die überlassenen Finanzmittel zu verwenden sind, und der Schuldner verpflichtet wird über die zweckgebundene Verwendung der überlassenen Finanzmittel Nachweis zu führen,
- erkennbar ist, dass die überlassenen Finanzmittel nicht zur Anschaffung von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG 1988 von mindestens 1 % oder mehr verwendet werden.

Verzichtet die Trägerkörperschaft auf die Benennung eines Zwecks, löst dies die Steuerpflicht aus. Für die Zweckwidmung ist es jedoch ausreichend, wenn beispielsweise angeführt ist,

dass Darlehen für den Erwerb von Liegenschaften oder zur Veranlagung in Wertpapiervermögen gegeben werden und damit eindeutig ausgeschlossen ist, dass die Darlehen für den Erwerb von Kapitalanteilen verwendet werden.

Finanzmittel, die gemeinnützigen Körperschaften im Sinne des § 5 Z 6 KStG 1988 oder gemeinnützigen Wohnbauträgern im Sinne des WGG überlassen werden, fallen nicht unter die Betriebsfiktion, wenn ihre Verwendung eindeutig für die Erfüllung der satzungsgemäßen Zwecke der genannten Körperschaften gebunden ist.

Zum Inkrafttreten siehe § 26c Z 6 KStG 1988.

1.2.1.2.4 Einkommensermittlung

89

Zur Einkommensermittlung siehe Rz 1381 bis 1389.

1.2.1.3 Nichtrechtsfähige Gebilde (§ 1 Abs. 2 Z 3 in Verbindung mit § 3 KStG 1988)

1.2.1.3.1 Allgemeines

90

Folgende nichtrechtsfähige Gebilde sind in § 3 KStG 1988 als körperschaftsteuerpflichtig aufgezählt:

- Personenvereinigungen
- Anstalten
- Stiftungen
- andere Zweckvermögen.

Diese Vorschrift ist ein Auffangtatbestand, wenn eine Zurechnung des Einkommens zu anderen einkommensteuerpflichtigen oder körperschaftsteuerpflichtigen Personen nach dem EStG 1988 oder KStG 1988 nicht möglich ist. Der Auffangtatbestand regelt eine subsidiäre Körperschaftsteuerpflicht.

"Nichtrechtsfähig" bedeutet in diesem Zusammenhang nicht das Fehlen jeglicher Rechtsfähigkeit, sondern fehlende Rechtspersönlichkeit (VwGH 3.3.1987, 86/14/0128).

§ 3 KStG 1988 gilt sowohl für die unbeschränkte als auch für die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht.

Für alle angeführten Gebilde gilt, dass sie nur dann unter § 3 KStG 1988 fallen, wenn sie nichtrechtsfähig sind und wenn ihr Einkommen nicht bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Es werden also zB Personenvereinigungen nur selten unter diese Bestimmung fallen, da ihre Einkünfte idR nach § 188 BAO einheitlich und gesondert festzustellen und auf die Gesellschafter aufzuteilen sind.

1.2.1.3.2 Beispiele für nichtrechtsfähige Gebilde

1.2.1.3.2.1 Personenvereinigungen:

91

Personenvereinigungen fallen unter § 3 KStG 1988, wenn sie keine Mitunternehmerschaften im Sinne des § 23 EStG 1988 sind. Sie müssen auf jeden Fall Mitglieder umfassen. Bei Vorliegen einer Personenvereinigung ist zunächst zu untersuchen, welche Rechtsform bei einem Zusammenschluss vorliegt und wem das daraus bezogene Einkommen zuzurechnen ist. So besitzen zB Personenhandelsgesellschaften wie OHG oder KG keine eigene Rechtspersönlichkeit und sind nur teilrechtsfähig, fallen aber nicht unter § 3 KStG 1988, weil ihr Einkommen unmittelbar ihren Gesellschaftern zuzurechnen ist, unabhängig davon, ob bei diesen Gesellschaften eine Mitunternehmerschaft vorliegt oder sie nur vermögensverwaltend tätig sind.

1.2.1.3.2.2 Vereine:

92

Vereine im Sinne des Vereinsgesetzes 1951 zählen zu den juristischen Personen und sind daher schon gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 subjektiv körperschaftsteuerpflichtig. Man bezeichnet diese Vereine auch als rechtsfähige Vereine. Nicht rechtsfähige Vereine (sie sind nicht im Vereinsregister eingetragen) können als Körperschaftsteuersubjekte in Betracht kommen, wenn sie wie ein Verein organisiert sind, der unabhängig von Mitgliederzahl und Mitgliederwechsel fortbesteht und der als wirtschaftlicher Träger einer bestimmten Tätigkeit anzusehen ist.

1.2.1.3.2.3 Belegschaften von Unternehmen:

93

Belegschaften von Unternehmen können Personenvereinigungen im Sinne des § 3 KStG 1988 sein. Ebenso können Personalvertretungen von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts unter § 3 KStG 1988 fallende nichtrechtsfähige Personenvereinigungen darstellen (VwGH 19.5.1993, 91/13/0169). Wird etwa eine Werksküche durch eine Belegschaft oder ihre Personalvertretung betrieben, unterliegt die Belegschaft mit eventuellen Einkünften aus der Werksküche der Körperschaftsteuer.

Betriebsratfonds dagegen fallen nicht unter § 3 KStG 1988, da sie Körperschaften öffentlichen Rechts sind.

1.2.1.3.3 Gebilde, die idR nicht unter § 3 KStG 1988 fallen

1.2.1.3.3.1 Ausländische Personengesellschaften:

94

Ausländische Personengesellschaften, die einer inländischen Personengesellschaft vergleichbar sind, unterliegen nicht der Körperschaftsteuer (VwGH 3.3.1987, 86/14/0128). Ist die ausländische einer inländischen Personengesellschaft vergleichbar, ist ihr Einkommen direkt bei den Gesellschaftern zu erfassen. Dies hat unabhängig davon zu geschehen, ob es sich um inländische oder ausländische Gesellschafter handelt. Ebenso ist es unerheblich, ob das Geltendmachen der Abgabenpflicht faktisch möglich ist oder nicht. Zur Erfassung einer ausländischen Personengesellschaft, die an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt ist, siehe § 102 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 bzw. EStR 2000 Rz 7999.

1.2.1.3.3.2 Arbeitsgemeinschaften:

95

Arbeitsgemeinschaften (vornehmlich) im Baugewerbe sind keine Körperschaftsteuersubjekte, sondern Mitunternehmerschaften. Ist Zweck der Arbeitsgemeinschaft die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages, gilt die Betriebsstätte dieser Arbeitsgemeinschaft anteilig als Betriebsstätte der Mitglieder (siehe dazu EStR 2000 Rz 5822).

1.2.1.3.4 Anstalten, Stiftungen, Fonds:

96

In Betracht kommen hier nur nichtrechtsfähige derartige Gebilde. Besitzen diese Gebilde Rechtspersönlichkeit, unterliegen sie nach Maßgabe des § 1 Abs. 2 Z 1 oder 2 KStG 1988 der Körperschaftsteuer.

1.2.1.3.4.1 Anstalten:

97

Anstalt ist die zur juristischen Person erhobene Einrichtung mit einem Bestand an sachlichen und persönlichen Mitteln, die dauernd bestimmten Zwecken der öffentlichen Verwaltung gewidmet sind.

Sie stellen in der Regel Körperschaften des öffentlichen Rechts dar (Rz 34 bis 89).

1.2.1.3.4.2 Stiftung:

98

Stiftungen können nach verschiedenen gesetzlichen Vorschriften gegründet werden und besitzen in der Regel Rechtspersönlichkeit (Rz 23 bis 27).

1.2.1.3.4.3 Fonds:

99

Bei Fonds ist zu unterscheiden zwischen privaten und öffentlichen Fonds. Wird ein Fonds von einer Privatperson unter nachfolgender Genehmigung der Behörde begründet, liegt ein privater Fonds vor. Beruht die Existenz des Fonds auf einem Hoheitsakt (Gesetz oder Verordnung), wird von einem öffentlichen Fonds gesprochen.

Beide Arten von Fonds besitzen Rechtspersönlichkeit, siehe weiters Rz 22 bis 23 und 48.

1.2.1.3.4.4 Investmentfonds:

100

Ein Investmentfonds ist ein aus Wertpapieren bestehendes Sondervermögen. Er ist keine juristische Person, auch kein Zweckvermögen im Sinne des § 3 KStG 1988. Erträge des Fonds sind den Anlegern anteilsmäßig zuzurechnen (EStR 2000 Rz 6228).

1.2.1.3.5 Zweckvermögen:

101

Zweckvermögen sind einem bestimmten Zweck dienende Vermögen, die – im Unterschied zu Personenvereinigungen – keine Mitglieder haben und nicht unter den Begriff der Anstalten oder Stiftungen fallen. Da solche nichtrechtsfähige Gebilde in Österreich kaum vorkommen, hat ihre Aufzählung in § 3 KStG 1988 nur geringe praktische Bedeutung.

1.2.1.3.5.1 Herrenloser Nachlass:

102

Die nach dem Tod eines Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte werden grundsätzlich den Erben zugerechnet. Deshalb ist der ruhende Nachlass in der Regel nicht als Steuersubjekt zu erfassen. Eine Körperschaftsteuerpflicht kann ausnahmsweise dann gegeben sein, wenn ein "herrenloser" Nachlass vorliegt, wenn es also keine Erben gibt oder diese die Verlassenschaft nicht antreten. In diesem Fall ist der herrenlose Nachlass Körperschaftsteuersubjekt (VwGH 13.3.1997, 96/15/0102; VwGH 26.5.1998, 93/14/0191).

1.2.1.3.5.2 Communio incidens (schlichte Gemeinschaft):

103

Eine communio incidens kann unter Umständen das oben erwähnte Zweckvermögen bilden. Sie gehört zu den Rechtsgemeinschaften, die nicht durch Rechtsgeschäft der Mitglieder begründet werden. So stehen zB Miterben in einer solchen communio incidens. Zur normalen Vorgangsweise in solchen Fälle siehe EStR 2000 Rz 9. In Einzelfällen kann eine solche

communio incidens Körperschaftsteuersubjekt sein. So haben zB nach 1945 einzelne Staaten in völkerrechtswidriger Weise Gesellschaften enteignet, die auch in Österreich Vermögenswerte besaßen. An Stelle der (enteigneten) ausländischen Gesellschaft trat dann eine communio incidens der früheren Aktionäre, die in Österreich als Miteigentümer des inländischen Vermögens zu behandeln waren. Soweit die Gemeinschafter (Aktionäre) bekannt sind, kann ihnen ihr quotenmäßiger Gewinnanteil aus dem österreichischen Vermögen zugerechnet werden. Sind die Gemeinschafter aber nicht bekannt, sind die Voraussetzungen des § 3 KStG 1988 erfüllt, es liegt das erwähnte Zweckvermögen vor. Die communio incidens wird mit ihrem Einkommen körperschaftsteuerpflichtig (VwGH 5.2.1974, 1423/72).

Wird das (bisherige) Zweckvermögen ab einem bestimmten Tag einem bestimmten Steuerpflichtigen zugerechnet, hat dieser auch für die noch gegenüber dem Zweckvermögen festgesetzte Körperschaftsteuer aufzukommen. Der Körperschaftsteuerbescheid ist in diesem Fall an diesen Steuerpflichtigen und nicht mehr an das Zweckvermögen zu richten (VwGH 26.9.1990, 89/13/0265, 90/13/0094).

1.2.1.3.5.3 Konkursmasse:

104

Die Konkursmasse fällt nicht unter § 3 KStG 1988, da der Gemeinschuldner persönlich steuerpflichtig bleibt und mit seinen Einkünften aus der Konkursmasse der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterliegt (VwGH 29.9.1976, 1387/76).

1.2.1.3.6 Andere Gebilde

1.2.1.3.6.1 Konzerne:

105

Konzerne werden aus rechtlich selbstständigen Unternehmen gebildet, die zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst werden. In der Regel werden die Konzernunternehmen jedes für sich besteuert, und zwar je nach ihrer Rechtsform. Ausnahmen sind etwa im Fall einer Unternehmensgruppe möglich (Rz 361 bis Rz 495).

1.2.1.3.6.2 Agrargemeinschaften:

106

Siehe Rz 1380 bis 1389.

1.2.2 Beschränkte Steuerpflicht

107

§ 1 Abs. 3 KStG 1988 sieht drei Arten der beschränkten Steuerpflicht vor. In Z 1 wird jene der "ausländischen" Körperschaften geregelt, Z 2 und 3 umfasst Körperschaften, die zwar

ihren Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung im Inland haben aber beschränkt auf bestimmte Einkünfte der Körperschaftsteuer unterliegen. Es handelt sich dabei um Einkünfte, die einer Abzugsteuer unterliegen.

1.2.2.1 Beschränkte Steuerpflicht ausländischer juristischer Personen

108

Ausländische Körperschaften gelten als beschränkt steuerpflichtige Subjekte, wenn sie weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland haben, einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind und Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 erzielen.

Sitz: Siehe Rz 5

Ort der Geschäftsleitung: Siehe Rz 6

Inland: Siehe Rz 3

1.2.2.1.1 Ausländische Körperschaften

109

Der Personenkreis umfasst alle privat- und öffentlich-rechtlichen ausländischen Körperschaften. Der Begriff "Betrieb gewerblicher Art" hat für letztere keine Bedeutung. Sie unterliegen mit ihren inländischen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht.

Auch die in § 1 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 aufgezählten ausländischen nichtrechtsfähigen Gebilde unterliegen der beschränkten Steuerpflicht, wenn ihre inländischen Einkünfte nicht gemäß § 3 KStG 1988 bei einem anderen Steuerpflichtigen zu erfassen sind.

1.2.2.1.2 Vergleichbarkeit mit einer inländischen juristischen Person

110

Die zivil- und steuerrechtliche Behandlung des ausländischen Rechtssubjektes durch den Ansässigkeitsstaat ist für die inländische Bewertung bedeutungslos. Maßgeblich für die Vergleichbarkeit ist ausschließlich das österreichische Recht. Die ausländische Körperschaft muss dem inländischen Typus in ihrer Struktur zwar nicht genau entsprechen, das eine oder andere Merkmal kann fehlen oder in seiner Bedeutung eingeschränkt sein, es müssen aber ihre Merkmale in Gesamtheit unter Beachtung der wirtschaftlichen Stellung und des rechtlichen Aufbaues der inländischen Körperschaft vergleichbar sein. Das gilt nicht nur für ausländische Kapitalgesellschaften, sondern für alle Gebilde, die für die Körperschaftsteuer in Frage kommen.

Eine deutsche Kommanditgesellschaft etwa unterliegt nicht der inländischen Körperschaftsbesteuerung (VwGH 3.3.1987, 86/14/0128). Eine deutsche

Kommanditgesellschaft auf Aktien ist mangels Existenz einer vergleichbaren Rechtsfigur im österreichischen Unternehmensrecht nach den überwiegenden Merkmalen als Körperschaft zu behandeln.

Die Steuerpflicht bezieht sich auch auf Vorgesellschaften, wenn Gesellschaftsvertrag oder sonstige Gründungsstatute bereits vorliegen, aber noch nicht alle Formalvoraussetzungen (Registrierung et cetera) nach ausländischem Recht erfüllt sind.

Gesellschaften im Sinne des Art. 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juni 1990 (ABl. EG Nr. 1.255 S. 6 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (siehe Anlage 2 zum EStG 1988) gelten jedenfalls als Körperschaftsteuersubjekte.

Mit Inkrafttreten von § 7 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, sind ab der Veranlagung 2004 den inländischen "Unternehmern kraft Rechtsform" (siehe Rz 341) vergleichbare Körperschaften, die im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind, diesen auch für Zwecke der Einkünftezuordnung gleichgestellt.

1.2.2.1.3 Doppelansässigkeit

111

Hat eine Gesellschaft ihren Sitz in Österreich und den Ort der Geschäftsleitung im Ausland und gilt sie auf Grund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens als dort ansässig, bleibt sie dennoch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, auch wenn sie nur als so genannte "Briefkastenfirma" auftritt (siehe Rz 4). Hat eine Gesellschaft den Sitz im Ausland, den Ort der Geschäftsleitung aber im Inland, liegt im Inland ebenfalls unbeschränkte Steuerpflicht vor. Zu den körperschaftsteuerlichen Auswirkungen siehe Rz 351.

1.2.2.2 Inländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften (§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988)

1.2.2.2.1 Einleitung

112

- Die zweite Art der beschränkten Steuerpflicht trifft gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 die inländischen Körperschaften öffentlichen Rechts, die in ihrem Hoheitsbereich bzw. außerhalb von Betrieben gewerblicher Art (Rz 64 bis 89) nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind. Die Körperschaft öffentlichen Rechts ist diesbezüglich als solche beschränkt steuerpflichtig.

113

- Die dritte Art der beschränkten Steuerpflicht trifft gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 die inländischen Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988, soweit sie nach dem KStG 1988 oder einem anderen Bundesgesetz von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind.

  Zu den außerhalb des KStG 1988 befreiten Körperschaften zählen beispielsweise die Österreichische Studiengesellschaft für Atomenergie GmbH (BGBl. Nr. 73/1959), die Bürgschaftsfonds der Kleingewerbekreditaktion des Bundesministeriums für Handel, Gewerbe und Industrie GmbH (BGBl. Nr. 453/1969), verschiedene Straßenfinanzierungsgesellschaften (BGBl. Nr. 115/1969, BGBl. Nr. 479/1971, BGBl. Nr. 150/1972, BGBl. Nr. 113/1973, BGBl. Nr. 442/1978, BGBl. Nr. 300/1981, BGBl. Nr. 591/1982, BGBl. Nr. 372/1985), der österreichische Filmförderungsfonds (BGBl. Nr. 557/1980), die Errichtungsgesellschaft Marchfeldkanal (BGBl. Nr. 507/1985).

  Aus dem Gebrauch des Wortes „soweit" ergibt sich, dass im Falle einer nur partiellen Befreiung die Körperschaft mit ihrem nicht befreiten Teil unbeschränkt und mit ihrem befreiten Teil beschränkt steuerpflichtig ist.

1.2.2.2.2 Umfang der Steuerpflicht

114

Der sachliche Umfang der beschränkten Steuerpflicht wird in § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 geregelt (Rz 1466 bis 1480) und ist bei den Körperschaften öffentlichen Rechts und bei den von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten juristischen Personen des privaten Rechts gleich.

Die (beschränkte) Steuerpflicht erstreckt sich auf steuerabzugspflichtige Einkünfte, wobei nach dem Normzweck die kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte im Sinne des § 93 EStG 1988 ff gemeint sind. Die Steuerpflicht erstreckt sich nicht auf steuerabzugspflichtige Einkünfte gemäß § 99 EStG 1988. Ausgenommen von der beschränkten Steuerpflicht sind Einkünfte gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988.

115

Der Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus ist als eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung anzusehen, auf die die Befreiungsvorschrift des § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 94 Z 6 lit. c EStG 1988 Anwendung findet.

Ein Abzug der Kapitalertragsteuer unterbleibt auch, wenn bei Kapitalerträgen im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3 EStG 1988 die Körperschaft dem Abzugsverpflichteten schriftlich erklärt, dass die Zinserträge als Betriebseinnahmen eines gewerblichen Betriebes zu erfassen sind (§ 94 Z 5 EStG 1988).

Dieser Betrieb kann auch ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts oder ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft sein.

1.2.3 Beginn und Ende der persönlichen Steuerpflicht (§ 4 KStG 1988)

116

In § 4 KStG 1988 sind der Beginn und das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht normiert. Beginn und Ende der beschränkten Steuerpflicht sind aus § 1 Abs. 3 und § 21 KStG 1988 abzuleiten.

1.2.3.1 Beginn der Steuerpflicht (§ 4 Abs. 1 KStG 1988)

1.2.3.1.1 Beginn der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit

117

Zusätzlich zu den in § 1 Abs. 2 KStG 1988 genannten Voraussetzungen des Vorliegens von Geschäftsleitung oder Sitz der Körperschaften im Inland (Rz 4 bis 6) bedarf es in erster Linie einer unter § 1 Abs. 2 KStG 1988 subsumierbaren zivilrechtlichen Rechtsform. Diese können sein:

- Juristische Personen des privaten Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988,
- Betriebe gewerblicher Art im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 und § 2 KStG 1988 als Teil des Vermögens einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und
- (ersatzweise) nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 und § 3 KStG 1988.

Zivilrechtliche Rechtsfähigkeit erlangen Kapitalgesellschaften (§ 34 AktG, § 2 GmbHG), große Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 39 VAG), Genossenschaften (§ 8 GenG) und Privatstiftungen (§ 7 PSG) durch Eintragung in das Firmenbuch. Kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sind mit der Konzessionserteilung durch das BMF errichtet und entstanden. Ideelle Vereine werden nach Abwicklung des vereinsbehördlichen Verfahrens mit ihrer Konstituierung, Sparkassen mit Satzungsgenehmigung (§ 13 Abs. 4 SpG) rechtsfähig.

Zu Stiftungen, Fonds und Anstalten sowie andere zivilrechtsfähige Zweckvermögen siehe Rz 22 bis 28.

1.2.3.1.2 Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht

118

Vor dem gesellschaftsrechtlichen Entstehen einer Körperschaft beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht, sobald die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung tritt. Der Beginn

der Steuerpflicht der Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 und 3 KStG 1988 richtet sich nach den §§ 2 und 3 KStG 1988.

1.2.3.1.2.1 Vorgründungskörperschaft

119

Einer Vorgründungskörperschaft bzw. -gesellschaft liegt die Verpflichtung von zwei (bei einer geplanten GmbH gegebenenfalls auch einer) oder mehreren Personen zu Grunde, eine Körperschaft bzw. Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit zu gründen. Auf sie finden die Vorschriften über den Vorvertrag im Sinne des § 936 ABGB Anwendung. Es gelten dieselben Formvorschriften wie für den nachfolgenden Hauptvertrag.

Bei wirtschaftlichem Tätigwerden liegt je nach der Geschäftstätigkeit entweder eine GesBR oder eine OHG, grundsätzlich also eine Mitunternehmerschaft vor.

Nehmen Personen eine wirtschaftliche Geschäftstätigkeit auf, bevor sie einen (formgültigen) Vorgründungsvertrag oder Gesellschaftsvertrag abgeschlossen haben, kann diese dennoch der künftigen GmbH zugerechnet werden, wenn sie innerhalb eines Zeitraumes von etwa drei Monaten vor dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages erfolgte.

1.2.3.1.2.2 Vorkörperschaft

120

Zwei oder mehrere Personen (bei einer geplanten GmbH gegebenenfalls auch eine Person) schließen einen Gründungsvertrag für eine Körperschaft bzw. Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, der sie und die bestellten Gesellschaftsorgane verpflichtet, alles zum Entstehen der Gesellschaft Erforderliche zu unternehmen. Für den Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht ist neben dem abgeschlossenen Gründungsvertrag notwendig, dass die Körperschaft bzw. Gesellschaft auch nach außen in Erscheinung tritt. Die Eröffnung eines Bankkontos (zB VwGH 4.3.1987, 84/13/0239) genügt dazu ebenso wie eine Geldtransaktion für die Körperschaft bzw. Gesellschaft (zB VwGH 8.6.1988, 84/13/0069) oder die Anmeldung der Registrierung im Firmenbuch. Körperschafts- bzw. gesellschaftsinterne Vorbereitungshandlungen sind hingegen nicht ausreichend.

121

Liegen beide Voraussetzungen vor, wird die Vorkörperschaft bzw. -gesellschaft körperschaftsteuerrechtlich nicht als Rechtsgebilde sui generis angesehen. Voraussetzung ist, dass die Eintragung planmäßig betrieben wird und innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes auch tatsächlich erfolgt. Die Anzeige der Vorkörperschaft hat daher bei dem für die spätere Körperschaft zuständigen Finanzamt zu erfolgen, die tatsächliche Erfassung erfolgt nach der Protokollierung oder dem Entstehen.

Das im Gründungsstadium anfallende Einkommen ist in diesem Fall der Körperschaft bzw. Kapitalgesellschaft zuzurechnen und im Wege der zutreffenden Einkünfte- bzw. Gewinnermittlung zu erfassen. Bei einer werdenden Kapitalgesellschaft ist daher bereits im Gründungsstadium der Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln und ein im Gesellschaftsvertrag festgelegtes vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr maßgebend.

Eine allenfalls bestehende unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht ist bereits vor der Eintragung zu beachten.

122

Ein Gesellschafterwechsel in der Vorgesellschaft ändert an der Identität mit der späteren Körperschaft nichts, wenn die ausgeschiedenen Gesellschafter an den den Gesellschafterwechsel betreffenden Änderungen des Vertrages mitwirkten.

1.2.3.1.2.3 Unechte Vorkörperschaft

123

Eine unechte Vorkörperschaft bzw. -gesellschaft liegt vor, wenn

- die Gründer von Beginn an keine Registrierung anstreben,
- der Eintragungsantrag nicht ernsthaft weiterbetrieben wird (Nichtbeseitigung von Eintragungshindernissen oder Nichtbeschaffung von Eintragungsunterlagen) oder
- nach Ablehnung des Eintragungsantrages eine Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern nicht erfolgt.

Die unechte Vorgesellschaft ist bei wirtschaftlicher Betätigung steuerlich als Mitunternehmerschaft anzusehen.

1.2.3.1.2.4 Weitere Fälle

124

- Für eine Organgesellschaft und ihren Organträger besteht jeweils eine eigenständige Steuerpflicht. Liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung einer Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft bei Abschluss des Gründungsvertrages vor, besteht das Organverhältnis bereits für die Zeit vor der Protokollierung der Kapitalgesellschaft. Eine vertragliche Rückbeziehung der Errichtung einer Gesellschaft ist – von den Regelungen im UmgrStG abgesehen - steuerlich bedeutungslos.

125

- Für den Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht von Betrieben gewerblicher Art in ihren Erscheinungsformen Betrieb, Gewerbebetrieb und Versorgungsbetrieb ist das Vorliegen

der in § 2 Abs. 1 KStG 1988 genannten Voraussetzungen erforderlich. Dies wird in der Regel dann der Fall sein, wenn der Gewerbebetrieb erkennbar seine werbende Tätigkeit durch ein konkretes Leistungsangebot und Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr ausübt. Vorbereitungshandlungen können bereits die Aufnahme der Tätigkeit bedeuten. Mit dem Zeitpunkt des Tätigwerdens im Außenverhältnis beginnt die Steuerpflicht. Für die zeitliche Zurechnung gelten grundsätzlich die allgemeinen steuerlichen Regeln für den Betriebserwerb und die Betriebsveräußerung (§ 24 EStG 1988).

126

- Bei Beteiligungserwerb (§ 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988) und der entgeltlichen Betriebsüberlassung eines vorher nicht aktiv geführten Betriebes (§ 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988) beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht in dem Zeitpunkt, in dem das Rechtsgeschäft über den Erwerb einer Beteiligung oder die Überlassung eines Gewerbebetriebes rechtsverbindlich zustande gekommen ist.

127

- Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen resultiert aus dem Umstand, dass steuerpflichtiges Einkommen weder nach dem KStG 1988 noch nach dem EStG 1988 unmittelbar einer anderen Person zuzurechnen ist. Die Steuerpflicht beginnt in dem Zeitpunkt, in dem ein ertragbringender Vermögensgegenstand nur wirtschaftlich, nicht jedoch rechtlich aus dem Vermögen einer Person ausscheidet und nicht in das wirtschaftliche Eigentum einer anderen Person übergeht.

128

- Ausländische Körperschaften können unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein, wenn sie im Inland über Sitz oder Geschäftsleitung verfügen. Voraussetzung für den Beginn der Steuerpflicht ist die Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung in das Inland. Voraussetzung für eine Verlegung ist ein entsprechender Beschluss der dafür zuständigen Organe der Körperschaft. Dieser Beschluss führt bei Einhaltung der Gründungsvorschriften für Kapitalgesellschaften zu einer Firmenbucheintragung oder einem behördlichen Anerkennungsverfahren (zB Konzession). Die Steuerpflicht beginnt mit dem Beschluss über die Sitzverlegung. Wird nur die Geschäftsleitung der Körperschaft in das Inland verlegt, entsteht die Steuerpflicht mit der (rechtzeitigen) Mitteilung an eine zuständige österreichische Behörde (zB Finanzamt, Gewerbebehörde, Kammern), jedenfalls aber mit den Handlungen, die die tatsächliche Verlegung erkennen lassen.

1.2.3.2 Ende der Steuerpflicht (§ 4 Abs. 2 KStG 1988)

129

Das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht ist grundsätzlich mit dem Erlöschen der Rechtspersönlichkeit einer juristischen Person oder dem faktischen Untergang eines Rechtsgebildes im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 und 3 KStG 1988 verbunden. Voraussetzung für das Erlöschen der Rechtspersönlichkeit einer juristischen Person ist jedoch die Verteilung bzw. Überführung des Restvermögens entsprechend den für dieses Rechtsgebilde geltenden vertraglichen oder gesetzlichen Normen. Der endgültige Vermögensübergang als Ende der subjektiven Körperschaftsteuerpflicht hat bei den juristischen Personen des privaten Rechts gegebenenfalls die Konsequenz, dass die Steuersubjekteigenschaft trotz des Unterganges der Rechtspersönlichkeit bestehen bleibt (vgl. §§ 214 und 215 AktG und § 93 Abs. 5 GmbHG).

Ebenso wie bei der Begründung der Steuerpflicht gilt auch für die Beendigung der Steuerpflicht die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

§ 4 Abs. 2 KStG 1988 regelt nicht die Grenzen der beschränkten Steuerpflicht (siehe hiezu Rz 1466 bis 1480).

1.2.3.2.1 Juristische Personen des privaten Rechts

130

Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften endet die Steuerpflicht nicht bereits mit dem Eintritt in die Liquidation, sondern erst mit der rechtswirksamen Beendigung des Liquidationsverfahrens (Abwicklungsverfahren), falls ein solches gesetzlich vorgesehen ist (vgl. VwGH 17.12.1993, 92/15/0121). Im Zuge der Liquidation wird das Abwicklungsendvermögen auf die Gesellschafter bzw. Genossenschafter verteilt (§ 19 KStG 1988, Rz 1402 bis 1432). Das Ende der Körperschaft wird im Außenverhältnis durch die Löschung im Firmenbuch dokumentiert.

131

Da § 4 Abs. 2 KStG 1988 die Steuerpflicht bis zu jenem Zeitpunkt aufrecht erhält, zu dem das gesamte Vermögen auf andere Personen übergegangen ist, fallen auch Nachtragsliquidationen noch in die Steuerpflicht. Darunter ist die Neueröffnung des Abwicklungsverfahrens nach der Löschung einer Kapitalgesellschaft zu verstehen (vgl. § 214 Abs. 4 AktG; § 93 Abs. 5 GmbHG).

132

§ 40 Abs. 1 Firmenbuchgesetz sieht vor, dass eine Kapitalgesellschaft, die kein Vermögen besitzt, auf Antrag der zuständigen Interessenvertretung oder der Steuerbehörde von Amts wegen gelöscht werden kann. Mit der Löschung gilt die Gesellschaft als aufgelöst. Eine Abwicklung findet nicht statt. Eine Kapitalgesellschaft gilt bis zum Beweis des Gegenteils auch dann als vermögenslos, sofern das Vorhandensein von Vermögen nicht offenkundig ist,

wenn sie trotz Aufforderung durch das Gericht die Jahresabschlüsse und gegebenenfalls die Lageberichte von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht vollständig vorlegt (§§ 277 ff UGB).

133

§ 39 Firmenbuchgesetz sieht vor, dass jede in das Firmenbuch einzutragende Gesellschaft außer den in anderen Gesetzen genannten Fällen mit Rechtskraft des Beschlusses aufgelöst ist, durch den ein Konkurs mangels eines zur Deckung der Kosten des Konkursverfahrens voraussichtlich hinreichenden Vermögens nicht eröffnet wird. Die Auflösung ist von Amts wegen in das Firmenbuch einzutragen.

Die amtswegige Löschung im Firmenbuch hat deklaratorische Wirkung.

Die Eröffnung des Konkursverfahrens gegen eine juristische Person ändert nichts an ihrer persönlichen Steuerpflicht (vgl. VwGH 22.2.1995, 95/15/0016). Die Konkursmasse bildet kein eigenes Steuersubjekt (§ 3 KStG 1988, vgl. Rz 104).

Auch die Einstellung der laufenden Geschäftstätigkeit beendet nicht die Steuerpflicht (VwGH 22.2.1995, 95/15/0016).

134

Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften endet die Steuerpflicht ferner durch Verschmelzung, bei Kapitalgesellschaften auch durch übertragende (verschmelzende, errichtende) Umwandlung nach dem UmwG oder die Aufspaltung nach dem SpaltG. Ende der Steuerpflicht ist diesfalls sowohl in Fällen der Geltung des UmgrStG als auch außerhalb desselben nach § 20 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 der Ablauf des Umgründungsstichtages (Rz 1433 bis 1451).

135

Sobald eine inländische Kapitalgesellschaft weder über einen Sitz noch über einen Ort der Geschäftsleitung im Inland verfügt, unterliegt sie nicht mehr der unbeschränkten Steuerpflicht. Die unbeschränkte Steuerpflicht endet hiebei in dem Zeitpunkt, in dem die Verlegung in das Ausland abgeschlossen wird. Auf eine Vermögensverlagerung in das Ausland ist § 6 Z 6 EStG 1988 anzuwenden. Soweit nach der Verlegung in das Ausland noch inländische Einkünfte bezogen werden, tritt ein Wechsel zur beschränkten Steuerpflicht ein.

136

Bei der Unternehmensgruppe (§ 9 KStG 1988, Rz 361 bis Rz 495) bleibt die subjektive Körperschaftsteuerpflicht des Gruppenmitglieds bestehen. Es wird lediglich das gemäß § 9 Abs. 6 in Verbindung mit § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 bescheidmäßig festgestellte Ergebnis des Gruppenmitglieds der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zugerechnet.

137

Im Fall des so genannten Mantelkaufs im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 bleibt die zivilrechtliche Identität der Körperschaft und damit auch ihre Steuerpflicht bestehen.

138

Zur Frage der Mindestkörperschaftsteuerpflicht siehe Rz 1498 bis 1520.

1.2.3.2.2 Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts

139

Für Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) endet die unbeschränkte Steuerpflicht durch Veräußerung, Aufgabe, unentgeltliche Übertragung, Einbringung oder durch Vereinigung eines Betriebes gewerblicher Art mit einem anderen Betrieb, außerdem dann, wenn sonst die Voraussetzungen des § 2 KStG 1988 nicht mehr erfüllt sind.

1.2.3.2.3 Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und Zweckvermögen

140

Bei diesen Steuerrechtssubjekten im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 endet die Steuerpflicht in dem Zeitpunkt, in dem kein Einkommen und Vermögen mehr vorhanden ist bzw. es nach allgemeinen Besteuerungsregeln einem anderen Rechtssubjekt zuzurechnen ist.

2 Persönliche Steuerbefreiungen (§§ 5 bis 6b KStG 1988)

2.1 Allgemeines

141

Der zweite Abschnitt des KStG 1988 befasst sich im Wesentlichen mit den so genannten persönlichen Befreiungen. Hinsichtlich der sachlichen Befreiungen siehe Rz 496 bis 595.

Die persönliche Befreiung stellt eine Ausnahme von der unbeschränkten Steuerpflicht dar. Sie führt zur beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988, siehe Rz 107 bis 115). Von der unbeschränkten Steuerpflicht können begrifflich nur Körperschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland befreit werden, ausländische Körperschaften und inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts sind von vornherein nicht unbeschränkt steuerpflichtig.

142

§ 5 KStG 1988 umfasst nicht ausschließlich vollständige Befreiungen. Es sind auch Teilbefreiungen geregelt, die zu einer Teilsteuerpflicht führen. Die Teilbefreiung wirkt wie eine sachliche Befreiung, stellt rechtlich aber eine anteilige Befreiung von der persönlichen Steuerpflicht dar. Soweit die Körperschaft befreit ist, kann beschränkte Körperschaftsteuerpflicht vorliegen, soweit eine Teilsteuerpflicht besteht, handelt es sich immer um einen Fall der unbeschränkten Steuerpflicht (siehe Rz 112 bis 115). Eine solche Teilsteuerpflicht besteht in den Fällen des § 5 Z 4 bis 7, 10, 11, 13 und 14 KStG 1988. Hinsichtlich der Z 8 und 12 sind quantitative Momente für das Bestehen der Befreiung ausschlaggebend. In allen Fällen der Teilsteuerpflicht ist eine klare Trennung zwischen dem steuerbefreiten und dem steuerpflichtigen Bereich der Körperschaft erforderlich, um eine Zuordnung der Einkünfte zu diesen Bereichen zu ermöglichen. In den Fällen der Z 4, 10 und 14 ist die Trennungsmethode gesetzlich geregelt (gesonderter Rechnungskreis).

2.2 Wechsel zwischen Befreiung und Steuerpflicht

143

Entstehen die Voraussetzungen für eine Befreiung unterjährig, sind für den Veranlagungszeitraum, in dem der Wechsel stattfindet, weiter die Verhältnisse, die vor dem Wechsel bestanden haben, maßgeblich. Der Wechsel wird steuerlich erst mit dem folgenden Veranlagungszeitraum wirksam. Kommt es unterjährig zu einem Wegfall der Befreiungsvoraussetzungen, tritt die Steuerpflicht mit dem Beginn des Veranlagungszeitraumes ein, in den der Wechsel fällt.

Zur Einkommensermittlung im Fall des Wechsels siehe Rz 1394 bis 1402.

2.3 Staatsnahe Einrichtungen (§ 5 Z 1 und 2 KStG 1988)

2.3.1 Die Österreichischen Bundesbahnen

144

Diese waren bis zur Umstrukturierung ein Betrieb gewerblicher Art, der nur durch die Steuerbefreiung zur Gänze aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen war. Auf Grund des Bundesbahngesetzes 1992 BGBl.825 sind die Österreichischen Bundesbahnen seit 1.Jänner 1993 eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, die bis zur Aufhebung § 5 Z 1 KStG 1988 durch das Erkenntnis des VfGH 22.6.2001, G 128, 129/00-8, zur Gänze von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen ist. Die Österreichischen Bundesbahnen sind ab dem Jahre 2002 unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

2.3.2 Staatliche Monopolbetriebe

145

Diese Befreiungsbestimmung ist inhaltsleer geworden, da mittlerweile alle Monopolbetriebe in privatrechtliche Form (Kapitalgesellschaften) überführt wurden, für die die Befreiung nicht gilt.

2.4 Kreditinstitute (§ 5 Z 3 und 4 KStG 1988)

2.4.1 Bestimmte Kreditinstitute im Sinne des BWG (§ 5 Z 3 KStG 1988)

146

Die Befreiung der in dieser Ziffer genannten Banken erfolgt aus Vereinfachungsgründen, da sie nach Z 3 lit. b KStG 1988 keinen Gewinn anstreben dürfen und daher nur Zufallsgewinne anfallen können. Zufallsgewinne beeinträchtigen die Befreiung nicht und unterliegen nicht der Besteuerung. Die Steuerbefreiung geht verloren, wenn Gewinnstreben vorliegt oder wenn auf Grund wiederholter Gewinne auf das Gewinnstreben zu schließen ist.

2.4.2 Beteiligungsfondsgesellschaften (§ 5 Z 4 KStG 1988)

2.4.2.1 Allgemeines

147

Die Ausnahme der Beteiligungsfonds nach dem Beteiligungsfondsgesetz, BGBl. Nr. 111/1982, von der unbeschränkten und nach § 21 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 auch von der beschränkten Steuerpflicht stellt die Ansprüche der Genussscheinzeichner auf möglichst ungeschmälerte Ausschüttungen sicher. Steuerpflicht besteht jedoch hinsichtlich der dem Fonds vergüteten

Verwaltungskosten sowie allfälliger sonstiger Tätigkeiten und der Erträgnisse aus den von der Beteiligungsfondsgesellschaft selbst gehaltenen Genussscheinen.

Verwaltet eine Beteiligungsfondsgesellschaft keine Fonds mehr, kommt es zum Übergang zur unbeschränkten Steuerpflicht (§ 18 KStG 1988).

2.4.2.2 Gewinnanteile als Betriebsausgaben

148

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Gewinnanteilen der Beteiligungsfondsgesellschaften aus der Sicht des Beteiligungsunternehmens gilt folgendes:

- Beteiligungsfondsgesellschaften schließen mit Unternehmen (Inhaber des Unternehmens) Verträge über die Beteiligung als (echter) stiller Gesellschafter ab. In diesen Verträgen ist ua. vorgesehen, dass der Inhaber des Unternehmens ein Verrechnungskonto bildet, auf dem die Gewinnanteile der Beteiligungsfondsgesellschaften gebucht werden.
- Aus dem Verrechnungskonto werden die vertraglich festgelegten Entnahmen der Beteiligungsfondsgesellschaften gespeist und ein ebenfalls vertraglich festgelegter Betrag, der bei Abschichtung an die Beteiligungsfondsgesellschaft auszubezahlen ist, angespart.

2.5 Bodenreformgemeinschaften und Siedlungsträger (§ 5 Z 5 KStG 1988)

2.5.1 Betroffene Körperschaften

149

§ 5 Z 5 KStG 1988 ist anzuwenden auf

- Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform,
- Siedlungsträger, die nach den zur Ausführung des § 6 Abs. 2 Landwirtschaftliches Siedlungs-Grundsatzgesetz erlassenen landesgesetzlichen Vorschriften anerkannt sind.

Voraussetzung für die Anwendung des § 5 Z 5 KStG 1988 ist, dass die Personengemeinschaft oder der Siedlungsträger eine Körperschaft des privaten Rechts ist. Zur steuerlichen Behandlung von Bodenreformgemeinschaften oder Siedlungsträgern, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, siehe Rz 1385 bis 1389.

Zu den Begriffen "Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform" und "Siedlungsträger im Sinne des § 6 Abs. 2 Landwirtschaftliches Siedlungs-Grundsatzgesetz" siehe Rz 49 bis 54.

2.5.2 Umfang der Befreiung

150

Die Befreiung des § 5 Z 5 KStG 1988 betrifft den Bereich der Zweckerfüllung der Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform. Werden betriebliche Aktivitäten entfaltet, die über den Umfang eines (land und forstwirtschaftlichen) Nebenbetrieb hinausgehen oder Betriebe verpachtet, besteht dahingehend unbeschränkte Steuerpflicht. Ebenso unterliegen Entgelte für die Nutzungsüberlassung von Grund und Boden für außerhalb der Land- und Forstwirtschaft liegende Zwecke der unbeschränkten Steuerpflicht.

2.5.3 Sachliche Steuerpflicht

151

Zur sachlichen Steuerpflicht siehe Rz 1381 bis 1384.

2.6 Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Rechtsträger (§ 5 Z 6 KStG 1988)

2.6.1 Betroffene Körperschaften

152

Alle Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988 können grundsätzlich zu den begünstigten Rechtsträgern im Sinn des § 5 Z 6 KStG 1988 gehören. Eine Ausnahme stellen nur die Hereditas iacens und die Communio incidens dar, da bei diesen ein zu starker Bezug zu natürlichen Personen gegeben ist. Voraussetzung ist, dass sie nach ihrer Rechtsgrundlage (Satzung, Gesellschaftsvertrag, Statuten, usw.) und der tatsächlichen Geschäftsführung die in §§ 34 ff BAO genannten Voraussetzungen erfüllen.

153

Nach § 5 Z 6 KStG 1988 sind auch Krankenanstalten befreit (die Krankenanstalt ist nach § 46 BAO als unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO anzusehen), deren Gemeinnützigkeit von der zuständigen Landesbehörde als solche anerkannt sind (Bindungswirkung). Anders als bei der Bestimmung der § 5 Z 10 KStG 1988 betreffend gemeinnützige Bauvereinigungen kommt der Abgabenbehörde im Verfahren zur Feststellung der Gemeinnützigkeit aber keine Parteistellung zu.

2.6.2 Besteuerung

154

Zu den Begünstigungsvoraussetzungen und der Besteuerung siehe VereinsR 2001 Rz 1 bis 428, die sinngemäß auch auf andere begünstigte Zwecke verfolgende Rechtsträger als

Vereine anzuwenden sind. Hinsichtlich der Besonderheiten bei der Besteuerung von begünstigte Zwecke verfolgenden Kapitalgesellschaften oder Betrieben gewerblicher Art siehe Rz 1391.

2.7 Pensions- und Unterstützungskassen, Arbeitnehmerförderungsstiftungen und Mitarbeitervorsorgekassen (§ 5 Z 7 und § 6 KStG 1988)

155

Pensionskassen sind betriebsbezogene Kassen mit Rechtsanspruch der Anspruchsberechtigten, Unterstützungskassen sind betriebsbezogene Kassen, die keinen Rechtsanspruch auf Leistungen vermitteln.

2.7.1 Pensionskassen

2.7.1.1 Begriff und Geschäftsbereich

156

Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes BGBl. Nr. 281/1990 sind in folgender Weise strukturiert:

- Sie müssen Aktiengesellschaften mit Sitz im Inland sein.
- Sie können als betriebliche oder als überbetriebliche Kassen eingerichtet sein.
- Sie dürfen das Pensionskassengeschäft nur auf Grund einer Konzession des Bundesministers für Finanzen betreiben und dürfen keine anderen als mit der Verwaltung von Pensionskassen zusammenhängende Geschäfte betreiben.

156a

Mit dem Bundesgesetz BGBl. I 8/2005 wurde ab der Veranlagung 2005 der Anwendungsbereich von § 6 Abs. 1 KStG 1988 auf die mit dem gleichen Gesetz eingeführten betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinn des § 18f VAG ausgedehnt. Diese im Wesentlichen den Vorschriften des § 18 BPG nachgebildeten Regelungen ermöglichen auf betrieblichen Vereinbarungen (Kollektivvertrag, Betriebsvereinbarung oder Einzelvereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer) beruhende Pensionszusagen durch Versicherungsunternehmen, die nicht Pensionskassen sind, abzudecken. Aus steuerlicher Sicht ergibt sich daraus eine sachliche Körperschaftsteuerbefreiung für das vom Versicherungsunternehmen in einem eigenen Rechnungskreis zu erfassende Geschäft aus der Betrieblichen Kollektivversicherung, das die steuerliche Behandlung des Restbereiches des Versicherungsunternehmens unberührt lässt.

157

Das Pensionskassengeschäft ist durch folgende Grundsätze bestimmt:

- Es besteht in der rechtsverbindlichen Zusage von Pensionen an Anwartschaftsberechtigte (= aktive Bedienstete) und in der Erbringung von Pensionen an Leistungsberechtigte (= Pensionisten) und Hinterbliebene sowie in der damit verbundenen Hereinnahme und Veranlagung von Pensionskassenbeiträgen. Eine Pensionsabfindung ist nur in Bagatellfällen möglich.
- Das Eigenkapital der Pensionskasse haftet in einem gewissen Ausmaß für einen Mindestveranlagungserfolg.
- Alle Anwartschafts- und Leistungsberechtigten (auch bei überbetrieblichen Kassen) sind zwecks des gemeinsamen Tragens der versicherungstechnischen Risken und Veranlagungsrisken in einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft zusammenzufassen, für mindestens 1000 Personen können abgesonderte Gemeinschaften gebildet werden.
- Voraussetzung für die Versorgungsübernahme ist der Abschluss eines Pensionskassenvertrages zwischen Kasse und Arbeitgeber. Es ist eine rein arbeitgeberfinanzierte und eine von Arbeitgeber und Arbeitnehmer finanzierte Vertragsregelung möglich. Es ist eine leistungsorientierte Zusage (Pension ist von vornherein bestimmt) oder eine beitragsorientierte Zusage (Beiträge sind bestimmt, Pension hängt von der Summe der Beiträge und vom Veranlagungserfolg ab) möglich. Die Pensionskasse kann mit einer Altersvorsorge beginnen oder Pensionszusagen des Arbeitgebers übernehmen und weiterführen.
- Pensionskassen werden in mehrfacher Weise beaufsichtigt und geprüft.
- Für Pensionskassen gelten eigene Bewertungsregeln für das Vermögen und genaue Veranlagungsvorschriften.

2.7.1.2 Umfang der Befreiung

158

Voraussetzung für die Befreiung der Pensionskasse ist, dass die Pensionszusagen der Kasse 80% des letzten laufenden Aktivbezuges nicht übersteigen. Überschreitungen, die auf Bezugsreduktionen in den letzten Tätigkeitsjahren (etwa 5 Jahre) in wirtschaftlich begründeten Fällen zurückzuführen sind, sind unbeachtlich. Damit sollen arbeitsrechtliche Regelungen wie die Gleitpension usw. abgesichert werden. Im Falle des gleitenden Überganges in die Pension wird die Obergrenze am letzten noch nicht durch die sukzessive Einschränkung der Arbeitszeit verringerten Aktivlohn zu messen sein.

159

Zum laufenden Aktivbezug gehören der Grundbezug sowie sonstige Bezüge (§ 67 EStG 1988) und Zulagen und Zuschläge (§ 68 EStG 1988), sofern sie in der Kassenzusage mitberücksichtigt und nicht außergewöhnlich sind. Die vertragliche Anrechnung der gesetzlichen Pension (Ergänzungszusage) ändert nichts an der Obergrenze. Wird an Stelle einer gehaltsabhängigen Zusage eine betragsmäßig fixe Zusage erteilt, müssen die Umstände im Jahr des Kassenvertrages dafür sprechen, dass die Obergrenze nicht überschritten wird oder es muss eine Begrenzungsklausel verankert werden.

160

Bei der Befreiung handelt es sich um eine Teilbefreiung, die sich auf die Veranlagungs- und Risikogemeinschaft(en) bezieht. Die Kasse ist damit mit jenem Teil des Kasseneinkommens, der nicht der (den) Gemeinschaft(en) zuzurechnen ist, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Dies betrifft die Veranlagung des Eigenkapitals, die Verwaltungskostenbeiträge und die damit zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verwaltung anderer Pensionskassen. Ausgangspunkt für die getrennte Einkommensermittlung ist die in § 30 Pensionskassengesetz angeordnete getrennte Vermögens- und Ertragsrechnung (Rechnungskreise).

161

Die Verletzung der Voraussetzung auch nur in einem Fall hebt die Befreiung für die Veranlagungs- und Risikogemeinschaft auf; auf diesen Fall ist § 18 Abs. 2 und 3 KStG 1988 anzuwenden. Die Steuerpflicht besteht, solange schädliche Kassenzusagen vorliegen und bedient werden. Andere neben der inkriminierten Gemeinschaft bestehende Veranlagungs- und Risikogemeinschaften ohne grenzüberschreitende Zusagen sind vom Übergang zur Steuerpflicht nicht betroffen.

2.7.2 Unterstützungskassen

162

Betriebliche Unterstützungskassen ohne Rechtsanspruch der Begünstigten unterliegen nicht dem VAG, es kann daher jede beliebige Rechtsform (vor allem GmbH oder Verein, denkbar auch Privatstiftung) gewählt werden.

Trägerunternehmen kann nur der Arbeitgeber als einziger Vertragspartner einer Kasse (betriebliche Unterstützungskasse) oder der Arbeitgeber als Konzerngesellschaft Vertragspartner einer Konzernunterstützungskasse sein.

Die Mehrzahl der Leistungsberechtigten darf sich nicht aus dem Arbeitgeber und dessen Angehörigen bzw. bei Gesellschaften den Gesellschaftern und deren Angehörigen zusammensetzen.

2.7.3 Arbeitnehmerförderungsstiftungen

163

Zu den Arbeitnehmerförderungsstiftungen siehe StiftR 2001 Rz 149 bis 158.

2.7.4 Mitarbeitervorsorgekassen

163a

Bei den Mitarbeitervorsorgekassen handelt es sich um Aktiengesellschaften die gemäß § 18 BMVG berechtigt sind, Abfertigungsbeiträge hereinzunehmen und zu veranlagen. Die Befreiung erstreckt sich nur auf die den Veranlagungsgemeinschaften im Sinne des § 28 BMVG zuzurechnenden Einkommensteile (siehe auch Rz 1473).

2.8 Kleine Versicherungsvereine (§ 5 Z 8 KStG 1988)

2.8.1 Allgemeines

164

Ein kleiner Versicherungsverein ist ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit im Sinne des VAG, dessen Wirkungskreis örtlich, sachlich und dem Personenkreis nach eingeschränkt ist.

Der Betrieb gilt als örtlich eingeschränkt, wenn er sich satzungsmäßig grundsätzlich auf das Bundesland, in dem der Verein seinen Sitz hat, sowie auf bestimmte unmittelbar daran angrenzende Gebiete erstreckt.

Der Betrieb gilt als sachlich eingeschränkt, wenn nur bestimmte im VAG angeführte Risiken gedeckt werden. Das sind Feuer- und Elementarschäden (mit Ausnahme der Kernenergie) sowie Hagel- und Frostschäden.

Der Betrieb gilt als dem Personenkreis nach eingeschränkt, wenn dem Verein nicht mehr als 20.000 Mitglieder angehören (§ 62 VAG).

Als kleiner Versicherungsverein gilt auch der Betrieb einer Sterbekasse im Zusammenhang mit Arbeitsverträgen oder der beruflichen Tätigkeit der Mitglieder sowie ein Verein, der ausschließlich die Rückversicherung kleiner Versicherungsvereine, die ihren Sitz im Inland haben, zum Gegenstand hat.

Ob ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit besteht, entscheidet die Versicherungsaufsichtsbehörde.

Ein kleiner Versicherungsverein entsteht mit seiner Errichtung.

2.8.2 Entstehen der unbeschränkten Steuerpflicht

165

Die unbeschränkte Steuerpflicht entsteht in dem Jahr, in dem die durchschnittliche Prämieneinnahmengrenze der letzten drei Wirtschaftsjahre (einschließlich des im Veranlagungsjahr endenden Wirtschaftjahres) erstmalig überschritten wird, wobei bei den Prämien von den Bruttobeträgen also inklusive Rückversicherungsanteil auszugehen ist.

Beispiel:

Versicherungsverein	*A*	*B*	*C*
Prämien 1999	*3.500 Euro*	*8.000 Euro*	*5.000 Euro*
Prämien 2000	*6.800 Euro*	*6.500 Euro*	*5.500 Euro*
Prämien 2001	*4.000 Euro*	*3.500 Euro*	*8.000 Euro*
Summe	*14.300 Euro*	*18.000 Euro*	*18.500 Euro*
Durchschnitt	*4.767 Euro*	*6.000 Euro*	*6.167 Euro*
unbeschränkte Steuerpflicht	*nein*	*nein*	*ja ab 2001*

2.9 Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 5 Z 9 KStG 1988)

2.9.1 Betroffene Genossenschaften

166

Genossenschaften sind grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig. Zur sachlichen Steuerpflicht siehe Rz 12 bis 17.

167

§ 5 Z 9 lit. a KStG 1988 befreit die landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaften. Diese Befreiung gilt nicht für andere Körperschaften in diesem Bereich (zB Vereine). Die gemeinschaftliche Nutzung muss der landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Tätigkeit des einzelnen Genossenschafters zugute kommen. Wenn sich Arbeitnehmer genossenschaftlich zusammenschließen, um ein größeres Areal als Kleingärten zu nutzen, liegt keine begünstigte landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaft vor.

§ 5 Z 9 lit. b KStG 1988 sieht eine Befreiung für Winzergenossenschaften vor.

Werden die nachfolgenden Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im gesamten Besteuerungszeitraum nicht vollständig erfüllt, unterliegen auch diese Genossenschaften der Körperschaftsteuer.

2.9.1.1 Allgemeine Voraussetzungen für die Steuerbefreiung

168

Die Bestimmungen des § 5 Z 9 lit. a und b KStG 1988 können nur die namentlich angeführten Spezialgenossenschaften in Anspruch nehmen. Die Genossenschaft muss auf einen ganz bestimmten Zweck ausgerichtet sein. Jede Tätigkeit, die mit diesem Zweck nicht im Zusammenhang steht (unabhängig davon, ob diese im Genossenschaftsvertrag angeführt ist, oder nicht), nimmt der Genossenschaft den Charakter der Spezialgenossenschaft. Damit geht auch die Abgabenbegünstigung verloren.

169

Innerhalb des begünstigten (steuerfreien) Aufgabenkreises sind drei verschiedene Geschäftsarten zu unterscheiden:

- Zweckgeschäfte
- Gegengeschäfte
- notwendige Hilfsgeschäfte

Zu den Begriffen siehe Rz 14 bis 17.

Gegengeschäfte und notwendige Hilfsgeschäfte können mit jedermann abgeschlossen werden. Die Zweckgeschäfte müssen auf die Mitglieder der Genossenschaft beschränkt werden.

Eine Ausnahme von dieser Grundregel bilden die so genannten zwangsweisen Nichtmitgliedergeschäfte. Dabei handelt es sich um solche Geschäfte, die auf Grund von Gesetzen, Verordnungen, oder behördlichen Anordnungen auch mit Nichtmitgliedern getätigt werden müssen. Siehe dazu Rz 1333.

Mitglieder sind alle jene Personen, die die im Genossenschaftsvertrag enthaltenen Voraussetzungen für den Erwerb der Mitgliedschaft (entsprechend der Satzung) vollständig erfüllt haben. Die Mitgliedschaft wird erst zu dem Zeitpunkt erworben, in dem sämtliche satzungsmäßigen Voraussetzungen erfüllt sind. Mitglieder können nur Landwirte und Forstwirte sein.

Für die Befreiung ist die Tätigkeit im landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Bereich notwendig. Die Mechanisierung, Technisierung und Modernisierung der begünstigten Genossenschaften ist nicht schädlich.

Überschüsse einer Verwertungsgenossenschaft, die ausschließlich der Kapitalbildung dienen, stellen die Steuerfreiheit nicht in Frage, wenn sie zur Bildung von betriebswirtschaftlich erforderlichen Rücklagen für die Anlagenerneuerung und für andere Neuinvestitionen verwendet werden (VwGH 26.9.1984, 82/13/0205).

2.9.1.2 Landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaften

170

Der Zweck dieser Genossenschaften ist die gemeinschaftliche Benutzung landwirtschaftlicher und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände durch die Inhaber eines landwirtschaftlichen oder forstwirtschaftlichen Betriebes.

Begünstigt ist nur die ausschließliche Nutzung von Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenständen im landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Bereich (keine Nebengeschäfte). Dabei ist es unbeachtlich, ob die Genossenschaft Eigentümer, Pächter bzw. Mieter dieser Anlagen ist.

Die Zweckgeschäfte (Verleih landwirtschaftlicher Maschinen, Benutzung von Zuchttieren, Weideflächen) müssen ausschließlich auf Mitglieder beschränkt werden. Auch durch gelegentliches oder vereinzeltes Überschreiten des Mitgliederkreises geht die Steuerbefreiung in dem betreffenden Jahr verloren (Wechsel zur unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 18 Abs. 2 KStG 1988).

Beispiele:

- *Weideflächen*
- *landwirtschaftliche Maschinen*
- *Zuchtvieh*
- *Grund und Boden*
- *Grünfutteranlagen, Dämpfanlagen und Mühlenanlagen*

Nicht als landwirtschaftliche Betriebsanlagen gelten Wasserversorgungsanlagen und Tiefgefrieranlagen.

Als Hilfsgeschäfte dieser Genossenschaften können nur solche Geschäfte behandelt werden, die mit dem Zweckgeschäft im ursächlichem Zusammenhang stehen.

Beispiele:

- *Ankauf von Anlagegütern und Betriebsmittel, die für das Zweckgeschäft benötigt werden.*
- *Verkauf nicht mehr benötigter Maschinen und Anlagen.*

Kauft eine Genossenschaft Futtermittel ein, um diese an ihre Mitglieder zu verkaufen, ist der ursächliche Zusammenhang mit dem Zweckgeschäft nicht gegeben. Dies gilt auch dann, wenn aus diesen Handelsgeschäften kein Gewinn erzielt wird.

2.9.1.3 Winzergenossenschaften

2.9.1.3.1 Allgemeines

171

Die Steuerbefreiung ist nur dann gegeben, wenn der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft ausschließlich auf die Verwertung von Wein (auch Perlwein), Most, Maische oder Trauben ausgerichtet ist. Es dürfen nur selbstgewonnene Produkte der Mitglieder zur Verwertung übernommen werden. Die Verwertungstätigkeit muss im Bereich der Landwirtschaft liegen.

172

Zum Bereich der Landwirtschaft zählen nachstehende Vorgänge:

- Weinrebenkultur
- Weinbereitung
- Weinbehandlung
- Absatz von Trauben, Most und Wein

173

Nicht in den Bereich der Landwirtschaft fallen folgende Tätigkeiten:

- Herstellung und Verkauf von Sekt. Wenn die Genossenschaft selbst Sekt erzeugt, ist diese Tätigkeit auch dann als gewerblich anzusehen, wenn die Grundweine ausschließlich von den Mitgliedern angeliefert werden. Die Ausnahme bildet der Verkauf des so genannten Lagensektes. Dieser Sekt wird von einem Winzer im eigenen Betrieb erzeugt. Die direkte Sektfertigung und Abfüllung kann auch im Lohnverfahren erfolgen. Es werden Weine getrennt nach Weinberglage, Rebsorte und Jahrgang zur Sekterzeugung verwendet. Die Beimischung von zugekauften Grundweinen ist nicht gestattet. Der Vertrieb dieser Lagensekten durch die Winzergenossenschaft ist nicht steuerschädlich, wenn es sich nach außen hin erkennbar ausschließlich um Produkte ihrer einzelnen Mitglieder handelt.
- Herstellung und Verkauf von Branntweinerzeugnissen.

174

Das Zweckgeschäft besteht im Übernehmen von Trauben, Traubensaft und Wein der Mitglieder zur gemeinsamen Verwertung. Das Gegengeschäft besteht im Vermarkten der Mitgliederprodukte oder des von der Genossenschaft hergestellten Weines.

Die Steuerbefreiung geht nicht verloren, wenn die Genossenschaft Trauben ihrer Mitglieder übernimmt, daraus Wein erzeugt und diesen Wein an die Mitglieder zurückgibt, welche für die vorgenommene Verarbeitung entsprechende Kostenersätze leisten und anschließend diesen Wein auf eigene Rechnung verkaufen.

2.9.1.3.2 Hilfsgeschäfte

175

Folgende Hilfsgeschäfte sind nicht steuerschädlich:

- Verkaufen von Gebinden
- Anschaffen der technischen Einrichtungen
- Verkauf nicht mehr benötigter Anlagegüter
- Zukauf von Fremdwein zur Aufbesserung des aus den eigenen Trauben gewonnen Weines. In einem solchen Fall muss das Beifügen des Fremdweines unumgänglich sein, um ein verkäufliches Gut überhaupt schaffen zu können. Es kann auch nur der Zukauf in der erforderlichen Menge (ca. 3 bis 5%) als steuerunschädliches Hilfsgeschäft angesehen werden. Erfolgt dagegen der Fremdweinzusatz lediglich zur Verbesserung der Qualität und damit zur Erzielung eines höheren Preises, geht die Steuerbegünstigung verloren.
- Zukauf von fremden Deckweinen zur Farbverbesserung im erforderlichen Ausmaß (bis 3%).

176

Die Steuerbefreiung geht hingegen bei folgenden Tätigkeiten verloren:

- Überlassung von Betriebsanlagen zur Nutzung durch Nichtmitglieder.
- Betrieb oder Verpachtung eines Ausschankes oder einer Gastwirtschaft, wenn andere Getränke als Weine der Genossenschaft, kalte oder warme Speisen oder sonstige Genussmittel abgegeben werden.
- Der Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Es bestehen allerdings keine Bedenken, wenn es sich um eine geringfügige Beteiligung handelt.

2.9.2 Teilsteuerpflicht bei befreiten Genossenschaften

177

Liegen die in den Rz 168 und 169 angeführten Voraussetzungen nicht vor, geht die Steuerbefreiung grundsätzlich zur Gänze verloren. Eine Ausnahme von dieser Grundregel bilden die so genannten zwangsweisen Nichtmitgliedergeschäfte. Siehe dazu Rz 1333.

2.10 Gemeinnützige Bauträger (§ 5 Z 10 und § 6a KStG 1988)

2.10.1 Begriff

178

Gemeinnützige Bauträger sind Gesellschaften in den Rechtsformen einer Genossenschaft, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder einer Aktiengesellschaft, die ihre Tätigkeit unmittelbar auf die Erfüllung dem Gemeinwohl dienender Aufgaben des Wohnungs- und Siedlungswesens richten und nach den Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes BGBl. Nr. 139/1979 von der Landesregierung mit Bescheid als gemeinnützig anerkannt sind. Auf gemeinnützige Bauvereinigungen finden die Bestimmungen der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194/1994, keine Anwendung. Die Gemeinnützigkeitsbestimmungen der §§ 34 ff BAO sind nicht anzuwenden.

Gemeinnützige Bauvereinigungen sind gemäß § 5 Z 10 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit, soweit sich ihre Tätigkeit auf die in § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz angeführten Geschäfte und die Vermögensverwaltung beschränkt.

178a

Zuständige Abgabenbehörde ist das FA Wien 1/23 für den örtlichen Wirkungsbereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland, sowie die Finanzämter Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch für den örtlichen Wirkungsbereich jenes Landes in dem sie ihren Sitz haben.

179

Geschäfte außerhalb des § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (im Folgenden begünstigungsschädliche Geschäfte) lösen grundsätzlich die unbeschränkte Steuerpflicht der gemeinnützigen Bauvereinigung aus (siehe Rz 212). Stellt die gemeinnützige Bauvereinigung allerdings vor Aufnahme dieser Geschäfte einen Ausnahmeantrag gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 214 bis Rz 217), ist die unbeschränkte Steuerpflicht auf Grund des Ausnahmebescheides auf die in einem gesonderten Rechnungskreis zu führenden begünstigungsschädlichen Geschäfte eingeschränkt (siehe Rz 1348 und Rz 1349).

180

Die gemeinnützige Bauvereinigung hat überdies das Recht, in Zweifelsfällen gemäß § 6a Abs. 3 KStG 1988 einen Feststellungsbescheid über das Vorliegen oder Nichtvorliegen von begünstigungsschädlichen Geschäften zu erwirken (siehe Rz 223 und 224).

2.10.2 Befreite Geschäfte

2.10.2.1 Hauptgeschäfte (§ 7 Abs. 1 und 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

181

Hauptgeschäfte einer gemeinnützigen Bauvereinigung sind die

- Errichtung und Verwaltung von Wohnungen mit einer Nutzfläche von höchstens 150 m², von Eigenheimen mit höchstens zwei Wohnungen dieser Art und von Heimen sowie die Durchführung von Sanierungen größeren Umfanges (diese Geschäfte können auch für andere gemeinnützige Bauvereinigungen vorgenommen werden); Maßnahmen der Gebäudebewirtschaftung (Instandhaltung und Instandsetzung)
- Verwaltung von Wohnhäusern, Eigenheimen, Wohn-, Geschäfts- und Büroräumen, Gemeinschaftseinrichtungen, Garagen, Abstellplätzen und Heimen, die
  - von einer gemeinnützigen Bauvereinigung
  - von einer Gebietskörperschaft,
  - einem Unternehmen, das mindestens zur Hälfte im Eigentum einer Gebietskörperschaft steht,

  errichtet oder – sei es auch nur als Mehrheitseigentümer – erworben wurden.

2.10.2.1.1 Errichtung

182

Eine Errichtung im Sinne des § 7 Abs. 1 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ist gegeben, wenn die gemeinnützige Bauvereinigung die wirtschaftliche und technische Vorbereitung für die Baulichkeit trifft, die Ausführungsarbeiten überwacht, die Kostenabrechnung übernimmt und die damit im Zusammenhang stehenden Verwaltungsarbeiten durchführt. Mit der Errichtung zusammenhängende Tätigkeiten können auch für andere gemeinnützige Bauvereinigungen vorgenommen werden. Als Nebengeschäft kann die gemeinnützige Bauvereinigung auch darüber hinaus die Errichtung im fremden Namen und auf fremde Rechnung betreiben (vgl. § 7 Abs. 3 Z 1 bis 5 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz).

183

Solange sie eine dieser Tätigkeiten ausübt, kann von einer Tätigkeitsunterbrechung im Sinne des § 7 Abs. 5 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz nicht gesprochen werden. Die Einstellung

der Tätigkeit ohne Genehmigung der Landesregierung bzw. die Überschreitung einer bewilligten fünfjährigen Unterbrechung zieht den Verlust der Steuerbegünstigung nach sich bzw. verpflichtet die zuständige Abgabenbehörde zum Antrag nach § 35 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (Ausnahme § 39 Abs. 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz) auf Entziehung der Anerkennung als gemeinnützige Bauvereinigung.

2.10.2.1.2 Verwaltung

184

Die begünstigte Verwaltungstätigkeit unterliegt grundsätzlich den Einschränkungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes hinsichtlich der Nutzfläche. Sollen Wohneinheiten mit einer Nutzfläche von mehr als 150 m² (VwGH 4.9.1992, 91/13/0165, 91/13/0166) verwaltet werden, ist hiezu ein Ausnahmebescheid gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 218 bis Rz 222) notwendig. In jenen Fällen, in denen nachträglich Veränderungen der Höchstnutzfläche der Wohneinheit von der verwaltenden gemeinnützigen Bauvereinigung nicht beeinflusst werden können (zB bei Eigentumswohnungen), ist ein oben angeführter Ausnahmebescheid zu erteilen.

185

Von der Nutzflächenbeschränkung im Bereich der begünstigten Verwaltungstätigkeit sind nur Objekte ausgenommen, die nicht von der verwaltenden gemeinnützigen Bauvereinigung errichtet worden sind, nach Maßgabe des § 7 Abs. 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz sowie die in § 7 Abs. 3 Z 4b Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz angeführten Baulichkeiten.

186

Die Verwaltung – auch im Wege der Vermietung – von Geschäfts- und Büroräumen zählt auch bei Überschreiten der Drittelgrenze zu dem in § 7 Abs. 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz umschriebenen Geschäftskreis (VwGH 3.11.1994, 92/15/0227).

187

Die begünstigte Verwaltung hat durch die Wohnrechtsnovelle 1999 hinsichtlich des § 7 Abs. 1 vierter Satz Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (Erstreckung auf Mehrheitseigentum bei qualifiziertem Errichter und Erwerber) sowie durch die Einfügung des § 7 Abs. 3 Z 4a und 4b Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (Verwaltung von Baulichkeiten, siehe Rz 199) eine wesentliche Erweiterung erfahren.

2.10.2.1.3 Abgrenzung Heim – Hotelbetrieb

188

Bei der Errichtung von Heimen durch eine gemeinnützige Bauvereinigung kann vor allem die Abgrenzung zu Hotelbetrieben gewisse Schwierigkeiten bereiten. Ein begünstigungsschädlicher Hotelbetrieb wird jedenfalls dann anzunehmen sein, wenn nach Lage und Ausstattung des Objektes eine touristische Nutzung im Vordergrund steht. Im Übrigen ist auf § 2 Z 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz hinzuweisen.

2.10.2.1.4 Hauswerkstätten

189

Im Zusammenhang mit der Errichtung von Hauswerkstätten bestehen keine Bedenken gegen das Anlegen solcher Werkstätten als zentrale Einrichtung zur Betreuung mehrerer Objekte, wenn zwischen diesen ein vernünftiger örtlicher Zusammenhang besteht. Es ist aber darauf zu achten, dass die Werkstätten nicht von ihrem Umfang und ihrer Ausstattung her den Charakter eines eigenständigen Gewerbebetriebes annehmen (vgl. § 7 Abs. 3 Z 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz).

2.10.2.2 Nebengeschäfte (§ 7 Abs. 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

190

Die in § 7 Abs. 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz aufgezählten Geschäfte sind grundsätzlich begünstigungsunschädlich. Überwiegt allerdings die Tätigkeit im Sinne der Abs. 3 und 4 gegenüber jener nach den Abs. 1 und 2, liegt ein Verstoß gegen die Grundsätze des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes vor. Die zuständige Abgabenbehörde hat in diesem Fall nach § 35 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz vorzugehen. Das Eigenkapital einer gemeinnützigen Bauvereinigung ist nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz vornehmlich (= überwiegend) für die Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 1 und 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz einzusetzen. Die zuständige Abgabenbehörde hat daher auch zu prüfen, ob durch ein Ausnahmegeschäft oder mehrere Ausnahmegeschäfte, für das (die) Ausnahmeanträge gestellt werden, nicht eine Verletzung dieses Grundsatzes bewirkt wird.

Zur Feststellung des Überwiegens im Sinne des § 7 Abs. 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz bilden je nach Einzelfall die Umsatzrelation, das eingesetzte Kapital, die Kapazitätsauslastung usw. einen tauglichen Maßstab. Für die Beurteilung sind die Verhältnisse in einem mehrjährigen (etwa 3 bis 5 Jahre) Zeitraum heranzuziehen.

191

Die Abgabenbehörde hat weiters zu prüfen, ob die in § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz genannten Grenzen im konkreten Einzelfall eingehalten werden. Die in § 7 Abs. 4, 4a und 4b Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz angesprochenen

Geschäfte (siehe Rz 209 bis 211) sind in jedem Fall begünstigungsschädlich. Auch allfällige über diesen Bereich hinausgehende, vom Standpunkt des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes nicht erlaubte Geschäfte sind begünstigungsschädlich.

2.10.2.2.1 Geschäftsräume (§ 7 Abs. 3 Z 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

192

Unter Geschäftsräumen sind alle jene Räumlichkeiten und Grundstücksteile zu verstehen, die von vornherein nicht zur Befriedigung eines Wohnbedürfnisses bestimmt sind, sondern nach ihrer Anlage, Ausstattung und Zweckbestimmung auf eine Nutzung im beruflichen Bereich ausgelegt sind, sofern sie nicht einer Gemeinschaftseinrichtung im Sinne des § 7 Abs. 3 Z 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (siehe Rz 197 und 198) zuzurechnen sind. Eine grundsätzlich als Wohnung konzipierte Einheit verliert diesen Charakter auch dann nicht, wenn sie in der Folge ohne wesentliche Veränderung der Substanz auch für berufliche Zwecke genutzt wird. Gebäude bzw. Gebäudeteile, die nach Anlage, Ausstattung und Zweckbestimmung als Büroräume konzipiert sind, sind unabhängig davon, wer Nutzer der Räume ist (zB Gemeindeamt) als Geschäftsräume zu behandeln und unterliegen daher der Nutzflächenbeschränkung gemäß § 7 Abs. 3 Z 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz. Ausgenommen davon sind lediglich die von der gemeinnützigen Bauvereinigung zur Verwaltung des jeweiligen Objektes benötigten Räumlichkeiten.

193

Bei Großobjekten (zB Wohnhausanlagen in aufgelockerter Bebauungsform) gilt es nicht als Überschreitung der Nutzflächenbeschränkung, wenn Geschäftsräume in einem Gebäude oder Gebäudeteilen dieses Objektes konzentriert werden, sofern bei Betrachtung des Gesamtobjektes eine Nutzflächenüberschreitung nicht vorliegt. Allerdings muss die Errichtung des entsprechenden Gebäudes oder Gebäudeteiles in einem Zug (in einem vernünftigen zeitlichen und planerischen Zusammenhang) mit der Errichtung der Wohnobjekte erfolgen.

194

Bei Geschäftsräumlichkeiten ist auf Grund baubehördlicher Vorschriften ein Überschreiten der Drittelregelung für Geschäftsräume möglich. Ein Baubewilligungsbescheid für sich stellt keine behördliche Vorschreibung einer Nutzflächenüberschreitung im Sinne des § 7 Abs. 3 Z 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz dar.

195

Bei der Berechnung einer allfälligen Nutzflächenüberschreitung ist die Gesamtfläche der Geschäftsräume der Gesamtfläche der übrigen Räume eines Objektes inklusive Garagen im Sinne des § 7 Abs. 3 Z 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz und Gemeinschaftseinrichtungen im Sinne des § 7 Abs. 3 Z 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz gegenüber zu stellen.

196

Ist eine Wohnung mit einer Geschäftsräumlichkeit räumlich verbunden (zB Arztwohnung mit Arztpraxis), ist eine Nutzflächenüberschreitung nicht anzunehmen, wenn die im § 7 Abs. 3 Z 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz vorgesehene Nutzflächenrelation gewahrt bleibt und der Wohnungsteil 150 m² nicht übersteigt.

2.10.2.2.2 Gemeinschaftseinrichtungen (§ 7 Abs. 3 Z 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

197

Unter Gemeinschaftseinrichtungen sind vor allem Anlagen zu verstehen, deren Zweck die Versorgung der Wohnbevölkerung mit Wasser, Energie, Kommunikationsmitteln, Freizeiteinrichtungen usw. im örtlichen Bereich ist. Die Errichtung der Erwerb und der Betrieb von Gemeinschaftseinrichtungen müssen den Bewohnern der von der gemeinnützigen Bauvereinigung errichteten oder verwalteten Wohnungen dienen und sollen auch von dieser betrieben werden. Daneben können aber auch Gemeinschaftseinrichtungen errichtet, erworben und betrieben werden, die den Bewohnern anderer Wohnungen bzw. der Allgemeinheit dienen. Eine Einschränkung besteht aber insoweit, als die Gemeinschaftseinrichtungen nicht als Gewerbebetrieb im Sinne der Gewerbeordnung anzusehen sind bzw. neben den Bewohnern der Eigenanlagen im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz keine Betriebe versorgt werden dürfen. Der Bewohnerbegriff des § 7 Abs. 3 Z 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ist so auszulegen, dass auch die Benutzer von Geschäftsräumen und Garagen gemäß § 7 Abs. 3 Z 2 und 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz umfasst sind. Zu den Gemeinschaftseinrichtungen gehören also unter den genannten Einschränkungen Wasserleitungen, Heizanlagen, Gemeinschaftsantennen, Grünflächen, Sportanlagen, Büchereien usw., sofern sie dem umschriebenen Personenkreis unentgeltlich oder zu höchstens kostendeckenden Preisen zugänglich sind.

198

Der Begriff der Gemeinschaftseinrichtungen gemäß § 7 Abs. 3 Z 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz schließt nicht aus, auch Kindergärten, Pflichtschulen, Feuerwehrgebäude, Sanitätsstationen und ähnliches als Gemeinschaftseinrichtungen zu behandeln, wenn sie überwiegend den Bewohnern von Eigenanlagen der gemeinnützigen Bauvereinigung dienen (VwGH 12.9.1989, 89/14/0083, 0084). Ob solche Einrichtungen überwiegend den Bewohnern der Eigenanlagen dienen, wird dem Verwendungszweck entsprechend nach der Anzahl der Bewohner, der durchschnittlichen Kinderzahl oder ähnlichen Kriterien zu beurteilen sein. Es wird also eine gewisse örtliche Nähe der

Gemeinschaftseinrichtungen zu den Wohnanlagen erforderlich sein. Amtsräumlichkeiten, wie zB ein Gemeindeamt (VwGH 21.6.1994, 90/14/0116, 90/14/0117) oder ein Postamt, sind nicht als Gemeinschaftseinrichtungen, sondern als Geschäftsräume zu behandeln und unterliegen daher, anders als Gemeinschaftseinrichtungen, der Nutzflächenbeschränkung.

2.10.2.2.3 Erweiterte Verwaltungstätigkeit (§ 7 Abs. 3 Z 4b Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

199

Der Katalog der zulässigen Nebengeschäfte umfasst auch die Verwaltung von Baulichkeiten, die im Miteigentum der verwaltenden Bauvereinigung stehen, an denen sie eine Sanierung größeren Umfanges durchgeführt hat oder deren Errichtung aus öffentlichen Mitteln gefördert wurde.

2.10.2.2.4 Assanierungen

200

Im Rahmen der Übernahme von Assanierungs- und Stadterneuerungsaufgaben wird eine gemeinnützige Wohnbauvereinigung vor allem als Assanierungsbeauftragter (§ 6 Abs. 3 und § 12 Abs. 10 Stadterneuerungsgesetz), als Enteignungswerber (§ 10 Abs. 2 Stadterneuerungsgesetz) und als Mitglied einer Erneuerungsgemeinschaft (§ 12 Stadterneuerungsgesetz) tätig. Ist damit eine Errichtungstätigkeit verbunden, sind hinsichtlich von Eigenobjekten der gemeinnützigen Wohnbauvereinigung auch im Assanierungsgebiet die Nutzflächenbeschränkungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes zu beachten.

201

Wird die gemeinnützige Wohnbauvereinigung als Beauftragter einer Erneuerungsgemeinschaft, der sie selbst angehört, im Sinne des § 12 Abs. 4 Stadterneuerungsgesetz tätig, gelten die genannten Beschränkungen (ausgenommen für Eigenobjekte) weder für den Bereich der Errichtung noch der Verwaltung, solange die Erneuerungsgemeinschaft besteht.

202

Tätigkeiten gemäß § 7 Abs. 3 Z 5 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz stellen – mit Ausnahme der unter § 7 Abs. 1 und 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz fallenden Errichtung und Verwaltung von Eigenobjekten im Assanierungsgebiet – Nebentätigkeiten dar. Zur überwiegenden oder ausschließlichen Tätigkeit siehe Rz 190 und 191.

2.10.2.2.5 Erwerb und Veräußerung von Liegenschaften (§ 7 Abs. 3 Z 6 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

203

Der Erwerb und die Veräußerung von Liegenschaften sind nur insoweit begünstigungsunschädlich, als sie zur Zweckerfüllung der gemeinnützigen Bauvereinigung notwendig sind (zB Einräumung von Wohnungseigentum). Darunter fällt auch der Erwerb eines angemessenen Vorrates an Grundstücken für eine spätere Bebauung bzw. der Ankauf von bebauten Grundstücken zum Zwecke der Sanierung größeren Umfangs durch die gemeinnützige Bauvereinigung.

204

Im Zusammenhang mit Grundstückserwerben kann es wirtschaftlich notwendig werden, Grundstücke wieder zu veräußern, wenn beispielsweise geplante Bau oder Sanierungsvorhaben nicht verwirklicht werden können. Solche Vorgänge haben dann keine steuerschädliche Auswirkung, wenn sie auf betriebsnotwendige Fälle im üblichen Rahmen ordnungsmäßiger Wohnungswirtschaft (VwGH 30.10.1996, 96/13/0049) beschränkt bleiben und Spekulationsabsicht auszuschließen ist. Vor allem muss die Spekulationsabsicht hinsichtlich der Gestaltung des Veräußerungspreises – etwa durch Preisbildung entsprechend der Vorschrift des § 13 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz, unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 23 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz – ausgeschlossen erscheinen, wobei ein allfällig erzielter Veräußerungserlös unter Berücksichtigung von auf das Grundstück getätigten Aufwendungen und der Zeitdifferenz zwischen Ankauf und Verkauf zu beurteilen ist. Dies gilt grundsätzlich auch, wenn die Veräußerung im Rahmen der Verwertung des Vermögens im Falle der Entziehung der Gemeinnützigkeit (§ 35 WGG) und Liquidation im Auftrag der zuständigen Landesregierung (§ 11 Abs. 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz) erfolgt.

2.10.2.2.6 Errichtergemeinschaften

205

Geht eine gemeinnützige Wohnbauvereinigung mit einem nicht gemeinnützigen Rechtsträger eine Wohnungseigentumsgemeinschaft ein, sind die genannten Grundsätze nur auf den im Wohnungseigentum der gemeinnützigen Wohnbauvereinigung stehenden Anteil am Gebäude anzuwenden. Dies gilt auch bereits vor Eintragung des Wohnungseigentums im Grundbuch, wenn von vornherein eine getrennte Beauftragung der Gebäudeteile durch die Miteigentümer erfolgt und eine spätere Wohnungseigentumsbegründung vereinbart ist. Soll beispielsweise eine Wohnungseigentumsgemeinschaft, an der ein Kreditinstitut und eine gemeinnützige Wohnbauvereinigung zu jeweils 50% beteiligt sind, ein Gebäude errichten, das in der Folge

zu 50% durch das Kreditinstitut und zu 50% durch die gemeinnützige Wohnbauvereinigung (bzw. deren Wohnungswerber) als Wohnungseigentümer genutzt werden soll, sind die Nutzflächenbeschränkungen nur auf die dem fünfzigprozentigen Anteil der gemeinnützigen Wohnbauvereinigung zuzurechnenden Wohnungen anzuwenden. Allerdings stellt im dargestellten Fall die Übernahme der Baubetreuung oder Ausführung durch die gemeinnützige Wohnbauvereinigung selbst ein begünstigungsschädliches Geschäft dar. Ebenso stellt die Begründung von Wohnungseigentum (ausgenommen unter mehreren gemeinnützigen Wohnbauvereinigungen) an einer unbebauten Liegenschaft, die bisher im Alleineigentum einer gemeinnützigen Wohnbauvereinigung gestanden hat, ein begünstigungsschädliches Geschäft dar, wenn das in der Folge darauf errichtete Gebäude insgesamt nicht den Nutzflächenbeschränkungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes entsprechend genutzt wird.

2.10.2.2.7 Betreuung von Tochtergesellschaften gemäß § 7 Abs. 4b (§ 7 Abs. 3 Z 12 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

205a

Die Betreuung von Tochtergesellschaften kann die Zurverfügungstellung von Infrastruktur und Personal bzw. die Übernahme einzelner oder sämtlicher Tätigkeiten umfassen, ist aber auf die Abwicklung von Geschäften im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 und 4a WGG sowie einem Mutterunternehmen gemäß 7 Abs. 4b Z 3 WGG ausdrücklich genehmigte Geschäfte gemäß § 7 Abs. 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz beschränkt. Dies gilt analog auch für Tochtergesellschaften nach § 7 Abs. 4 WGG, soweit die Mehrheit der Anteile im Eigentum der Bauvereinigung oder anderer Bauvereinigungen ist.

2.10.2.3 Vermögensverwaltung

206

Die begünstigungsunschädliche Vermögensverwaltung einer gemeinnützigen Bauvereinigung besteht aus der verzinslichen Anlage von Kapitalvermögen sowie der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen.

207

Unter der verzinslichen Anlage von Kapitalvermögen ist die Anlage auf Bankkonten und in festverzinslichen Wertpapieren zu verstehen. Darunter fallen auch Investmentfondsanteile, wenn der Fonds ausschließlich in festverzinslichen Wertpapieren veranlagt bzw. Veranlagungen die den Bestimmungen des aufgehobenen § 14 EStG (VfGH 6.10.2006, G 48/06) hinsichtlich der Wertpapiere, die für die Unterlegung von Abfertigungs- und Pensionsverpflichtungen geeignet sind, entsprechen. Daneben kann eine Darlehensgewährung an andere gemeinnützige Bauvereinigungen und Tochtergesellschaften

nach § 7 Abs. 4 bzw. 4b zur Erfüllung deren Aufgaben im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 WGG (siehe dazu Rz 1364) erfolgen. Hierzu zählen im Rahmen der Beschränkung des § 7 Abs. 4 Z 3 bzw. Abs. 4b Z 4 auch Grundstücksfinanzierungen und Zwischenfinanzierungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung und Abwicklung von Bauprojekten im Rahmen des § 7 Abs. 1 bis 3 WGG.

Beteiligungen an Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und dgl. fallen nicht darunter und sind als Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 4 und 4b Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz zu beurteilen. Es bestehen jedoch keine Bedenken, geringfügige aus Veranlagungsgründen eingegangene Beteiligungen in Form von Aktien oder GmbH Anteilen der steuerunschädlichen Vermögensverwaltung zuzurechnen. Eine geringfügige Beteiligung liegt aber jedenfalls nicht vor, wenn sie eine Einflussnahme auf das Beteiligungsunternehmen ermöglicht.

207a

Der Begriff Vermögensverwaltung ist in diesem Zusammenhang als Ergänzung des Begriffs der Zweckgeschäfte im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz anzusehen und stellt kein Präjudiz für die Zuordnung des verwalteten Vermögens zum außerbetrieblichen Bereich der Bauvereinigung dar. Da es sich bei den gemeinnützigen Bauvereinigungen ausschließlich um Körperschaften handelt, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, sind die im Rahmen ihrer Vermögensverwaltung veranlagten Werte jedenfalls dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Es kann daher jedenfalls eine Befreiungserklärung im Sinne des § 94 Z 5 EStG 1988 erfolgen. Die Frage, ob die entsprechenden Erträge der Steuerpflicht unterliegen oder nicht, ist daher ausschließlich durch Zuordnung der entsprechenden Vermögensteile zum steuerbefreiten oder steuerpflichtigen Betrieb der Bauvereinigung zu lösen. Jedenfalls steuerpflichtig sind aber die Erträge aus einem nicht dem Zweckgeschäft zugeführten Reservekapital im Sinne des § 5 Z 4 und 5 KStG 1988 (Rz 1360 bis 1365).

208

Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens wird in der Regel nur bei unbebauten Grundstücken sowie bei Hilfsgeschäften wie der entgeltlichen Überlassung von Plakatflächen, Parkplätzen usw. anzunehmen sein, sofern keine gewerbliche Vermietung vorliegt.

2.10.3 Steuerpflichtige Geschäfte

208a

Alle nicht unter § 7 Abs. 1 bis 3 WGG fallenden Geschäfte lösen grundsätzlich unbeschränkte Steuerpflicht aus. Es besteht allerdings die Möglichkeit auf Antrag bei der zuständigen einen

Ausnahmebescheid gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 für Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 4, 4a und 4b WGG zu erwirken.

Im Bescheid gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 wird die unbeschränkte Steuerpflicht auf Ausnahmegeschäfte im Sinne des § 7 Abs. 4 bis Abs. 4b WGG eingeschränkt.

Im Zweifelsfall kann mittels Bescheid gemäß § 6a Abs. 3 KStG 1988 festgestellt werden, ob ein geplantes Geschäft unter § 7 Abs. 1 bis 3 WGG fällt oder nicht.

Der Ausnahmebescheid der zuständigen Abgabenbehörde ist nicht gleichzusetzen mit der bescheidmäßigen Ausnahmegenehmigung der jeweiligen Aufsichtsbehörde (Landesregierung).

2.10.3.1 Konnexe Zusatzgeschäfte gemäß § 7 Abs. 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz

209

Dabei handelt es sich um Geschäfte, die bei Erfüllung von dem Gemeinwohl dienenden Aufgaben des Wohnungs- und Siedlungswesens im Rahmen der ordnungsmäßigen Wirtschaftsführung einer gemeinnützigen Bauvereinigung notwendig werden, sowie das Eingehen von Beteiligungen an anderen als den in § 7 Abs. 3 Z 9 und 10 WGG angeführten Unternehmungen. Das Eingehen von ARGE´s stellt analog zum Handelsrecht keine Beteiligung nach § 7 Abs. 4 WGG dar. Soweit die von der gemeinnützigen Bauvereinigung nach der inneren Arbeitsteilung der ARGE zu erbringende Leistung unter § 7 Abs. 1 bis 3 WGG fällt, liegt kein Ausnahmegeschäft gemäß § 7 Abs. 4 WGG vor.

Geschäfte gemäß § 7 Abs. 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz setzen die bescheidmäßige Zustimmung der Landesregierung voraus. Im Verfahren gemäß § 7 Abs. 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz hat die Zuständige Abgabenbehörde (FA Wien 1/23 für den örtlichen Wirkungsbereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland, sowie die Finanzämter Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch für den örtlichen Wirkungsbereich jenen Landes in dem sie ihren Sitz haben) gemäß § 33 Abs. 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz Parteistellung und ist sie von der Landesregierung um Stellungnahme zum Antrag der gemeinnützigen Bauvereinigung zu ersuchen. Es ist daher zweckmäßig, vor Entscheidung über einen Ausnahmeantrag im Sinne des § 6a Abs. 2 KStG 1988 die Entscheidung der Landesregierung über den Antrag gemäß § 7 Abs. 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz abzuwarten.

2.10.3.2 Geschäfte gemäß § 7 Abs. 4a Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz

210

Dabei handelt es sich um im Zusammenhang mit der Gebäudebewirtschaftung erbrachte wohnungsbezogene Dienstleistungen, die vorwiegend den Bewohnern der von der Bauvereinigung verwalteten Wohnungen dienen.

Beispiele:

Kinder-, Senioren-, Behindertenbetreuung, Zustelldienste, Öko-Consulting, Teleworking.

2.10.3.3 Beteiligungen gemäß § 7 Abs. 4b Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz

211

Der Geschäftskreis von GmbH im Sinne des § 7 Abs. 4b Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ist auf Tätigkeiten im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 und 4a Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz sowie einem gemeinnützigen Mutterunternehmen ausdrücklich genehmigte Geschäfte gemäß § 7 Abs. 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz beschränkt, wobei die Beschränkung auf das Inland nicht und die Beschränkungen des § 7 Abs. 3 Z 4a zweiter Halbsatz Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz dann nicht gelten, wenn es sich um öffentliche Auftraggeber handelt. Soferne die gemeinnützige Muttergesellschaft/-genossenschaft eine bescheidmäßige aufsichtsbehördliche Genehmigung erhalten hat, wonach die Tochter-/Beteiligungsgesellschaft im Sinne § 7 Abs. 4b bzw. § 7 Abs. 4 WGG das Ausnahmegeschäft im Sinne § 7 Abs. 4 WGG durchführen darf, ist ein Antrag nach § 6a Abs. 2 bzw. Abs. 3 KStG nicht erforderlich. Abgabenrechtlich stellt auch das Geschäft gemäß § 7 Abs. 4a WGG ein steuerpflichtiges Geschäft dar.

Tochter-Gesellschaften im Sinne des § 7 Abs. 4b Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz müssen in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegründet werden und dürfen nur die oa angeführten Geschäfte durchführen. Diese Voraussetzungen können begrifflich nur von inländischen Tochter–Gesellschaften erfüllt werden (sowohl Rechtform als auch Geschäfte). Unterhält eine Bauvereinigung eine Auslandstochter, kann diese daher nicht unter § 7 Abs. 4b Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz fallen.

2.10.3.4 Geschäfte außerhalb des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes

212

Tätigt eine gemeinnützige Bauvereinigung Geschäfte, die nicht unter § 7 Abs. 1 bis 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz fallen und liegt ein Ausnahmebescheid im Sinne des § 6a Abs. 2 KStG 1988 vor (siehe Rz 218 bis 222), tritt nur hinsichtlich dieser Geschäfte die unbeschränkte Steuerpflicht ein. Liegt kein Ausnahmebescheid vor, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht im vollen Umfang ein.

Darunter fällt etwa die Errichtung von Kommunalbauten (Schulen) im eigenen Namen mit Eigenmitteln der gemeinnützigen Bauvereinigung oder durch Aufnahme von Darlehen durch

die gemeinnützige Bauvereinigung, sofern sie keine Gemeinschaftseinrichtungen im Sinne der Rz 197 und 198 darstellen.

2.10.4 Dauer der Steuerpflicht

213

Der Beginn eines begünstigungsschädlichen Geschäftes ist mit der ersten zur Ausführung führenden nach außen hin in Erscheinung tretenden Handlung anzunehmen. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn es zum Abschluss von Verträgen kommt, unabhängig davon, ob das Geschäft in der Folge tatsächlich zur Ausführung kommt. Rein interne Vorplanungen, Kalkulationen oder Vorgespräche usw. sind keine solchen Handlungen.

Das Ende eines begünstigungsschädlichen Geschäftes ist mit Abschluss aller zum Geschäft gehörenden Tätigkeiten anzunehmen. Dies wird in der Regel mit dem Legen der Schlussrechnung der Fall sein. Ist die Finanzierung miteingeschlossen, ist das Ende erst mit deren Abwicklung anzunehmen (Zuzählung der Wohnbaudarlehen an die Wohnungs- bzw. Förderungswerber).

2.10.5 Ausnahmebescheid

2.10.5.1 Antrag

214

Nach § 6a Abs. 2 KStG 1988 kann die gemeinnützige Bauvereinigung einen Antrag auf Einschränkung der Steuerpflicht auf ein begünstigungsschädliches Geschäft (Ausnahmeantrag) vor Aufnahme dieses Geschäftes stellen. Der Ausnahmeantrag ist grundsätzlich für jedes einzelne Geschäft zu stellen, allerdings können in einem Antrag mehrere noch nicht aufgenommene Geschäfte zusammengefasst werden. Der Antrag unterliegt keinen Formvorschriften, er muss aber jedes einzelne Geschäft genau bezeichnen und auf seine Abgrenzbarkeit hinweisen. Wird der Antrag nicht rechtzeitig gestellt, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht der gemeinnützigen Bauvereinigung ein.

215

Ein Ausnahmeantrag nach der Aufnahme eines Geschäftes kann nur dann als rechtzeitig eingebracht gelten,

- wenn im Zuge eines auszuführenden begünstigungsunschädlichen Projektes Änderungen vorgenommen werden sollen, die begünstigungsschädlich sind, oder
- wenn die gemeinnützige Bauvereinigung von begünstigungsschädlichen Tatbeständen, die von anderen Personen gesetzt worden sind, trotz Wahrung der Sorgfaltspflicht keine Kenntnis haben konnte.

Ist eine Änderung geplant oder erhält die gemeinnützige Bauvereinigung von begünstigungsschädlichen Tatbeständen Kenntnis, gilt der Antrag als rechtzeitig eingebracht, wenn die gemeinnützige Bauvereinigung ihn vor dem Beginn der Verwirklichung des geänderten Projektes oder binnen Monatsfrist nach Bekannt werden der begünstigungsschädlichen Tatbestände bei der zuständige Abgabenbehörde (FA Wien 1/23 für den örtlichen Wirkungsbereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland, sowie die Finanzämter Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch für den örtlichen Wirkungsbereich jenen Landes in dem sie ihren Sitz haben) einbringt.

Ein in einem Feststellungsantrag gemäß § 6a Abs. 3 KStG 1988 enthaltenes Eventualbegehren auf Erteilung eines Ausnahmebescheides gilt als rechtzeitig gestellter Antrag.

216

Die gemeinnützige Bauvereinigung hat dem Antrag auf Erteilung eines Ausnahmebescheides alle Unterlagen, die eine Beurteilung eines gegenständlichen Geschäftes ermöglichen (insbesondere die Anzahl und Nutzfläche der zu errichtenden Wohneinheiten, Geschäftslokale und Gemeinschaftseinrichtungen, die in derselben Gemeinde bereits ausgeführten Projekte usw.), anzuschließen. Die Abgabenbehörde ist aber jederzeit berechtigt, vor allem im Hinblick auf einen Antrag gemäß § 35 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz, weitergehende, die allgemeine Geschäftstätigkeit der gemeinnützigen Bauvereinigung betreffende Unterlagen anzufordern bzw. Prüfungshandlungen zu setzen.

217

Wird bei solchen Überprüfungen festgestellt, dass sich die Verhältnisse gegenüber dem Zeitpunkt, zu dem ein Feststellungsbescheid erlassen wurde, in der Art geändert haben, dass bei ihrer Kenntnis ein anders lautender Bescheid ergehen hätte müssen, ist nach § 294 BAO vorzugehen. Eine nachträgliche Antragstellung auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung ist dann nicht mehr möglich. Kommen Umstände zutage, die zum Verlust der Abgabenbegünstigung insgesamt führen (ex tunc oder ex nunc), werden auch Feststellungsbescheide unwirksam, mit denen einzelne Geschäfte als dem § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz entsprechend beurteilt wurden.

2.10.5.2 Ausnahmebescheid

217a

Für die Erteilung eines Ausnahemebescheides betreffend Beteiligungen gemäß § 7 Abs. 4 und 4b WGG ist die Einhaltung folgender Auflagen erforderlich:

- Die Beteiligung ist zur Durchführung der Aufgaben der gemeinnützigen Bauvereinigung erforderlich.
- Die Beteiligung ist in der Rechtsform einer inländischen Kapitalgesellschaft bzw. einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, (§ 7 Abs. 4 WGG), bzw.
- einer inländischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (§ 7 Abs. 4b WGG) zu gründen.
- Die Höhe der Beteiligung der gemeinnützigen Bauvereinigung(en) muss (müssen) mehr als 50% des Kapitals und der Stimmrechte § 7 Abs. 4b Unternehmungen umfassen.
- Das Kapital der Bauvereinigung darf durch die Beteiligung nicht übermäßig gebunden sein (wobei nicht nur die Zurverfügungstellung von Stammkapital sondern auch Kreditgewährungen und Haftungen usw. bei der Beurteilung der Kapitalbindung einzubeziehen sind).

218

Nimmt die gemeinnützige Bauvereinigung eine Geschäftstätigkeit außerhalb des vom § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz umschriebenen Geschäftskreises auf, ohne einen Antrag auf Erlassung eines Ausnahmebescheides an die zuständige Abgabenbehörde zu stellen, geht die Steuerbefreiung gemäß § 5 Z 10 KStG 1988 auch dann verloren, wenn die gemeinnützige Bauvereinigung bei der Landesregierung einen Antrag gemäß § 7 Abs. 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz gestellt hat und eine Bewilligung erteilt wurde.

219

Stellt die gemeinnützige Bauvereinigung vor Beginn eines begünstigungsschädlichen Geschäftes einen Ausnahmeantrag, hat die zuständige Abgabenbehörde nur die Möglichkeit, einen Ausnahmebescheid zu erlassen, oder, wenn das Geschäft den Grundsätzen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes widerspricht, einen Antrag gemäß § 35 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz an die Landesregierung zu stellen. Die vorgesehenen Maßnahmen sind ohne unnötige Verzögerungen zu ergreifen. Eine eigenständige Abweisung des Antrages ist im Gesetz nicht vorgesehen; sie kann daher formell nur nach Entziehung der Gemeinnützigkeit durch die Landesregierung erfolgen. Betrifft der Antrag ein gemäß § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz zulässiges Geschäft, ist er zurückzuweisen.

220

Leitet die Landesregierung über Antrag der zuständige Abgabenbehörde (FA Wien 1/23 für den örtlichen Wirkungsbereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland, sowie die

Finanzämter Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch für den örtlichen Wirkungsbereich jenen Landes in dem sie ihren Sitz haben) ein Entziehungsverfahren im Sinne des § 35 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ein, hindert dies den weiteren Gang der Besteuerung nicht. Die zuständige Abgabenbehörde kann vielmehr das zuständige Finanzamt anweisen, gemäß § 200 BAO vorläufige Bescheide zu erlassen. Die Behörde hat jedenfalls die antragstellende gemeinnützige Bauvereinigung vom Antrag auf Einleitung des Entziehungsverfahrens in Form einer Zwischenerledigung in Kenntnis zu setzen.

221

Die zuständige Abgabenbehörde hat den Ausnahmebescheid unter der in § 6a Abs. 2 KStG 1988 vorgesehenen Auflage zu erlassen, dass für das Ausnahmegeschäft ein gesonderter Rechnungskreis bestehen muss.

222

Wird von der zuständige Abgabenbehörde ein Entziehungsverfahren im Sinne des § 35 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz beantragt, steht der damit in Zusammenhang stehenden Offenbarung von Verhältnissen und Umständen der betroffenen gemeinnützigen Bauvereinigung an die zuständige Landesregierung nicht die Verpflichtung zur Amtsverschwiegenheit im Sinne des Art. 20 Abs. 3 B-VG entgegen und stellt daher auch keine Verletzung der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht dar. Dies gilt auch für Stellungnahmen der zuständige Abgabenbehörde (FA Wien 1/23 für den örtlichen Wirkungsbereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland, sowie die Finanzämter Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch für den örtlichen Wirkungsbereich jenen Landes in dem sie ihren Sitz haben) zu Anträgen einer gemeinnützigen Bauvereinigung nach § 7 Abs. 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz.

2.10.6 Feststellungsbescheid

223

Die zuständige Abgabenbehörde ist nach § 6a Abs. 3 KStG 1988 nur im Zweifelsfall zum Erlassen eines Feststellungsbescheides verpflichtet. Ein solcher Feststellungsbescheid kann nur über Antrag einer gemeinnützigen Bauvereinigung ergehen und darf keinen über den Antrag hinausgehenden Inhalt aufweisen (VwGH 12.9.1989, 89/14/0083, 0084).

Das Erlassen eines Feststellungsbescheides von Amts wegen ist daher unzulässig. Liegt ein Zweifelsfall nicht vor, ist der Antrag zurückzuweisen. Unbeschadet der Antragsbedürftigkeit und der Mitwirkungspflicht des Antragstellers hat die Behörde den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (VwGH 12.9.1989, 89/14/0083, 0084).

224

Im Falle der bescheidmäßigen Feststellung, dass das gegenständliche Geschäft in § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz Deckung findet, gilt ein Eventualantrag auf Ausnahmegenehmigung ebenfalls als erledigt. Auf diesen Umstand ist im Bescheidspruch hinzuweisen.

2.10.7 Besteuerung

225

Siehe Rz 1346 bis 1365.

2.11 Privatstiftungen (§ 5 Z 11 und § 13 KStG 1988)

226

Zur Teilsteuerbefreiung von eigen- oder gemischtnützigen Privatstiftungen siehe StiftR 2001 Rz 38 bis 42.

2.12 Geselligkeitsbetriebe gewerblicher Art (§ 5 Z 12 KStG 1988)

2.12.1 Betroffene Körperschaften

227

§ 5 Z 12 KStG 1988 normiert eine Steuerbefreiung für entgeltliche Geselligkeitsveranstaltungen von Körperschaften öffentlichen Rechts, welche sonst als Betrieb gewerblicher Art steuerpflichtig wären. Der Anwendungsbereich des § 5 Z 12 KStG 1988 ist nicht auf bestimmte Körperschaften öffentlichen Rechts eingeschränkt. Betroffen sind zB die Feuerwehrfeste (Zeltfeste), Pfarrfeste oder entsprechende Veranstaltungen einer politischen Partei (hinsichtlich Unterorganisationen siehe Rz 56).

2.12.2 Voraussetzungen und Umfang der Befreiung

228

Die Befreiung ist an die Erfüllung nachstehender Voraussetzungen geknüpft:

- Ausschließliches Vorliegen einer entgeltlichen geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltung,
- Höchstdauer sämtlicher Veranstaltungen im Kalenderjahr von vier Tagen,

- nach außen hin erkennbarer Zweck der materiellen Förderung eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes im Sinne des §§ 35, 37 oder 38 BAO,
- nachweisliche Verwendung der Erträgnisse aus der Veranstaltung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke,
- Entfaltung gastgewerblicher Aktivitäten (Abgabe von Speisen und Getränken) im Zusammenhang mit derartigen Veranstaltungen an höchstens drei Tagen im Kalenderjahr.

229

Als gesellige Veranstaltungen gelten ausschließlich oder überwiegend der Geselligkeit und Unterhaltung dienende Unternehmungen. Neben den in § 5 Z 12 KStG 1988 beispielsweise angeführten Veranstaltungen erfüllen auch Veranstaltungen ähnlichen Charakters und mit gleicher Zielsetzung diese Voraussetzung.

230

Veranstaltungen, die tatsächlich unentgeltlich durchgeführt werden, erfüllen mangels Einnahmenerzielung nicht die Voraussetzungen für einen Betrieb gewerblicher Art. Allerdings zählen zum Entgelt nicht nur Eintrittsgelder sondern auch unechte Spenden (verdeckter Eintrittspreis).

231

Die zeitliche Begrenzung der Veranstaltungsaktivitäten auf vier Tage im Jahr und der damit verbundenen Ausgabe von Speisen und Getränken auf drei Tage im Jahr bezieht sich auf die Summe der von der betreffenden Körperschaft öffentlichen Rechts in einem Kalenderjahr durchgeführten Veranstaltungen. Dabei ist ein Tag mit 24 Stunden zu berechnen, angefangene Tage zählen als volle Tage. Übersteigen die Aktivitäten die gesetzlichen Obergrenzen, liegt für sämtliche Veranstaltungen des Kalenderjahres ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art vor.

Beispiel:

Ein Fest mit Gastronomie dauert von Freitag, 19.00 Uhr bis Sonntag, 23.45 Uhr. Da die Veranstaltung drei Tage gedauert hat, kann die Körperschaft noch einen Tag für eine gesellige Veranstaltung (ohne Gastronomie) durchführen, ohne dass ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art entsteht.

232

Es ist erforderlich, dass bereits in der Werbephase bzw. bei Bekanntmachung der Veranstaltung erkennbar ist, welcher konkrete begünstigte Zweck dadurch finanziert werden soll. So ist zB ein Feuerwehrfest nur begünstigt, wenn bereits im Rahmen der

Bekanntmachung des Festtermins bzw. der Werbung für das Fest nach außen erkennbar als Zweck der Veranstaltung die Aufbringung der Mittel für die Anschaffung eines neuen Löschfahrzeuges bekanntgegeben wird. Allgemeine Aussagen, dass die Erträgnisse zur Förderung der Freiwilligen Feuerwehr dienen, sind nicht ausreichend.

233

Die Verwendung der Mittel für den genannten Zweck muss jedoch nicht unmittelbar nach Feststehen des finanziellen Ergebnisses einer bestimmten Veranstaltung erfolgen. Es ist zulässig, über einen überschaubaren Zeitraum Mittel anzusparen, bis sie in ausreichender Höhe zur Erfüllung des konkreten begünstigten Zweckes vorhanden sind. Dieser Ansparzeitraum kann je nach Höhe der erforderlichen Mittel auch mehrere Jahre umfassen. Zum Nachweis der Mittelverwendung sind entsprechende Aufzeichnungen zu führen.

2.12.3 Besteuerung

234

Zur sachlichen Steuerpflicht des Veranstaltungs-Betriebes gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts siehe Rz 1375.

2.13 Berufs- und Interessensvertretungen (§ 5 Z 13 KStG 1988)

2.13.1 Begriff

2.13.1.1 Allgemeines

235

Den kollektivvertragsfähigen Berufsvereinigungen im Sinne des § 4 Abs.2 ArbVG kommt eine Rechtsstellung zu, die sie in die Nähe der gesetzlichen Interessenvertreter der Arbeitgeber und Arbeitnehmer rückt. Die gesetzlichen Interessenvertretungen unterliegen als Körperschaften des öffentlichen Rechtes der Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 2 KStG 1988 nur soweit, als durch privatwirtschaftliche Betätigungen Betriebe gewerblicher Art entstehen. Die nicht als Körperschaften öffentlichen Rechtes konstituierten freiwilligen Berufsverbände sind aber weder von § 2 KStG 1988 umfasst, noch können sie auf Grund ihrer Betätigung im Bereich der beruflichen bzw. wirtschaftlichen Interessensvertretung unter das Begünstigungsrecht der § 5 Z 6 KStG 1988 (gemeinnütziger Bereich) subsumiert werden, da dafür die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO nicht erfüllt werden. Durch § 5 Z 13 KStG 1988 wird den betroffenen Rechtsträgern des privaten Rechts durch die eingeschränkte Steuerbefreiung eine den öffentlich-rechtlichen Körperschaften vergleichbare steuerliche Behandlung zuerkannt.

2.13.1.2 Begünstigungsvoraussetzungen

236

Voraussetzung für die Anwendung von § 5 Z 13 KStG 1988 ist die Zuerkennung der Kollektivvertragsfähigkeit. Nach dem ArbVG ist das Bundeseinigungssamt die zuständige Behörde für die Zu- und Aberkennung der Kollektivvertragsfähigkeit. Die Steuerbefreiung wirkt im Falle der Neuzuerkennung der Kollektivvertragsfähigkeit ab dem Veranlagungszeitraum, der auf die Kundmachung der Entscheidung des Bundeseinigungsamtes im "Amtsblatt der Wiener Zeitung" folgt. Sie endet mit jenem Veranlagungszeitraum, der der Kundmachung der Aberkennung vorangeht. Im Falle des Eintrittes in oder des Austrittes aus der Steuerbefreiung ist gegebenenfalls § 18 KStG 1988 anzuwenden. Im Falle einer vertikalen Untergliederung fallen auch die satzungsmäßig mit der die Kollektivvertragsfähigkeit besitzenden Berufsvereinigung verbundenen Unter-Körperschaften unter die Befreiung im Sinne des § 5 Z 13 KStG 1988.

2.13.2 Umfang der Befreiung

2.13.2.1 Steuerfreier Bereich

237

Die Steuerbefreiung umfasst nur die dem Hoheitsbereich der Körperschaften des öffentlichen Rechtes vergleichbare Tätigkeit im Rahmen der satzungsgemäßen Interessenvertretung. Darunter sind insbesondere die direkte Interessenvertretung und der Rechtsschutz der Mitglieder zu verstehen. Es fällt aber auch eine Schulung und Beratung auf dem Gebiet des Arbeits- oder Standesrechtes, die Herausgabe von dem Zweck der Berufsvereinigung entsprechenden Zeitschriften und anderen Druckwerken oder die Erarbeitung, Sammlung und Weitergabe von Wirtschaftsdaten und vergleichbaren Informationen an die Mitglieder darunter. Die Mitgliedsbeiträge dieser Körperschaften sind gemäß § 5 Z 13 KStG 1988 auch dann vergleichbar den "echten Mitgliedbeiträgen" anderer Vereinigungen zu behandeln und daher steuerfrei, wenn dem Mitglied Gegenleistungen in Form von versicherungsähnlichen Leistungen auf dem Gebiet der Interessenvertretung (zB Rechtsschutz in arbeitsrechtlichen Prozessen) satzungsgemäß zustehen. Ebenfalls von der Steuerbefreiung umfasst sind die Einkünfte aus der Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO, soweit diese nicht unter die beschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 fallen. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bleiben daher ebenso steuerfrei wie Beteiligungserträge im Sinne des § 10 KStG 1988. Einkünfte aus anderen Veranlagungsformen unterliegen nach Maßgabe des § 21 Abs. 2 KStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht.

2.13.2.2 Steuerpflichtiger Bereich

238

Alle nicht direkt mit der Interessenvertretung in Zusammenhang stehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, wie zB Erholungs- oder Ferienheime, Verlage (die nicht nur dem Zweck der Körperschaft entsprechende Informationsliteratur verlegen), Kantinen, gesellschaftliche Veranstaltungen usw., unterliegen ebenso wie Gewerbebetriebe oder land- und forstwirtschaftliche Betriebe oder Beteiligungen an solchen als Mitunternehmer der unbeschränkten Steuerpflicht. Diese Tätigkeiten sind in einem eigenen vom steuerfreien Bereich abgegrenzten Rechnungskreis zu erfassen.

2.14 Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften (§ 5 Z 14 in Verbindung mit § 6b KStG 1988)

2.14.1 Allgemeines

2.14.1.1 Begriff

239

Die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften stellen eine Form der steuerbegünstigten Beteiligungsfinanzierung dar, die in erster Linie jene Unternehmen mit Kapital versorgen soll, die von der Kapitalaufbringung im Weg der Börse praktisch ausgeschlossen sind.

Die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft ist in einer sechsjährigen Anlaufphase (Gründungsjahr und fünf weitere Jahre) zur Gänze und in der Folge hinsichtlich des auf den Finanzierungsbereich (das eigentliche Beteiligungsgeschäft) entfallenden Einkommensteiles von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen, solange sie die Voraussetzungen des § 6b KStG 1988 erfüllt. Gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 besteht im fünfjährigen Anlaufzeitraum auch eine Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht hinsichtlich der im Veranlagungsbereich (§ 6b Abs. 1 Z 7 KStG 1988) aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten sowie Forderungswertpapieren erzielten Einkünfte.

Die Ausschüttungen der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft an ihre Gesellschafter (Aktionäre und Substanzgenussberechtigte) sind bei natürlichen Personen von der Einkommensteuer (Abgeltungssteuer) nach Maßgabe des § 27 EStG 1988 im Wege der Steuererstattung bis zu einem Beteiligungsnennwert von 25.000 Euro freigestellt, bei Körperschaften fallen sie unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988.

Daneben besteht gemäß Art. XXVII des Steuerreformgesetzes 1993 BGBl. 818/1993 eine Sonderregelung für die Verkehrsteuern in der Form, dass einerseits die Ausgabe von Aktien und Genussrechten durch die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft selbst von der Gesellschaftssteuer befreit ist und andererseits der Erwerb von Beteiligungen im

Finanzierungsbereich durch die Gesellschaft von den Stempel- und Rechtsgebühren und der Kapitalverkehrsteuer befreit sind.

Die Voraussetzungen für die (Teil-)Steuerbefreiung der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften sind in § 6b KStG 1988 und der dazu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 festgelegt.

2.14.1.2 Einzusetzendes Eigenkapital

2.14.1.2.1 Allgemeines

240

Die planmäßige Aufnahme vom Fremdkapital ist für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften nicht vorgesehen, da der Geschäftsgegenstand auf das Veranlagen des Eigenkapitals und die damit zusammenhängenden Nebenleistungen beschränkt ist (§ 6b Abs. 1 Z 5 KStG 1988).

Im Jahresabschluss sind aber Verbindlichkeiten und Rückstellungen aus Sachverhalten der Personalverrechnung, des Sozialkapitals, der laufenden Betriebsführung (Mieten, usw.) oder aber auch hinsichtlich noch nicht fälliger Einzahlungsverpflichtungen auf Beteiligungen (Kapitalaufbringung mit nicht voll einbezahlten Aktien oder GmbH-Anteilen) vorzusehen.

241

Insbesondere bei erst neu gegründeten Unternehmen erfolgt bereits in einigen Fällen eine Beteiligung am Aktienkapital, wobei lediglich ein Teil des Nennbetrages einbezahlt wird. Die restlichen Zahlungen erfolgen nach Maßgabe der Mittelverwendung im Beteiligungsunternehmen, die Erträge aus der Zwischenveranlagung verbleiben allerdings bei der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft.

Es handelt sich damit bei diesen Verbindlichkeiten um durch den Gesetzeszweck (zulässige Nebenleistungen) gedeckte Verbindlichkeiten.

Aufschiebend bedingte Zuschussleistungen, wie zB nicht eingefordertes Stamm- oder Grundkapital, sind als Eventualverbindlichkeiten unter dem Strich auszuweisen, solange nicht ernsthaft mit dem Eintreten einer Zahlungsverpflichtung zu rechnen ist.

Weiters ist denkbar, dass bei Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften, die von einem ausgelagerten Management die Verwaltung besorgen lassen, Verbindlichkeiten aus dem Managemententgelt bestehen.

2.14.1.2.2 Begriff des Eigenkapitals

242

Das Eigenkapital wird für Zwecke des § 6b KStG 1988 durch § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 mit dem Eigenkapital gemäß § 224 Abs. 3 UGB abzüglich der gesetzlichen Rücklage und dem Bilanzgewinn, soweit er im Folgejahr ausgeschüttet wird, definiert. Gemäß § 5 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 ist die Erfüllung der in § 6b KStG 1988 festgelegten Mindestgrenze für die Veranlagung in Beteiligungen nach der Relation des Eigenkapitals zu den historischen Anschaffungskosten der am Bilanzstichtag vorhandenen Beteiligungen zu beurteilen. Es ist also eine statisch auf den Bilanzstichtag bezogene Relationsermittlung für die Beteiligung vorgesehen. Da die Berücksichtigung der laufenden Wertschwankungen zu einem laufenden Umschichtungsbedarf im Portefeuille führen würde, der dem Gedanken der kontinuierlichen Beteiligungsfinanzierung entgegenstünde, sind Wertberichtigungen und Aufwertungen nicht in die Relationsberechnung einzubeziehen.

243

Neben der Veranlagung in Beteiligungen und im Veranlagungsbereich kann die Gesellschaft ihr Eigenkapital im wirtschaftlich notwendigen Ausmaß auch zur Finanzierung ihres Anlagevermögens einsetzen. Das dafür eingesetzte Kapital scheidet aus der Relationsberechnung des Eigenmitteleinsatzes aus. Ebenso können Nebenleistungen erbracht werden, die mit dem Zweckgeschäft in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, wie etwa Beratungsleistungen zur Vorbereitung des Eingehens einer Beteiligung. Auch ein allfälliger Bilanzverlust (etwa Veräußerungsverlust einer Beteiligung oder Verluste aus dem Management) ist aus dem Eigenkapital abzudecken.

244

Das Eigenkapital ist grundsätzlich durch Ausgabe von Aktien aufzubringen, ergänzend ist aber auch die Finanzierung durch Ausgabe von Substanzgenussrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) möglich, soweit deren Nominale mit der Höhe des in Form von Aktien aufgebrachten Eigenkapitals beschränkt ist.

2.14.1.3 Gründung

245

Das Gesetz legt für eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft ein Mindestkapital von 7,3 Mio. Euro fest. Als Gründer kommen nur die tatsächlich gründenden Aktionäre in Betracht. Da im § 6b Abs. 1 Z 2 KStG 1988 ein Verweis auf § 30 AktG enthalten ist, ist es aber nicht erforderlich, dass bereits das Gründungskapital den gesetzlichen Mindestumfang hat. Die in § 30 AktG geregelte Stufengründung ist daher zulässig. Die Gründer müssen nicht alle Aktien

übernehmen, sondern können bereits im Rahmen der Gründung Zeichnungsscheine ausgeben, die auch von Dritten übernommen werden können.

246

Auch Vorgänge, die einer Stufengründung gleichkommen wie zB die Gründung einer Aktiengesellschaft mit einem Grundkapital unter 7,3 Mio. Euro sind möglich, sofern die Erhöhung des Grundkapitals auf einen Betrag von mindestens 7,3 Mio. Euro im Wege der Kapitalerhöhung erfolgt. Die steuerlichen Begünstigungen stehen ab dem Zeitpunkt des Erreichens des gesetzlich festgelegten Mindestkapitals zu. Ab diesem Zeitpunkt ist auch der Anlaufzeitraum zu berechnen.

247

Das Erfordernis, dass Gründer zu mindestens 75% Beteiligungsfondsgesellschaften oder andere Kreditinstitute sein müssen, ist wie folgt zu verstehen:

- Gründer sind gemäß § 2 AktG jene Aktionäre, die die Satzung festgestellt haben und im Falle der Stufengründung auch jene Aktionäre, die Sacheinlagen gegen Zeichnungsscheine leisten, nicht jedoch Aktionäre, die Zeichnungsscheine gegen Bareinlagen übernehmen.

- Es ist daher zulässig, dass lediglich anlässlich der Gründung - im Sinne der Feststellung der Satzung - die Beteiligung von Kreditinstituten von zumindest 75% des Grundkapitals erfüllt ist. Dabei ist auch die Gründung mit einem Mindestkapital in Höhe von 70.000 Euro (wobei mindestens Aktien im Ausmaß eines Nennbetrages von 52.500 Euro von Kreditinstituten übernommen werden) mit nachfolgender Kapitalerhöhung auf das von § 6b KStG 1988 geforderte Mindestkapital von 7,3 Mio. Euro zulässig. Es handelt sich dabei um denselben wirtschaftlichen Vorgang wie bei der Stufengründung. Die Kapitalerhöhung kann damit auch bereits von Investoren durchgeführt werden, die nicht Kreditinstitute sind. Im Rahmen der Kapitalerhöhung besteht keine Mindestbeteiligungsquote für Kreditinstitute.

Es ist nicht erforderlich, dass die qualifizierten Gründer im Rahmen der Kapitalerhöhungen, die zu einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft führen, anteilig die Kapitalerhöhung mitfinanzieren, dh. es ist nicht erforderlich, dass bei Erreichen des geforderten Grundkapitals von 7,3 Mio. Euro zu 75% Beteiligungsfondsgesellschaften oder andere Kreditinstitute beteiligt sind.

248

§ 1 Abs. 1 der VO räumt den Gründern in einen siebenjährigen Zeitraum für den Rückzug auf die höchstzulässige Beteiligungsquote von 30% ein, die - wie oben angeführt - nach

§ 1 Abs. 3 der VO auch für Nachgründungen gilt. Daneben ermöglicht § 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 den Gründern in wirtschaftlich begründeten Fällen Interventionskäufe zur Abwehr von Schäden für die Gesellschaft. Aus der Vorschrift, dass die Rückkäufe in das Umlaufvermögen des jeweiligen Gründers zu erfolgen haben, ist abzuleiten, dass solche "Überbeteiligungen" nach Wegfall des wirtschaftlichen Grundes umgehend rückzuführen und jedenfalls aber nur als kurzfristige Maßnahme anzusehen sind, sodass ein allgemeiner Zeithorizont von etwa 3 Jahren (vgl. dazu § 3 Abs. 3 und § 6 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001) anzunehmen sein wird. Als wirtschaftlicher Grund für eine solche Intervention werden vor allem Kurseinbrüche hinsichtlich der Gesellschaftsanteile selbst sein, sie können aber auch im Rahmen wesentlicher Umstrukturierung des Beteiligungsportefeuilles oder anlässlich plötzlicher wirtschaftlicher Schwierigkeiten eines der wesentlichen Beteiligungsunternehmen aus Haftungsgründen notwendig werden.

2.14.2 Umfang und Dauer der Befreiung

249

Die in § 5 Z 14 KStG 1988 geregelte Steuerbefreiung der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften ist in zwei zeitlich und einkunftsbezogen definierte Bereiche unterteilt und umfasst soweit eine Befreiung wirksam wird sowohl die unbeschränkte als auch die beschränkte Steuerpflicht.

2.14.2.1 Anlaufzeitraum

2.14.2.1.1 Allgemeiner Anlaufzeitraum

250

Eine generelle Befreiung besteht für die Zeiträume, in denen die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft sich in der von § 5 Z 14 KStG 1988 festgelegten Anlaufphase befindet. In diesem das Gründungsjahr und weitere 5.Jahre umfassenden Zeitraum sind sämtliche von der Gesellschaft erzielten Einkünfte sowohl von der unbeschränkten als auch der beschränkten Steuerpflicht befreit. In diesem Zeitraum bleiben auch Einkünfte, die aus Geschäften außerhalb des den Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften von § 6b KStG 1988 zugewiesenen Geschäftsbereiches (Veranlagungsbereich und Finanzierungsbereich) erzielt werden, steuerfrei, sofern sie im satzungsmäßigen Geschäftszweck einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft Deckung finden. Ab dem sechsten auf das Gründungsjahr folgenden Jahr besteht die Befreiung nur mehr für Erträgnisse aus Veranlagungen innerhalb des Finanzierungsbereiches.

2.14.2.1.2 Besonderer Anlaufzeitraum

251

Die §§ 1 und 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 räumen den Gesellschaften eine Frist bis zum Ende des siebenten auf die Gründung (oder "Umwandlung") folgenden Kalenderjahres ein, um den gesellschaftsrechtlich und veranlagungsmäßig vorgeschriebenen Zustand zu erreichen. Eine Abweichung von den von § 6b KStG 1988 zwingend vorgeschriebenen Gesellschafterstrukturen und Veranlagungsgrundsätzen stellt in diesem Zeitraum keine nachhaltige Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen im Sinne des § 6b Abs. 4 KStG 1988 dar.

252

Wird das Grundkapital (bzw. Genussrechtskapital) einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft in der Folge erhöht (Nachgründung oder aus Gewinnen stammende Eigenkapitalerhöhungen), beginnt nach den §§ 1 und 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 hinsichtlich des Erhöhungsbetrages ein neuer Anlaufzeitraum, der wiederum bis zum Ende des siebenten auf die Eintragung der Kapitalerhöhung im Firmenbuch folgenden Kalenderjahres dauert. Die Abgrenzung dieser Erhöhungsbeträge vom übrigen Gesellschaftsvermögen wird durch einen eigenen Rechnungskreis zu erfolgen haben.

2.14.2.2 Teilsteuerpflicht nach dem Anlaufzeitraum

253

Ist der Anlaufzeitraum abgeschlossen und sind die Anwendungsvoraussetzungen des § 6b KStG 1988 erfüllt (widrigenfalls ab dem Folgejahr eine nachhaltige Verletzung derselben gegeben wäre), ist die Befreiung auf die Erträge aus dem Finanzierungsbereich eingeschränkt, während die Erträge aus dem Veranlagungsbereich steuerpflichtig werden. Die Befreiung im Finanzierungsbereich betrifft praktisch vor allem die Erträge aus Beteiligungen an Mitunternehmerschaften, stillen Gesellschaften und Annexfinanzierungen, da laufende Erträge aus Kapitalbeteiligungen unter die allgemeine Regel des § 10 KStG 1988 fallen. Sie umfasst aber auch Veräußerungsgewinne aus solchen Beteiligungen. Die nach § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 für den Veranlagungsbereich bestehende Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht wird unwirksam, da nach dem Anlaufzeitraum diesbezüglich unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Ein Kapitalertragsteuerabzug kann aber durch eine Befreiungserklärung im Sinne des § 94 EStG 1988 weiterhin vermieden werden.

2.14.3 Finanzierungsbereich und Veranlagungsbereich

254

Für den Finanzierungsbereich und den Veranlagungsbereich sind gesonderte Rechnungskreise zu führen. Es entstehen losgelöst vom Bilanzergebnis zwei voneinander völlig unabhängige Einkommensschedulen. Daher können positive oder negative Ergebnisse der einen Schedule keine steuerliche Auswirkung auf die andere Schedule haben. Positive Einkünfte aus dem Veranlagungsbereich werden steuerlich nicht mit negativen Einkünften aus dem Finanzierungsbereich verrechnet und umgekehrt, sodass ein Verlust aus dem Veranlagungsbereich auch bei einem positiven Ergebnis aus dem Finanzierungsbereich ungeschmälert zum vortragsfähigen Verlust wird.

2.14.3.1 Finanzierungsbereich

255

§ 6b Abs. 1 Z 6 KStG 1988 legt in Verbindung mit § 6b Abs. 2 KStG 1988 fest, in welcher Form die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft ihr Eigenkapital im Rahmen ihres Finanzierungsbereiches durch Eingehen von Beteiligungen einzusetzen hat. Mit Ausnahme der nach § 6 Abs. 2 Z 1 lit. e KStG 1988 zulässigen typisch stillen Beteiligung sind nur Beteiligungsformen zulässig, die eine Beteiligung an der Unternehmenssubstanz vermitteln. Damit scheiden Finanzierungsformen, wie zB die substanzlosen Genussrechte oder partiarische Darlehen, aus dem Geschäftsbereich der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften aus, da ihnen andere als die in § 6b Abs. 2 Z 1 KStG 1988 genannten Beteiligungsformen untersagt sind und diese (ebenso wie die direkte Fremdfinanzierung über Darlehen und Kredit) auch im Veranlagungsbereich nicht zulässig sind.

256

§ 3 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 räumt für das Erreichen des Mindestbeteiligungsstandes für gewerbliche Beteiligungen eine Frist bis zum Ablauf des siebenten auf die Gründung (oder Nachgründung) folgenden Kalenderjahres ein. Scheiden Beteiligungen bei laufendem Betrieb der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft aus dem Betriebsvermögen durch Verkauf, Liquidation oder Insolvenz aus, muss das Mindestbeteiligungsausmaß wieder hergestellt werden. Für die Nachbeschaffung sieht § 3 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 zur Vermeidung von durch den Nachbeschaffungszwang verursachten ungünstigen Beteiligungserwerben eine Frist von 3.Jahren ab dem Zeitpunkt des Ausscheidens vor.

257

Aus den vom Gesetz vorgegeben Relationen für die Verwendung des Eigenkapitals ergeben sich folgende Grenzen:

- Mindestens 75% des Eigenkapitals sind im Inland zu veranlagen.

- Mindestens 70% des Eigenkapitals sind in Beteiligungen an gewerblichen Betrieben, davon 2 Drittel (46,7%) mit Substanzbeteiligung, zu veranlagen.
- Höchstens 33 1/3% des in Beteiligungen veranlagten Eigenkapitals können in Auslandsbeteiligungen veranlagt werden.
- Höchstens 30% des Eigenkapitals können in Geldeinlagen bei Kreditinstituten und Forderungswertpapieren - dabei höchstens 25% im Ausland - veranlagt werden.
- Mindestens 8 Beteiligungen müssen (unter Berücksichtigung allfälliger Nachbeschaffungszeiträume) vorhanden sein.
- Höchstens drei Beteiligungen dürfen an Unternehmen bestehen, die die Umsatzgrenze von 220 Millionen Euro übersteigen.
- Höchstens 20% des Eigenkapitals dürfen durch die einzelne Beteiligung gebunden sei.

2.14.3.2 Veranlagungsbereich

258

Der Veranlagungsbereich der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften umfasst ausschließlich die in § 6b Abs. 1 Z 7 KStG 1988 genannten Arten der Geldveranlagung und ist insgesamt mit 30% des Eigenkapitals begrenzt. Diese Grenze kann vorübergehend in der Anlaufphase (siehe Rz 250 bis 253) und in den von der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 vorgesehenen Übergangszeiträumen überschritten werden. Die nach § 6b Abs. 2 Z 1 lit. f KStG 1988 zulässigen Annexfinanzierungen zählen nicht zum Veranlagungs- sondern zum Finanzierungsbereich.

259

Andere Veranlagungsformen wie zB in Investmentfonds oder spekulative Geld- und Warengeschäfte sind den Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften verwehrt.

Ausgenommen davon sind Investmentfondsanteile, die für die Wertpapierabdeckung der Abfertigungsrückstellung verwendet werden können, wenn der Investmentfonds mindestens zu 90% den Anforderungen des § 6b Abs. 1 Z 7 KStG 1988 genügt, also das Fondsvermögen zu mindestens zu 90% aus Forderungswertpapieren, Geldeinlagen bei Kreditinstituten und Forderungen gegenüber Kreditinstituten besteht. Das Vermögen des Fonds darf allerdings neben Forderungswertpapieren nur aus Unternehmensanteilen bestehen, nicht aber aus derivativen Produkten wie Optionen oder Futures. Erwirbt daher eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft, die alle anderen Erfordernisse zur Qualifikation als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft nach § 6b KStG 1988 sowie der dazu ergangenen

Verordnung erfüllt, solche Fondsanteile im Veranlagungsbereich, ist darin keine Verletzung des § 6b Abs. 1 Z 7 KStG 1988 gegeben.

2.14.4 Beteiligungen

2.14.4.1 Beteiligung an gewerblichen Betrieben

260

Was als gewerblicher Betrieb anzusehen ist, ist nach § 4 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 ausschließlich nach einkommensteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen, sodass alle Formen der Vermögensverwaltung ausscheiden. Dies gilt nicht, wenn die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft sich an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, die ihrerseits ausschließlich Beteiligungen im Sinne des § 6b KStG 1988 hält.

261

Die Beteiligung an Beteiligungsgesellschaften (Holding) ist grundsätzlich nicht vom Finanzierungsbereich von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften umfasst. Ebenso handelt es sich dabei nicht um zulässige Veranlagungen im Veranlagungsbereich. Sofern bis zum Ablauf des siebenten auf die Gründung folgenden Jahres die Beteiligung abgeschichtet wird, stellen Beteiligungen an Beteiligungsgesellschaften oder andere nicht zulässige Unternehmensbeteiligungen im Anlaufzeitraum kein Hindernis dar, weiterhin als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft anerkannt zu bleiben. Damit kann eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft im Anlaufzeitraum auch Aktien einer anderen Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft übernehmen, wenn diese bis zum Ablauf des Anlaufzeitraumes wieder veräußert werden.

Nach § 3 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 zu § 6b KStG 1988 ist eine Holdingbeteiligung aber dann unschädlich, wenn die "Holding" ausschließlich zur "Bündelung" von Investoren erfolgt und ihre Tätigkeit auf den Erwerb, das Halten und die geschäftsleitende Verwaltung einer einzigen Beteiligung beschränkt, die für sich den Beteiligungsbestimmungen des § 6b entspricht.

262

Die Mindestanzahl der gesetzeskonformen Beteiligungen ist mit acht festgelegt, wobei jede einzelne Beteiligung nicht mehr als 20% des Eigenkapitals der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft binden darf (Gesellschaftsanteile und Annexfinanzierung). Ein Überschreiten der 20%-Grenze ist nur in Ausnahmefällen

(Sanierung) zulässig und ist innerhalb des dreijährigen Wiederveranlagungszeitraumes auf das normale Maß zurückzuführen.

263

Für von der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft unbedingt zugesagte Zuschüsse, die Forderungen der Gesellschaft ohne Erfüllungsrisiko vermitteln und bei denen lediglich die Fälligkeit in der Zukunft liegt, besteht die Verpflichtung der bilanziellen Erfassung und Hinzurechnung der Kapitalrücklage zum Eigenkapital, sodass diese Zusage auch auf die 20% Quote anzurechnen ist.

264

Mehrheitsbeteiligungen sind gemäß § 6 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 nur in Ausnahmefällen - zur Sanierung oder zur Abwendung einer Insolvenz - bis zur Dauer von 3 Jahren zulässig. Die Verordnung eröffnet damit im Zusammenhang mit der Sanierung von Beteiligungsunternehmen die Möglichkeiten, vorübergehend einen beherrschenden Einfluss auszuüben - wobei diesbezüglich die Wahl der Mittel - Übernahme der Mehrheit, des größten Einzelanteiles oder Abschluss eines Syndikatsvertrages auf bestimmte Zeit - unerheblich ist und auch die Möglichkeit die Annexfinanzierung über die Anschaffungskosten zu erhöhen besteht.

265

Im Anlaufzeitraum kann auch direkt beim Erwerb durch eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft das vorgesehene Beteiligungsausmaß überschritten werden, wenn die Herstellung einer dem Gesetz entsprechenden Struktur innerhalb des Anlaufzeitraumes vorgenommen wird. Ebenso ist im Wiederveranlagungszeitraum ein kurzfristiges Eingehen einer Mehrheitsbeteiligung unschädlich, wenn dies zum Erreichen einer Struktur dient, die letztendlich in einer Minderheitsbeteiligung endet. Dies kann zB der Fall sein, wenn eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft eine zur Fortführung von mehreren Unternehmen bestimmte Übernahmegesellschaft alleine gründet und danach die fortzuführenden Unternehmen über Verschmelzungen oder Einbringungen gegen Abtretung von Anteilen integriert.

Wird eine Mehrheitsbeteiligung im Anlaufzeitraum oder Wiederveranlagungszeitraum erworben und innerhalb des Anlaufzeitraumes auf das vorgesehene Höchstausmaß zurückgeführt, ist dies auch ohne Vorliegen eines Sanierungsbedarfes möglich.

2.14.4.2 Beteiligung an Klein- und Mittelbetrieben

266

§ 4 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 definiert Klein- und Mittelbetriebe als Betriebe, deren Umsatz im Durchschnitt der letzten drei Geschäftsjahre vor dem Zeitpunkt des Eingehens der Beteiligung durch die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft und im letzten vor diesem Zeitpunkt liegenden Geschäftsjahr 220 Mio. Euro nicht übersteigt. Eine in der Folge eintretende Umsatzerhöhung bleibt unbeachtlich. Für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften, die nur mehr über solche in den Großbetriebsbereich hineingewachsene Beteiligungen verfügen, wird sich aber der Zwang zur Kapitalerhöhung oder zur Umschichtung im Beteiligungsportefeuille ergeben, da sie sonst der vom Gesetz vorgegebenen Förderungsaufgabe auf Dauer nicht mehr nachkommen kann, was als Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen zu sehen ist. Jedenfalls zählen Beteiligungen an Großbetrieben unabhängig davon, ob sie bei Eingehen der Beteiligung durch die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft bereits Großbetriebe waren oder erst in diese Größenordnung hineingewachsen sind, zum Finanzierungsbereich der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft.

2.14.4.3 Ausschluss bestimmter Beteiligungen

267

Der Verweis des § 6b Abs. 2 Z 2 KStG 1988 auf § 14 Abs. 5 Beteiligungsfondsgesetz verhindert, dass mehrere Beteiligungen an Unternehmen, die den gleichen Eigentümern zuzurechnen sind, eingegangen werden. Des Weiteren ist es über diese Bestimmung nicht zulässig, dass sich die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft an einem Unternehmen beteiligt, an welchem die Aktionäre der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft mittelbar oder unmittelbar mit mindestens 25% beteiligt sind.

268

§ 6b Abs. 2 Z 3 KStG 1988 schließt aus, dass die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften in die Stellung einer Holdinggesellschaft abgleiten und damit vom Förderungsziel abweichen. Dies wird durch Festlegung eines Höchstbeteiligungsausmaßes von 49% des Betriebsvermögens oder Nennkapitals (gilt auch für die Stimmrechte) und das Verbot der Einnahme einer beherrschenden Stellung, wie sie bei Publikumsgesellschaften oder durch Syndikatsverträge mit geringerer Beteiligung erlangt werden kann, erreicht. Für wirtschaftlich sinnvolle Sanierungen lässt § 6 Abs. 3 der VO vorübergehende Überschreitungen dieser Grenzen zu, wenn eine wirtschaftliche Notwendigkeit besteht und der gesetzeskonforme Zustand innerhalb von 3.Jahren nach dem Wegfall dieses wirtschaftlichen Grundes wiederhergestellt wird.

269

Im Fall der Einbringung einer Beteiligung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft ist das Beteiligungsverhältnis nach erfolgter Umgründung maßgeblich. In die Berechnung sind Stimmrechtsbindungen zB über Syndikatsverträge oder Gesellschaftsverträge einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft einzurechnen.

270

Daneben sind nach § 6b Abs. 2 Z 4 KStG 1988 Beteiligungen an Unternehmen der Branchen des Geld- Kredit- und Versicherungswesens sowie Energieerzeugung unzulässig.

2.14.4.4 Typisch stille Beteiligung

271

Die typisch stille Beteiligung widerspricht grundsätzlich dem Gedanken der Risikokapitalaufbringung, der dem Rechtsinstitut der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft immanent ist. Dass sie dennoch, wenn auch in eingeschränktem Umfang zulässig ist, dient einer möglichst flexiblen an den Einzelfall angepassten Beteiligungsfinanzierung. Eine von einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft eingegangene typisch stille Beteiligung ist aber nach besonders strengen Kriterien auf das Vorliegen aller gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen zu prüfen und muss sich klar von partiarischen Rechtsverhältnissen unterscheiden.

Die nach § 6b Abs. 2 Z 1 lit. e KStG 1988 grundsätzlich zulässige Beteiligung in Form einer typisch stillen Beteiligung ist wie jede Unternehmensbeteiligung nur in eingeschränktem Umfang (20% des Eigenkapitals) möglich.

2.14.4.5 Annexfinanzierung

272

Neben einer bestehenden gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an einem Unternehmen können Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften diesem Unternehmen auch in verschiedenen von § 6b Abs. 2 Z 1 lit. f KStG 1988 vorgesehenen Formen Fremdkapital als so genannte Annexfinanzierung zur Verfügung stellen. Dies soll einerseits eine an den Einzelfall angepasste Unternehmensfinanzierung erleichtern, andererseits aber auch den Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften bei zwar zukunftsträchtigen, aber langfristigen Investments ein Mindestmaß an laufenden Erträgen sichern. Das Ausmaß der Annexfinanzierung ist durch § 6 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 im Einzelfall mit der Höhe der gesellschaftsrechtlichen Investments begrenzt. Ein kurzfristiges Überschreiten dieser Grenze ist nach § 6 Abs. 3 der VO zulässig, wenn sie aus zwingenden wirtschaftlichen Gründen vor

allem zur Erhaltung der Beteiligung notwendig wird und wenn innerhalb von 3.Jahren nach dem Wegfall dieser Gründe der gesetzmäßige Zustand wieder hergestellt wird.

2.14.5 Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung

273

Eine neugegründete Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft hat dem Bundesministerium für Finanzen ihre Satzung, eine Bescheinigung des Wirtschaftsprüfers über das grundsätzliche Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen des § 6b KStG 1988 und einen Firmenbuchauszug vorzulegen. Das Bundesministerium stellt eine Bescheinigung über die Eigenschaft als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft aus und nimmt die Gesellschaft in die nächste Jahresliste auf.

274

In der Folge schreibt § 6b Abs. 3 KStG 1988 die jährliche Überprüfung der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften durch einen Wirtschaftsprüfer, der das Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen zu bescheinigen hat, vor. Dadurch wird der Behörde die Kontrolle der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften ermöglicht. Das Bundesministerium für Finanzen veröffentlicht im Interesse der Anleger jährlich eine Liste aller durch Bescheinigungen des Bundesministers für Finanzen als Mittelstandsgesellschaften anerkannten Gesellschaften. Diese Liste gibt dem Anleger die Sicherheit, dass hinsichtlich einer von ihm gehaltenen Beteiligung an einer in der Liste enthaltenen Gesellschaft die einkommensteuerliche Dividendenbegünstigung für innerhalb des auf die Veröffentlichung der Liste folgenden Jahres erfolgenden Ausschüttungen, zum Tragen kommt. Diese Liste kann nachträglich ergänzt werden. Die Begünstigung kommt für Zuflüsse nicht mehr zum Tragen, die nach der Veröffentlichung jener Liste erfolgen, in der die Gesellschaft (endgültig) nicht mehr aufscheint.

275

Die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften haben jährlich die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers unmittelbar nach deren Erteilung, spätestens aber bis zum 30. Juli jeden Jahres, dem Bundesministerium für Finanzen vorzulegen. Verstreicht diese Frist ungenutzt, kann, auch wenn die gesetzlichen Voraussetzungen im Übrigen vorliegen, eine Aufnahme in die jährliche Liste nicht erfolgen.

2.14.6 Verletzung der Begünstigungsvoraussetzungen

276

Außerhalb des Anlaufzeitraumes führt jede Verletzung der Begünstigungsvoraussetzungen zur unbeschränkten Steuerpflicht der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft. Die Steuerpflicht beginnt mit jenem Veranlagungszeitraum, in den das die Verletzung auslösende Ereignis fällt.

Besteht zu Beginn des ersten auf den Anlauf-, Wiederveranlagungs- oder Sanierungszeitraum folgenden Jahres ein nicht gesetzeskonformer Zustand, fällt bereits dieses Jahr in die unbeschränkte Steuerpflicht. Werden die Voraussetzungen in der Folge wiederum hergestellt, tritt die Gesellschaft mit Beginn des auf die "Sanierung" folgenden Veranlagungszeitraumes wieder in die (Teil)Steuerbefreiung ein. § 18 KStG 1988 ist anzuwenden.

277

Die Besteuerung nach einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen ergibt sich daher wie folgt:

Steuerlich adaptierter Gewinn laut Bilanz des Verletzungsjahres (die Befreiung nach § 5 Z 14 KStG 1988 ist nicht anzuwenden)

+ Auflösung der Rücklage nach Übergangsregelung (§ 18 Abs. 1 KStG 1988)

– Sonderausgaben und Sanierungsgewinn

= Steuerpflichtiges Einkommen, zum Normalsteuersatz zu versteuern.

278

Die Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen kann nicht nur in Jahren gegeben sein, für die noch kein Testat des Wirtschaftsprüfers vorliegt, sondern auch überprüfte Jahre betreffen, wenn die Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen zB im Rahmen von Betriebsprüfungen festgestellt werden. Eine Verletzung ist für jedes Jahr gesondert zu beurteilen und berührt das Folgejahr, in dem die Anwendungsvoraussetzungen wieder gegeben sein können, grundsätzlich nicht.

2.14.7 Zusatzbesteuerung

279

§ 6b Abs. 4 KStG 1988 sieht eine Zusatzbesteuerung für jene Gesellschaften vor, die außerhalb des Anlaufzeitraumes nachhaltig die Anwendungsvoraussetzungen des § 6b KStG 1988 verletzen. Diese Zusatzsteuer stellt ein Äquivalent für die dem Fiskus durch die Einkommensteuerbegünstigung der Dividendenempfänger entgangene Kapitalertragsteuer dar. Der Dividendenempfänger selbst bleibt von dieser Besteuerung unberührt, seine Begünstigung bleibt für bereits erfolgte Ausschüttungen erhalten. Unmaßgeblich ist es, inwieweit solche Begünstigungen auch tatsächlich in Anspruch genommen wurden. Es fließt das gesamte realisierte Ausschüttungsvolumen in die Bemessungsgrundlage für die Zusatzsteuer ein. Auch ein Nachweis, dass bestimmte institutionelle- oder Großanleger in den maßgeblichen Zeiträumen beteiligt und nicht in der

Lage waren, die Einkommensteuerbegünstigung in Anspruch zu nehmen, ändert nichts an der Höhe der Bemessungsgrundlage. Siehe weiters Rz 1482.

2.14.8 Liquidation und Nachversteuerung

280

Sobald eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft ihre Liquidation beschließt, scheidet sie aus der Steuerbegünstigung aus. Im Liquidationszeitraum (siehe Rz 1410 bis 1414) unterliegen daher alle Erträge der unbeschränkten Steuerpflicht.

281

Die Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht entfällt rückwirkend, wenn der angestrebte begünstigte Zweck innerhalb der ersten sieben Jahre (Anlaufzeitraum) nach der Eintragung der neugegründeten Gesellschaft in das Firmenbuch wieder aufgegeben wird. Es kommt daher zur Nachversteuerung aller bisher erzielten Erträge der Gesellschaft.

Diese Regelung des § 5 Z 14 KStG 1988 soll verhindern, dass Aktiengesellschaften unter Hinweis auf § 5 Z 14 KStG 1988 für die ersten sieben Jahre die Steuerbefreiung als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft in Anspruch nehmen und in der Folge durch Veränderung der Gestion darauf verzichten, obwohl die Voraussetzungen für eine begünstigte Gesellschaft vorliegen. Die Gestaltung soll insbesondere den Missbrauch für einzelne Veräußerungsgewinne hintanhalten.

Der im Gesetz vorgesehene rückwirkende Wegfall der Steuerbegünstigung stellt einen Verfahrenstitel sui generis dar, der in seiner Wirkung der Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO entspricht und es der Behörde ermöglicht, die bisherigen Bescheide in jede Richtung abzuändern.

3 Einkommen (§ 7 KStG 1988)

3.1 Einkommensbegriff allgemein (§ 7 Abs. 1 und 2 KStG 1988)

282

§ 7 Abs. 1 KStG 1988 regelt die

- sachliche Steuerpflicht (Besteuerungsgegenstand)
- Zurechnung des Einkommens und
- den Besteuerungszeitraum.

Wie das Einkommen ermittelt wird, ergibt sich grundsätzlich aus den Vorschriften des EStG 1988 und aus den speziellen Bestimmungen des KStG 1988. Soweit spezielle Bestimmungen des KStG 1988 vom EStG 1988 abweichende Regelungen treffen, gehen diese als Spezialnormen den einkommensteuerlichen Normen vor. Soweit das KStG 1988 ergänzende Regelungen enthält, treten diese zu den einkommensteuerlichen Vorschriften über die Einkommensermittlung hinzu, wie zB die Regelungen über Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung, Unternehmensgruppen (§ 9 KStG 1988), die Befreiungstatbestände des § 10 KStG 1988, Sonderausgaben gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988, die abzugsfähigen und die nicht abzugsfähigen Aufwendungen (§§ 11 und 12 KStG 1988), die Sondervorschriften der §§ 13 bis 17 KStG 1988 und die besonderen Einkommensermittlungsvorschriften der §§ 18 bis 20 KStG 1988.

3.1.1 Allgemeines

3.1.1.1 Umfang der sachlichen Steuerpflicht

283

Die sachliche Steuerpflicht bezieht sich auf das Einkommen. Dieses ist im § 7 Abs. 2 KStG 1988 eigenständig definiert. Danach gilt als Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG 1988). Demnach können Körperschaften folgende Einkünfte haben (siehe Rz 1239 bis 1241):

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- sonstige Einkünfte.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 1 und 3 bis 5 EStG 1988 und nichtselbständige Einkünfte kann eine Körperschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1998 begrifflich nicht haben (siehe aber Rz 1254 und 1257).

284

Nicht als Teil des Einkommens einer Körperschaft zu erfassen sind daher alle Einnahmen bzw. Vermögensveränderungen, die nicht unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 fallen (siehe Rz 1242 bis 1244). Dazu gehören auch Vermögensvermehrungen auf Grund von Einlagen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, Vermögensverminderungen durch eine Einlagenrückzahlung auf Grund einer ordentlichen Kapitalherabsetzung und Buchgewinne auf Grund einer nominellen Kapitalherabsetzung und Personensteuervergütungen.

Nicht als Teil des Einkommens einer Körperschaft zu erfassen sind auch Vermögensveränderungen, die mit Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehen, die nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft gehören (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 98/15/0170).

285

Keine Einkunftsquelle liegt vor bei Betätigungen, die auf Dauer gesehen zu keinem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen (Liebhaberei). Die Ergebnisse aus diesen Betätigungen sind nicht als Teil des Einkommens zu erfassen, und zwar weder Verluste noch Zufallsgewinne (siehe EStR 2000 Rz 102).

286

Liebhaberei kann gemäß § 5 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 nicht vorliegen bei

Betrieben gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988)

juristischen Personen des privaten Rechts im Rahmen des § 2 Abs. 4 dritter Satz KStG 1988

wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 31 BAO)

unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Körperschaften.

3.1.1.2 Ausländische Einkünfte

287

Auf Grund des in § 7 Abs. 2 KStG 1988 verankerten Welteinkommensprinzips sind ausländische Einkünfte einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft grundsätzlich in die Einkommensermittlung miteinzubeziehen. Der Vermeidung von Mehrfachbesteuerungen solcher Einkünfte dienen einerseits Maßnahmen gemäß § 48 BAO oder die Anwendung von DBA. Gemäß § 48 BAO kann das BMF diese Einkünfte ganz oder teilweise aus der inländischen Besteuerungsgrundlage ausscheiden oder anordnen, dass die darauf entfallende ausländische Steuer auf die inländische ganz oder teilweise angerechnet wird.

288

Bei der Anwendung von DBA ist folgendermaßen vorzugehen: Es ist nach inländischem Recht der inländische Besteuerungsanspruch zu ermitteln, dieser ist auf Grundlage des jeweils gültigen Abkommens anzupassen, und der so abkommenskonform adaptierte Besteuerungsanspruch nach inländischem Recht durchzusetzen. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen kommen grundsätzlich zwei Methoden in Frage, die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode. Erstere bedeutet eine Steuerbefreiung im Sitzstaat für im Quellenstaat erzielte Einkünfte. Bei der Anrechnungsmethode wird das gesamte Einkommen im Sitzstaat besteuert, die auf ausländische Einkünfte entfallende ausländische Steuer wird jedoch auf die entsprechende inländische Steuer angerechnet (siehe auch Rz 316 und EStR 2000 Rz 32 bis 34).

3.1.1.3 Zurechnung des Einkommens

289

Das Einkommen ist der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft zuzurechnen, die es bezogen und erzielt hat. Grundsätzlich ist dies diejenige, die diese Einkünfte auf eigene Rechnung und eigene Gefahr (wirtschaftliches Risiko) erwirtschaftet hat. Ausschlaggebend dabei ist, wer über eine Einkunftsquelle wirtschaftlich verfügen kann. Nicht wesentlich ist, wer das wirtschaftliche Eigentum an den Wirtschaftsgütern, die zur Einnahmenerzielung eingesetzt werden, hat. Diese können nämlich anderen Personen zugerechnet werden als die damit erzielten Einkünfte. Maßgeblich dabei ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung. Im Wesentlichen gelten die im Bereich des EStG 1988 geltenden Zurechnungsgrundsätze (siehe EStR 2000 Rz 104 ff).

Bei einem verpachteten Betrieb sind die Einkünfte aus dem Betrieb dem Pächter zuzurechnen.

Einkünfte aus einem Vermögensgegenstand, an dem ein Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde, sind dem Fruchtnießer zuzurechnen.

Einkünfte aus einem zwangsverwalteten oder einem in Insolvenz befindlichen Unternehmen sind dem Unternehmen zuzurechnen.

Wem das Einkommen bei Vorliegen einer Unternehmensgruppe zugerechnet wird, bestimmt sich nach § 9 KStG 1988 (siehe Rz 406 bis Rz 440).

3.1.1.4 Besteuerungszeitraum

290

Besteuert wird jeweils das Einkommen, das die unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Das bedeutet, dass das Kalenderjahr grundsätzlich sowohl Veranlagungszeitraum als auch Ermittlungszeitraum für das Einkommen ist.

Veranlagungszeitraum ist immer das Kalenderjahr, auch wenn die sachliche Steuerpflicht nicht das ganze Kalenderjahr über bestanden hat.

291

Beginnt oder endet die persönliche Steuerpflicht während eines Kalenderjahres, umfasst der Veranlagungszeitraum nicht das volle Kalenderjahr.

Eine Ausnahme davon besteht im Falle der Liquidationsbesteuerung nach § 19 KStG 1988 (siehe Rz 1403 bis 1432).

292

Erfolgt während des Kalenderjahres in Bezug auf den Sitz oder die Geschäftsleitung ein Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht oder umgekehrt, sind in einem Kalenderjahr zwei getrennte Veranlagungen durchzuführen. Es liegen daher zwei Veranlagungszeiträume vor.

293

Wann das Einkommen als bezogen gilt, richtet sich nach den Vorschriften, die für die zeitliche Erfassung von Einnahmen bzw. Erträgen und Ausgaben bzw. Aufwendungen für die jeweilige Einkunftsart gelten. Bei den betrieblichen Einkunftsarten richtet sich diese nach der Art der Gewinnermittlung. Grundsätzlich kommen für Körperschaften dieselben Gewinnermittlungsarten in Frage wie für natürliche Personen (Betriebsvermögensvergleich durch Buchführung , Einnahmen-Ausgabenrechnung, Überschussermittlung und Pauschalierung). Die dabei im Bereich des EStG 1988 entwickelten Grundsätze gelten auch für den Bereich des KStG 1988.

Im Bereich der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind Einnahmen in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, in dem die Vermögensvermehrung eintritt, Ausgaben dann, wenn die Vermögensminderung eintritt (Sollprinzip).

Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem sie zu- bzw. abgeflossen sind. Gleiches gilt im Bereich der Überschusseinkünfte (Einkünfte aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte).

Das Zufluss- bzw. Abflussprinzip ist auch für gemäß § 17 EStG 1988 ermittelte Einkünfte zu beachten.

3.1.2 Geltung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften

294

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 bestimmt das Einkommen eigenständig. Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988.

Folgende Regelungen des EStG 1988 können für Körperschaften Anwendung finden:

- § 2 Abs. 2a EStG 1988 (Verlustausgleichs- und Verlustvortragsbeschränkung); siehe EStR 2000 Rz 156 bis 159. Diese Bestimmung ist auf Einkünfte aus einer Beteiligung anzuwenden, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, siehe EStR 2000 Rz 163 ff.
- § 2 Abs. 2b EStG 1988 (Verlustverrechnungs- und Verlustvortrags-Beschränkung).
- § 2 Abs. 3 und 4 EStG 1988 (Einkünfte), siehe EStR 2000 Rz 101 ff, soweit auf Körperschaften anwendbar.
- § 2 Abs. 6 und 7 EStG 1988 (Gewinnermittlungszeitraum, abweichendes Wirtschaftsjahr) siehe EStR 2000 Rz 179 ff unter Beachtung von § 7 Abs. 5 KStG 1988.
- § 2 Abs. 8 EStG 1988 (Berücksichtigung ausländischer Einkünfte bei Berechnung der Steuer)
- § 3 EStG 1988 (sachliche Befreiungen). Allgemeines zu den einzelnen Steuerbefreiungen siehe LStR 1999 Rz 18 bis 21. Durch sachliche Befreiungen werden bestimmte Einkünfte, die an und für sich unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 fallen würden, von der Besteuerung ausgenommen. Sachliche Steuerbefreiungen sind auch im Bereich der beschränkten Steuerpflicht zu berücksichtigen. Eine formelle Antragstellung ist nicht erforderlich. Die Bestimmungen des § 3 EStG 1988 gelten für das KStG 1988,

soweit diese nicht nur auf natürliche Personen zutreffen können. Auf Körperschaften sind anwendbar:

- § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (teilweise),
- § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d und e EStG 1988,
- § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, siehe EStR 2000 Rz 301 bis 305.
- § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988, siehe EStR 2000 Rz 306 ff.

- § 4 Abs. 1 bis 4, 6 bis 12 EStG 1988 (Gewinnermittlung), siehe EStR 2000 Rz 401 ff.
- § 5 EStG 1988 (Gewinnermittlung der protokollierten Gewerbetreibenden), siehe EStR 2000 Rz 403 ff.
- § 6 EStG 1988 (Bewertung), siehe EStR 2000 Rz 2101 ff.
- §§ 7 und 8 EStG 1988 (Absetzung für Abnutzung), siehe EStR 2000 Rz 3101 ff.
- §§ 9 und 14 EStG 1988 (Rückstellungen), siehe EStR 2000 Rz 3301 ff), soweit nicht § 15 KStG 1988 zur Anwendung kommt.
- § 13 EStG 1988 (Geringwertige Wirtschaftsgüter), siehe EStR 2000 Rz 3893 ff.
- § 14 EStG 1988, siehe oben zu § 9.
- § 15 EStG 1988 (Einnahmen), siehe EStR 2000 Rz 4001 ff.
- § 16 Abs. 1 Z 1 bis 3, 7 und 8 EStG 1988; § 16 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 (Werbungskosten), siehe EStR 2000 Rz 4030 ff.
- § 17 EStG 1988 (Gewinn- bzw. Überschussermittlung nach Durchschnittssätzen), siehe EStR 2000, Rz 4101 ff.
- § 18 Abs. 1 Z 1, 6, 7, § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 (Sonderausgaben), siehe EStR 2000 Rz 4501 ff und LStR 1999 Rz 429 ff, soweit auf Körperschaften anwendbar. § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 regelt den Verlustabzug im Falle des Mantelkaufes eigenständig (siehe Rz 1188).
- § 19 EStG 1988 (zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben), siehe EStR 2000 Rz 4601 ff.
- § 21 EStG 1988 (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft), siehe EStR 2000 Rz 5001 ff.

- § 22 Z 2 EStG 1988 (teilweise) und § 22 Z 5 EStG 1988 (Einkünfte aus selbständiger Arbeit), siehe EStR 2000 Rz 5201 ff, soweit auf Körperschaften anwendbar.
- § 23 EStG 1988 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb), siehe EStR 2000 Rz 5401 ff.
- § 24 EStG 1988 (Veräußerungsgewinne), siehe EStR 2000 Rz 5501 ff.
- § 27 Abs. 1 Z 1 bis 7 EStG 1988 und § 27 Abs. 2 EStG 1988 (Kapitalvermögen), siehe EStR 2000 Rz 6101 ff.
- § 28 EStG 1988 (Vermietung und Verpachtung), siehe EStR 2000 Rz 6401 ff.
- § 29 Z 1 bis 3 EStG 1988 (sonstige Einkünfte), siehe EStR 2000 Rz 6601 ff.
- § 30 Abs. 1 EStG 1988, § 30 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, § 30 Abs. 3 bis 7 EStG 1988 (Spekulationsgeschäfte), siehe EStR 2000 Rz 6620 ff.
- § 31 EStG 1988 (Veräußerung von Beteiligungen), siehe EStR 2000 Rz 6666 ff.
- § 32 EStG 1988 (gemeinsame Vorschriften), siehe EStR 2000 Rz 6801 ff.
- § 42 EStG 1988 (Steuererklärungspflicht), siehe EStR 2000 Rz 7534 ff.
- § 43 EStG 1988 (Steuererklärung bei einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte)
- § 44 EStG 1988 (Form der Steuererklärungen), siehe EStR 2000 Rz 7552 ff.
- § 45 EStG 1988 (Vorauszahlungen), siehe EStR 2000 Rz 7557 ff.
- § 46 EStG 1988 (Abschlusszahlungen), siehe EStR 2000 Rz 7574 ff.
- §§ 93 bis 97 EStG 1988 (Kapitalertragsteuer), siehe EStR 2000 Rz 7701 ff.
- § 98 Z 1 bis 3, 5 bis 8 EStG 1988 (Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht), siehe EStR 2000 Rz 7901 ff.
- § 99 Abs. 1 Z 1 bis 3, 5, Abs. 1a, 2 und 3 EStG 1988 (Steuerabzug in besonderen Fällen).
- § 99a (Befreiung vom Steuerabzug).
- § 100 EStG 1988 (Höhe und Einbehaltung der Steuer).
- § 101 EStG 1988 (Abfuhr der Abzugssteuer).
- § 102 EStG 1988 (Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger).

- §§ 112, 113 bis 121, 123 bis 124b EStG 1988 (Übergangsbestimmungen).

3.2 Verlustausgleich

295

Der Verlustausgleich ist ein Teil der Einkommensdefinition nach § 7 Abs. 2 KStG 1988, siehe Rz 283. Verluste sind negative Einkünfte und vermindern grundsätzlich die Bemessungsgrundlage. Sofern sie außerhalb der Einkunftsarten oder im Rahmen einer Liebhaberei anfallen, sind sie körperschaftsteuerlich unbeachtlich.

3.2.1 Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich

296

Unter dem horizontalen Verlustausgleich versteht man die Saldierung von positiven und negativen Einkünften innerhalb der jeweiligen Einkunftsart (siehe EStR 2000 Rz 152). Verbleibt nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleiches bei einer Einkunftsart ein Verlust, ist dieser im Rahmen des vertikalen Verlustausgleiches mit den positiven Ergebnissen anderer Einkunftsarten auszugleichen (siehe im Übrigen EStR 2000 Rz 151 bis 153).

3.2.1.1 Verlustausgleich bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988

297

Zum Verlustausgleich bei Formkaufmanns-Körperschaften siehe Rz 344 bis 345.

3.2.1.2 Verlustausgleich bei nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften

298

Nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften können Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten haben (siehe Rz 1239), es ist daher sowohl der horizontale als auch der vertikale Verlustausgleich möglich.

Beispiel:

Ein nicht gemeinnütziger Verein betreibt einen Gewerbebetrieb. Daneben hält der Verein eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, vermietet eine Liegenschaft und bezieht Einkünfte aus einer stillen Beteiligung:

Im Veranlagungszeitraum wurden aus dem Gewerbebetrieb ein Gewinn von 30.000 Euro, aus der Personengesellschaft ein anteiliger Verlust von 7.000 Euro, aus der Vermietung ein Überschuss der Werbungskosten von 3.500 Euro, aus der stillen Beteiligung Einkünfte aus Kapitalvermögen von 6.500 Euro erzielt. Aus der stillen Beteiligung liegt ein nicht verrechneter Schwebeverlust (Wartetastenverlust) von 5.000 Euro vor.

Zwischen den Einkünften aus dem Gewerbebetrieb und der Beteiligung an der Personengesellschaft ist ein horizontaler Verlustausgleich vorzunehmen, sodass

23.000 Euro an Einkünften aus Gewerbebetrieb verbleiben. Davon ist der Überschuss über die Werbungskosten aus der Vermietung in Höhe von 3.500 Euro abzuziehen. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen sind um den Wartetastenverlust von 5.000 Euro zu kürzen, sodass ein Überschuss von 1.500 Euro verbleibt. Das Einkommen beträgt somit 21.000 Euro.

3.2.2 Verlustausgleichsverbote

3.2.2.1 Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 2a EStG 1988

299

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 besteht ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2001 auch für den Bereich der Körperschaftsteuer ein Verlustausgleichs- und Vortragsverbot für negative Einkünfte aus der Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften nach § 2 Abs. 2a EStG 1988, bei denen das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht (= beteiligungsbezogenes Verlustausgleichsverbot). Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen. Siehe dazu EStR 2000 Rz 156 bis 159 sowie 163 bis 177

Der Hinweis in den EStR 2000 Rz 159, dass das branchenbezogene Verlustausgleichsverbot dem beteiligungsbezogenen Verlustausgleichsverbot vorgeht, ist für die Körperschaftsteuer unbeachtlich.

300

Eine weitere Einschränkung bestand

- für die Veranlagungsjahre 1996 und 1997 bei Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt(e) im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter besteht oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist (= branchenbezogenes Verlustausgleichsverbot)

- für Verluste aus Beteiligungen als Mitunternehmer oder stiller Gesellschafter an Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt in der Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftgütern liegen, die gemäß § 26a Abs. 6 KStG 1988 weder ausgleichsfähig noch gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988 vortragsfähig waren, wenn die Beteiligung in den Wirtschaftsjahren angeschafft wurden, die in den Jahren 1996 und 1997 endeten. Solche Verluste sind mit Gewinnen (Gewinnanteilen) aus dieser Beteiligung frühestmöglich zu verrechnen.

3.2.2.2 Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 2 b EStG 1988

301

Siehe EStR 2000 Rz 157a bis157d und 3802a.

3.2.3 Besondere Verlustausgleichsverbote und Verlustausgleichsbeschränkungen

3.2.3.1 Verluste auf Grund der Geltendmachung eines Investitionsfreibeitrages

302

Entsteht oder erhöht sich ein Verlust durch die Inanspruchnahme eines Investitionsfreibetrages, ist dieser Verlust insoweit weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 vortragsfähig. Der § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 hat durch Verweis im § 8 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 auch für das Körperschaftsteuergesetz Gültigkeit. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen (§ 10 Abs. 8 EStG 1988; VwGH 5.11.1991, 91/14/0099).

303

Gemäß § 10b EStG 1988 idF Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000 können Investitionsfreibeträge allerdings nur mehr auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die vor dem 1. Jänner 2001 angefallen sind, geltend gemacht werden, wobei nicht verrechnete Verluste weiterhin unter Berücksichtigung der Verlustverrechnungsklausel des § 2 Abs. 2b EStG 1988 (75% Klausel) verrechenbar sind (siehe EStR 2000 Rz 3701a und 3701b).

3.2.3.1.1 Unternehmensgruppen

304

Siehe Rz 361 bis Rz 495.

3.2.3.1.2 Umgründung

305

Schwebeverluste im Sinne des § 10 Abs. 8 EStG 1988 einer übertragenden Körperschaft sind -soweit sie im Falle einer Umgründung im Sinne des UmgrStG auf eine übernehmende Körperschaft übergehen - frühestens gegen den Gewinn jenes Wirtschaftsjahres zu verrechnen, in das die Umgründungswirkungen fallen.

3.2.3.1.3 Mitunternehmerschaften

306

Macht eine Mitunternehmerschaft einen Investitionsfreibetrag im Sinne des § 10 EStG 1988 geltend und entsteht ein Schwebeverlust (Wartetastenverlust) nach § 10 Abs. 8 EStG 1988, ist dieser gegen die nächstfolgenden Gewinne dieser Mitunternehmerschaft zu verrechnen. Eine Verrechnung im Rahmen der die 100-prozentige Mitunternehmeranteile haltenden Kapitalgesellschaft mit Gewinnen aus anderen Mitunternehmeranteilen kommt nicht in Betracht.

3.2.3.1.4 Verluste im Zusammenhang mit Beteiligungen

307

Nach § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 ist ein ausschüttungsbedingter Verlust bei der Veräußerung einer Beteiligung im Sinne des § 10 KStG 1988 nicht abzugsfähig. Im Übrigen siehe Rz 1220 bis 1223. Nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 ist ein Verlust im Zusammenhang mit Teilwertabschreibungen oder der Veräußerung von Beteiligungen nur auf sieben Jahre verteilt abzugsfähig. Im Übrigen siehe Rz 1224 bis 1230.

3.2.3.2 Gemeinnützige Bauvereinigungen

308

Gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 ist ein aus begünstigungsschädlichen Geschäften einer gemeinnützigen Bauvereinigung im Sinne des § 6a Abs. 1 KStG 1988 insgesamt entstehender Verlust nicht ausgleichsfähig.

3.2.4 Verlustausgleichsbeschränkungen für nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften

3.2.4.1 Stille Beteiligung

309

Verlustanteile einer Körperschaft als echter stiller Gesellschafter (stille Beteiligung, die nicht zum Betriebsvermögen gehört, bspw. stille Beteiligung einer Privatstiftung) sind gemäß § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen. Sie sind jedoch mit späteren Gewinnen zwecks Auffüllung bis zur Höhe der Einlage zu verrechnen.

3.2.4.2 Sonstige Einkünfte

310

Verluste aus Leistungen der Körperschaft gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 unterliegen einem Ausgleichsverbot (insb. Vermietung beweglicher Gegenstände)

3.2.4.3 Spekulationsgeschäfte

311

Verluste aus Spekulationsgeschäften sind nur mit allenfalls vorhandenen anderen Spekulationsüberschüssen, nicht hingegen mit anderen Einkünften ausgleichsfähig (§ 30 Abs. 4 EStG 1988).

3.2.4.4 Veräußerung von Beteiligungen

312

Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 an Körperschaften sind nur mit Überschüssen aus anderen derartigen Beteiligungsveräußerungen ausgleichsfähig (§ 31 Abs. 5 EStG 1988).

3.2.4.5 Übergangsverluste

313

Übergangsverluste nach § 4 Abs. 10 Z. 1 EStG 1988 beim Wechsel der Gewinnermittlungsart sind nach dem Wechsel auf die nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträume zu je einem Siebentel zu verteilen.

3.2.4.6 Gemeinnützige Vereine

314

Ein Verlustausgleich zwischen steuerpflichtigen Betrieben nach § 45 Abs. 1 oder 3 BAO und steuerfreien Betrieben nach § 45 Abs. 2 BAO ist ausgeschlossen.

Ebenso können Verluste eines gemeinnützigen Vereines aus einem steuerpflichtigen Betrieb nach § 45 Abs. 3 BAO nicht mit Einkünften aus Kapitalvermögen, hinsichtlich welcher beschränkte Steuerpflicht vorliegt, ausgeglichen werden.

3.2.5 Verluste im Zusammenhang mit ausländischen Einkunftsquellen

315

Siehe EStR 2000 Rz 178, Punkt 6 und 7.

3.2.5.1 Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften

316

Werden von unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften Einkünfte aus Staaten bezogen, mit denen Doppelbesteuerungsabkommen bestehen, ist bei der Besteuerung in drei Schritten vorzugehen:

- Zunächst ist der Bestand der Steuerpflicht nach österreichischem innerstaatlichen Steuerrecht zu beurteilen.
- Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).
- Die weitere Vorgangsweise bei der Erhebung der abkommensgemäß in Österreich zustehenden Steuern richtet sich wieder nur nach innerstaatlichem Steuerrecht (allerdings unter Beachtung von DBA-Diskriminierungsverboten).

Ein nach innerstaatlichem Recht gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 vorzunehmender Verlustausgleich mit negativen ausländischen Einkünften wird durch die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode nicht beeinträchtigt. Der innerstaatlich zwingend vorzunehmende Verlustausgleich gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 vermindert die inländische Steuerpflicht; diese kann durch ein Doppelbesteuerungsabkommen lediglich noch weiter eingeschränkt, nicht aber ausgeweitet werden.

317

Auslandsverluste sind aber nur insoweit ausgleichsfähig, als sie nach österreichischem inländischen Recht ermittelt worden sind. Es obliegt dem Abgabepflichtigen, im Rahmen der ihn bei Auslandsbeziehungen treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht darzutun, dass der zum Verlustausgleich herangezogene Auslandsverlust so adaptiert worden ist, dass er die Ausgleichsfähigkeit nach österreichischem Recht erlangt. Die bloße Vorlage von ausländischen Steuerbescheiden, in die der ausländische Verlust Eingang gefunden hat, ist nicht ausreichend. Auslandsverluste, die bereits bei der Besteuerung im Ausland verwertet worden sind (zB im Wege eines Verlustrücktrags), sind in Österreich nicht ausgleichsfähig, da das Rechtsinstitut des Verlustausgleiches nicht so ausgelegt werden darf, dass es eine Verlustdoppelverwertung zulässt.

318

Auf Grund des § 2 Abs. 8 EStG 1988 dürfen Körperschaften in Folgejahren, in denen der in Österreich ausgeglichene Verlust im Ausland im Wege eines Verlustvortrages mit positiven Auslandseinkünften verrechnet wird, diese Auslandseinkünfte nach den Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens nur mehr insoweit von der inländischen Besteuerung freistellen, als sie den ausländischen Verlustvortrag übersteigen.

Beispiel:

Österreichische Einkünfte fallen im Jahr 1 und im Jahr 2 jeweils in Höhe von 100 an; im Jahr 1 wird in einer deutschen Betriebstätte ein Verlust in Höhe von -30 erlitten; im Jahr 2 erzielt die deutsche Betriebstätte einen Gewinn in Höhe von 50, wobei Deutschland von diesen 50 wegen des deutschen Verlustvortrages nur 20 in die deutsche Bemessungsgrundlage einbezieht.

	Jahr 1	*Jahr 2*
Deutschland (deutsches Steuerrecht)	*-30*	*20*
Deutschland (österreichisches Steuerrecht)	*-30*	*50*
Österreich	*100*	*100*

Bemessungsgrundlage Ö	***70***	***130***

Sollte der Verlust des Jahres 1 nach deutschem Recht -40, nach österreichischem Steuerrecht -30 betragen und sollten daher im Jahr 2 in Deutschland nur 10 in die deutsche Bemessungsgrundlage einbezogen worden sein, sind dessen ungeachtet in Österreich 20 von der Besteuerung freizustellen.

	Jahr 1	*Jahr 2*
Deutschland (deutsches Steuerrecht)	*-40*	*10*
Deutschland (österreichisches Steuerrecht)	*-30*	*50*
Österreich	*100*	*100*
Bemessungsgrundlage Ö	***70***	***130***

Hierdurch wird gewährleistet, dass der im Jahr 1 in Österreich in Höhe von -30 ausgeglichene Verlust im Jahr 2 in Höhe von 30 nachversteuert wird.

Sollte umgekehrt der Verlust des Jahres 1 nach deutschem Recht -10, nach österreichischem Steuerrecht -30 betragen und sollte daher im Jahr 2 ein Betrag von 40 in die deutsche Bemessungsgrundlage einbezogen worden sein, wird in Österreich nicht ein Betrag von 20, sondern ein Betrag von 40 von der Besteuerung freizustellen sein.

	Jahr 1	*Jahr 2*
Deutschland (deutsches Steuerrecht)	*-10*	*40*
Deutschland (österreichisches Steuerrecht)	*-30*	*50*
Österreich	*100*	*100*
Bemessungsgrundlage Ö	***70***	***110***

Es wird hierdurch gewährleistet, dass eine Nachversteuerung nur in der Höhe stattfindet, in der der ausgeglichene Verlust in Deutschland vorgetragen worden und in der sonach eine Doppelverwertung eingetreten ist.

3.2.5.2 Beschränkte Steuerpflicht ausländischer Körperschaften

319

Bei beschränkter Steuerpflicht ausländischer Körperschaften sind Verluste aus Einkunftsarten, die nicht unter § 98 EStG 1988 fallen (Inlandsverluste sind nach § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 und in Verbindung mit § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 abzugsfähig) nicht ausgleichsfähig. Verluste, die

im Inland vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland entstanden sind, sind weder ausgleichs- noch abzugsfähig.

320

Beim Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht während eines Kalenderjahres sind zwei Veranlagungen durchzuführen. Ein Verlustausgleich von Verlusten, die während des Zeitraumes der beschränkten Steuerpflicht entstanden sind, mit Gewinnen im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht ist im selben Kalenderjahr nicht möglich.

321

Ein nach § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ermittelter Restverlust ist als Sonderausgabe nach § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 und in Verbindung mit § 18 EStG 1988 im nächsten Kalenderjahr abzugsfähig.

3.2.5.3 Verlustklausel nach § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988

322

Bei Körperschaften, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, stellt sich die Verlustausgleichsfrage nur insoweit, als Einkünfte im Sinne der § 98 EStG 1988 vorhanden sind (bspw. Betriebsstätte einer ausländischen Körperschaft im Inland). Der Verlustabzug ist nach § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 und in Verbindung mit § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auch nur beschränkt abzugs- bzw. vortragsfähig.

323

Danach ist der Verlustabzug bei Unternehmen mit Ausländereigenschaft in Österreich nur subsidiär gegenüber dem Ansässigkeitsstaat zulässig, unabhängig davon, ob der Ansässigkeitsstaat eine Verlustverrechnung gewährt.

Das heißt, dass Verluste einer ausländischen Körperschaft aus einer inländischen Betriebsstätte zuerst mit den anderen (ausländischen) Einkünften dieser Körperschaft zu verrechnen sind. Nur hinsichtlich eines etwaigen verbleibenden Verlustes der inländischen Betriebsstätte besteht die Möglichkeit des Verlustvortrages (siehe ausführlich EStR 2000 Rz 8059). Auch hier kommt für die Ermittlung der Auslandseinkünfte österreichisches Steuerrecht zur Anwendung.

324

Sieht allerdings ein DBA ein dem Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Diskriminierungsverbot vor, ist bei Nachweis, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist, für die inländische Betriebsstätte der Verlustvortrag

einzuräumen. Im Hinblick auf das VwGH Erkenntnis vom 25.9.2001, 99/14/0217, ist der Erlass vom 8.11.1990, AÖF Nr. 291/1990, überholt.

325

Sonderfall Deutschland 2000

Nach dem DBA-Deutschland 2000, welches voraussichtlich ab dem Kalenderjahr 2003 Anwendung finden wird, sind Betriebstättenverluste deutscher Unternehmen in Österreich rückwirkend ab Inkrafttreten wie folgt zu berücksichtigen:

- Für inländische Betriebstättenverluste deutscher Steuerpflichtiger, die vor 1990 (Wirtschaftsjahr 1989/90) entstanden sind, werden keine besonderen Regelungen im Abkommen getroffen. In diesen Fällen ist daher der Eintritt einer Doppelbesteuerung des deutschen Steuerpflichtigen nicht ausgeschlossen.

- Verluste, die ab 1990 (Wirtschaftsjahr 1989/90) bis einschließlich 1997 (Wirtschaftsjahr 1996/97) in österreichischen Betriebstätten von in Deutschland ansässigen Personen entstanden sind, werden nach Maßgabe des § 2a Abs. 3 dEStG bei der Besteuerung in Deutschland berücksichtigt. Bis zum Veranlagungsjahr 1993 ist jedoch eine Nachversteuerung im Sinne des dritten Satzes dieser Bestimmung möglich.

- Ab der Veranlagung 1994 unterbleiben Hinzurechnungen im Sinne des dritten Satzes des § 2a Abs. 3 dEStG, dh. Deutschland übernimmt generell die Verlustverwertung bis einschließlich dem Verlustentstehungsjahr 1997. Nur wenn durch eine Bestätigung der deutschen Steuerverwaltung der Nachweis erbracht wird, dass auf deutscher Seite bereits vorgenommene Hinzurechnungen bei Anwendung des DBA-Deutschland 2000 nicht mehr rückgängig gemacht werden können, würde Österreich subsidiär die Verlustverwertung im Wege des Verlustabzuges zulassen.

- Ab dem Verlustentstehungsjahr 1998 (Wirtschaftsjahr 1997/98) ist der Verlustvortrag generell im Betriebsstättenstaat vorzunehmen, sofern dies nicht zu einer Doppelverwertung führt.

Österreich hat auf der Grundlage des § 48 BAO eine Verordnung erlassen (Verordnung des BMF betreffend die Berücksichtigung von inländischen Betriebsstättenverlusten deutscher Unternehmen vom 28. Februar 2001, BGBl. II 97/2001), wonach bereits vor Inkrafttreten des DBA-Deutschland 2000 zur Vermeidung von Bescheidkorrekturen entsprechend den Grundsätzen des DBA der Verlustvortrag für inländische Betriebsstätten deutscher Steuerpflichtiger zu gestatten ist. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis zu erbringen, dass eine Doppelverwertung nicht erfolgt (zB Bestätigung der deutschen Steuerverwaltung).

3.2.5.4 Beschränkt steuerpflichtige inländische Körperschaften

326

Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften nach § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988 (Körperschaften öffentlichen Rechts und nach § 5 KStG 1988 oder einem anderen Bundesgesetz von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften) unterliegen nur mit ihren steuerabzugspflichtigen Einkünften bzw. mit ausländischen Kapitalerträgen der Körperschaftsteuer. Die Frage des Verlustausgleiches stellt sich daher nicht.

3.2.6 Sonderfälle

3.2.6.1 Betriebe gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts

327

Jeder Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist für sich nach § 2 Abs. 1 KStG 1988 ein eigenes Körperschaftsteuersubjekt. Nur für den Bereich der Umsatzsteuer liegt ein einziges Unternehmen vor. Es gibt daher keinen Verlustausgleich zwischen den einzelnen Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts. Verluste können nur bei dem Betrieb vorgetragen werden, bei dem sie entstanden sind. Eine Ausnahme besteht nur hinsichtlich der Versorgungsbetriebe (Rz 78 bis 81, 340 und 1366 bis 1397).

3.2.6.1.1 Zusammenfassung von Tätigkeiten

328

Zur Frage der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art siehe Rz 67 und 68.

3.2.6.1.2 Versorgungsbetriebe

329

Versorgungsbetriebe einer Körperschaft des öffentlichen Rechts werden jedenfalls, wenn sie organisatorisch zusammengefasst sind und unter gemeinsamer Leitung stehen, als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art behandelt (siehe Rz 78 bis 81).

Die Verluste aus einzelnen im Versorgungsverbund zusammengefassten Betrieben und Betätigungen sind unbeschränkt ausgleichsfähig, auch wenn bei einzelnen Tätigkeiten die Gewinnerzielungsabsicht fehlt (auch hier keine Liebhaberei).

3.2.6.2 Schedulenbesteuerung eigen- und gemischtnütziger Privatstiftungen

330

Siehe StiftR 2001 Rz 84 bis 99.

3.2.7 Versorgungsbetriebeverbund von juristischen Personen des privaten Rechts

331

Siehe Rz 1377.

3.2.8 Liebhaberei

3.2.8.1 Allgemeines

332

Die Steuersubjekteigenschaft der Körperschaften und der Gleichheitsgrundsatz gebieten, dass die Grundsätze der Liebhaberei auch für den Bereich der Körperschaftsteuer zu beachten sind. Der Verwaltungsgerichtshof hat die Möglichkeit des Vorliegens von Liebhaberei bei Körperschaften bejaht (VwGH 26.4.1989, 89/14/0001 und VwGH 19.2.1992, 92/14/0016).

Der Begriff der "Liebhaberei" ist weder im EStG 1988 noch im KStG 1988 ausdrücklich geregelt. Für den Bereich der Körperschaftsteuer ergibt sich die steuerliche Unbeachtlichkeit von Liebhabereiverlusten aus dem Verweis des § 7 Abs. 2 KStG 1988 auf die Einkünftedefinition des § 2 EStG 1988. Danach ist für die Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens vom Gesamtbetrag der Einkünfte im Sinn des EStG 1988 auszugehen.

Nach der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 sind die Grundsätze der Liebhaberei auch auf die Belange der Körperschaftsteuer anzuwenden. Die Verordnung wird durch die Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997, AÖF Nr. 47/1998) näher erläutert. Im Weiteren wird auf diese Richtlinien, die als Bestandteil der EStR 2000 anzusehen sind, verwiesen. Für Körperschaften ist Liebhaberei nur für die Fälle des § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 Z 1 und 3 Liebhabereiverordnung denkbar. § 1 Abs. 2 Z 2 der Verordnung ist hingegen wesensbedingt kein Anwendungsfall für Körperschaften, da die angeführten Tätigkeiten nur von einer natürlichen Person ausgeübt werden können.

Auf Körperschaften ist die Ausnahmeregelung des § 1 Abs. 3 Liebhabereiverordnung anzuwenden, nach der Liebhaberei nicht vorliegt, wenn eine Verlust bringende Betätigung, welche im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren erwerbswirtschaftlichen Einheiten bzw. Einkunftsquellen steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

3.2.8.2 Liebhaberei bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988

333

Die Prüfung des Vorliegens einer Einkunftsquelle im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 ist auch bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 vorzunehmen. Die Tatsache, dass bei diesen Körperschaften alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, ändert nichts daran, dass zunächst verschiedene Quellen vorliegen, die jede für sich auf die Eignung, eine Einkunftsquelle darzustellen, zu prüfen sind.

Beispiel 1:

Eine GmbH betreibt einen Gewinn bringenden Fenstererzeugungsbetrieb. Daneben führt sie einen Jagdbetrieb, der dauernd Verluste abwirft und nach den Bestimmungen des § 1 Abs. 2 Z 1 Liebhabereiverordnung als Liebhaberei einzustufen ist. Der Gesellschafter-Geschäftsführer und seine Söhne sind selbst Jäger und in ihrem Interesse wird der Jagdbetrieb unterhalten. Der Jagdbetrieb ist unter dem Titel der Liebhaberei bei der Einkommensermittlung der Körperschaft nicht zu erfassen.

Beispiel 2:

Keine Liebhaberei ist dagegen anzunehmen, wenn eine AG für ihre Arbeitnehmer ein ständig Verlust bringendes Ferienheim betreibt. Im Bereich der Sozialaufwendungen (bspw. Werksküchen, Sportheime usw.) ist Liebhaberei aus Gründen des § 1 Abs. 3 Liebhabereiverordnung wegen des dort geforderten wirtschaftlichen Zusammenhanges mit anderen Tätigkeiten nicht zu unterstellen und ein Verlustausgleich mit dem Gewinn bringenden Betrieb möglich.

3.2.8.3 Unternehmensgruppen

334

Sind innerhalb einer Unternehmensgruppe einzelne Betriebe oder Betätigungen von Gruppenmitgliedern oder Gruppenträgern als Liebhaberei einzustufen, ist der Verlustausgleich ausgeschlossen. § 1 Abs. 3 Liebhabereiverordnung ist auf die Unternehmensgruppe als solche nicht anwendbar, da es sich nicht um Einheiten desselben Steuerpflichtigen handelt (siehe Rz 361 bis Rz 495).

3.2.8.4 Liebhaberei im Verhältnis zur verdeckten Ausschüttung

335

Ist ein Teilbetrieb einer GmbH nur deshalb Verlust bringend, weil Geschäftsbeziehungen zum Gesellschafter bestehen und der Gesellschafter für an ihn erbrachte Leistungen ein zu geringes Entgelt bezahlt (oder der Gesellschafter für Leistungen an die Gesellschaft ein überhöhtes Entgelt verrechnet), liegt keine Liebhaberei, sondern eine verdeckte Ausschüttung vor.

Beispiel 1:

Eine GmbH führt eine Gewinn bringende Tischlerei. Daneben betreibt sie einen verlustbringenden Holzhandel. Das Holz für den Holzhandel wird überwiegend vom Alleingesellschafter der GmbH, welcher einen Forstbetrieb führt, bezogen. Die an den

Gesellschafter bezahlten Holzpreise übersteigen die marktüblichen Einkaufspreise. Die Ursache der Verluste des Holzhandels liegen in der Bezahlung der überhöhten Preise.

Es liegt keine Liebhaberei im Bereich des Holzhandels vor, sondern es sind verdeckte Ausschüttungen an den Gesellschafter im Ausmaß der überhöhten Preise anzunehmen.

Beispiel 2:

Eine Kapitalgesellschaft besitzt eine Eigentumswohnung, die das einzige Vermögen darstellt. Diese Wohnung wird von einem Gesellschafter als Ferienwohnung genutzt, wobei er die Betriebskosten trägt. Würde die Wohnung zu einem ortsüblichen Mietpreis vermietet, wäre ein Gewinn zu erzielen.

Es liegt keine Liebhaberei vor, da die Ertraglosigkeit nur auf die dem Gesellschafter zugestandenen Sonderkonditionen zurückzuführen ist. Die entgangenen Erträge stellen eine verdeckte Ausschüttung dar.

Die Liebhabereibeurteilung ist der Annahme einer verdeckten Ausschüttung logisch vorgeordnet. Die Liebhaberei betrifft auf der ersten Stufe den Umfang des steuerlich relevanten Einkommens. Das Instrument der verdeckten Ausschüttung hilft auf der zweiten Stufe, das Einkommen richtig zu ermitteln. Auf der Ebene der Körperschaftsteuer schließen sich Liebhaberei und verdeckte Ausschüttung aus. Auf der Ebene der Anteilsinhaber liegt eine Vorteilszuwendung im Bereich der Liebhaberei dann vor, wenn die Tätigkeit im Interesse der Anteilsinhaber liegt.

3.2.8.5 Liebhaberei im Verhältnis zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des § 12 KStG 1988

336

Auch im Verhältnis zur Frage der steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des § 12 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 EStG 1988 (siehe Rz 1191 bis 1238) ist die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft zu überprüfen.

Beispiel:

Betreibt eine Gewinn bringende AG ein Verlust erzeugendes Schlosshotel, das zum Teil für die Bewirtung und Unterkunft von Geschäftsfreunden genutzt wird, ist zuerst die Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle zu klären. Wird die Einkunftsquelleneigenschaft bejaht, kann erst in einem zweiten Schritt die Betriebsbezogenheit dieser Aufwendungen überprüft werden und gegebenenfalls die Abzugsfähigkeit nach § 12 KStG 1988 verneint werden.

3.2.8.6 Liebhaberei bei nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften

337

Liegt hinsichtlich einer Einkunftsquelle (Betrieb, Teilbetrieb bzw. sonstige Einheit, zB eine Beteiligung) oder einer Betätigung Liebhaberei vor, können daraus resultierende Verluste nicht mit Gewinnen (Überschüssen) aus einer anderen Einkunftsquelle verrechnet werden.

Beispiel:

Ein nicht gemeinnütziger Verein führt einen Gewinn bringenden gastronomischen Betrieb. Daneben wird eine notorisch verlustbringende Sportfischerei betrieben, welche nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren ist. Ein Ausgleich der Verluste aus der Sportfischerei mit den Erträgen aus dem Gastronomiebereich ist nicht möglich.

3.2.8.7 Liebhaberei bei gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke verfolgenden Vereinen

338

Die Liebhabereiverordnung ist nach § 5 der Verordnung auf Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger, oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen sowie auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinne des § 31 BAO nicht anzuwenden.

3.2.8.8 Liebhaberei bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechtes

339

Wie bereits in Rz 329 ausgeführt, ist bei Betrieben gewerblicher Art Liebhaberei ausgeschlossen. Nach § 2 Abs. 1 KStG 1988 letzter Satz ist für diese Betriebe keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich und gilt eine Tätigkeit solcher Einrichtungen stets als Gewerbebetrieb.

3.2.8.9 Liebhaberei bei einem ausgelagerten Versorgungsbetriebeverbund

340

Auch für im Versorgungsbetriebeverbund (siehe Rz 79 bis 81) geführte Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, welche in die Form einer juristischen Person des privaten Rechts gekleidet sind, schließt eine mangelnde Gewinnerzielungsabsicht den Verlustausgleich nicht aus. Die steuerliche Wirkung dieser Sonderregelung erstreckt sich jedoch nur auf den Versorgungsbetriebeverbund. Einkunftsquellen außerhalb des Versorgungsbetriebeverbundes sind unabhängig davon nach den Grundsätzen der Liebhaberei zu beurteilen. Führt beispielsweise bei einer gemeindeeigenen GmbH der Betrieb eines Hallenbades oder Freizeitzentrums zu notorischen Verlusten und liegt nach den allgemeinen Regeln keine Einkunftsquelle vor, ist der daraus resultierende Verlust mit positiven Ergebnissen anderer Betriebe oder dem Gewinn aus dem Versorgungsbetriebeverbund nicht ausgleichsfähig.

Werden in der Rechtsform einer juristischen Person des privaten Rechtes Versorgungsbetriebe und andere Betriebe gemeinsam geführt, sind für den Versorgungsbetrieb(everbund) und die übrigen betrieblichen Tätigkeiten gesonderte

Rechnungskreise einzurichten. Innerhalb des Rechnungskreises „Versorgungsbetriebe" ist die Anwendung der Liebhabereiverordnung nach § 5 Z 2 Liebhabereiverordnung und damit auch die Anwendung von § 1 Abs. 3 der Verordnung ausgeschlossen. Im Rechnungskreis „übrige betriebliche Tätigkeiten" ist die Liebhabereiverordnung uneingeschränkt gültig (siehe auch Rz 1377).

Ist das Ergebnis des Versorgungsbetriebeverbundes selbst insgesamt nachhaltig negativ, sind auf den Versorgungsbetriebeverbund insgesamt die Liebhabereigrundsätze anzuwenden. Erfüllt der Versorgungsbetriebeverbund insgesamt nicht die Voraussetzungen einer Einkunftsquelle, ist sein negatives Gesamtergebnis auch nicht mit dem Ergebnis anderer betrieblicher Tätigkeiten der Kapitalgesellschaft ausgleichs- oder vortragsfähig.

Beispiel 1:

Eine gemeindeeigene GmbH betreibt ein Elektrizitätswerk, einen Verkehrsbetrieb und ein Bestattungsunternehmen. Für das Elektrizitätswerk und den Verkehrsbetrieb besteht ein gesonderter Verrechnungskreis. Das Elektrizitätswerk erwirtschaftet Gewinne, der Verkehrsbetrieb nachhaltige Verluste. Das Bestattungsunternehmen führt zu nachhaltigen Gewinnen.

Im Jahr 2000 erwirtschaftet das Elektrizitätswerk einen Gewinn von 500, der Verkehrsbetrieb einen Verlust von 130 und das Bestattungsunternehmen einen Gewinn von 110. Der Verlust des Verkehrsbetriebes ist mit dem Gewinn des Elektrizitätswerkes ausgleichsfähig. Daher beträgt der Gesamtgewinn 480.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1: Das Elektrizitätswerk erwirtschaftet einen Gewinn von 250, der Verkehrsbetrieb einen Verlust von 450 und das Bestattungsunternehmen einen Gewinn von 230. Der Verlust des Verkehrsbetriebes ist grundsätzlich innerhalb des Versorgungsbetriebeverbundes ausgleichsfähig. Da aber der Verbund insgesamt einen nachhaltigen Verlustbetrieb darstellt, ist der übersteigende Verlust von 200 nicht weiter ausgleichsfähig. Das steuerliche Gesamtergebnis beträgt 230.

Beispiel 3:

Eine Gemeinde betreibt ein Wasser- und Elektrizitätswerk und einen Verkehrsbetrieb in Form einer GmbH. Daneben führt die GmbH ein dauerhaft verlustbringendes Badezentrum. Innerhalb des Versorgungsverbundes kann ein Ausgleich der Verluste des Verkehrsbetriebes mit den Gewinnen des Wasser- und Elektrizitätswerkes erfolgen. Bei nachhaltigen Verlusten des Verkehrsbetriebes ist ein Verlustausgleich nur maximal bis zur Höhe der Gewinne aus dem Wasser- und Elektrizitätswerk möglich. Die Verluste des Freizeitzentrums sind steuerlich nicht anzuerkennen. Erzielt das Wasser- und Elektrizitätswerk im Jahr 2000 einen Gewinn von 500, der Verkehrsbetrieb einen Verlust von 230, das Freizeitzentrum einen Verlust von 170, beträgt der steuerpflichtige Gewinn der Kapitalgesellschaft insgesamt 270.

3.3 Einkommen der unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften

3.3.1 Körperschaften, die nach UGB rechnungslegungspflichtig sind

341

Bei Körperschaften, die auf Grund ihrer Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind (siehe EStR 2000 Rz 403), sind gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 alle Einkünfte im Sinne des EStG 1988 den Einkünften aus dem Gewerbebetrieb zuzurechnen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Körperschaften operativ oder nur vermögensverwaltend tätig sind.

Auf Grund der Rechtsform sind zur unternehmensrechtlichen Buchführung verpflichtet:

- AG (§§ 3, 125 ff AktG, §§ 189 ff UGB)
- GmbH (§§ 22, 23 GmbHG, §§ 189 ff UGB)
- SE (§ 2, §§ 189 ff UGB)
- Sparkassen (§ 1 Abs. 1, § 23 SpG)
- Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen (EWIV) (§ 1 Abs. 2 EWIVG)
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 2 UGB)

3.3.2 Andere Körperschaften

342

Außerhalb der Eigenschaft als Unternehmer kraft Rechtsform werden dem § 7 Abs. 3 KStG 1988 zugerechnet:

- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§§ 13, 22 GenG, §§ 189 ff UGB) unabhängig von ihrer Größe
- Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988), wenn sie nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind
- Betrieblich veranlasste Privatstiftungen, die unter § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 fallen (siehe StiftR 2001 Rz 127 bis 168). Eigennützige und gemischtnützige Privatstiftungen fallen nur dann und so lange unter den Geltungsbereich des § 7 Abs. 3 KStG 1988, als sie der in § 13 Abs. 1 KStG 1988 verankerten Offenlegungspflicht nicht nachkommen.

- Den genannten Körperschaften vergleichbare ausländische Körperschaften sind gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 den inländischen gleichgestellt, wenn sie im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind, so dass die "Isolationstheorie" nicht anzuwenden ist.

3.3.3 Einkommen

343

Einkommen der unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften ist der Gewinn oder Verlust aus Gewerbebetrieb nach Abzug der Sonderausgaben im Sinne des § 8 Abs. 4 KStG 1988. Diese Körperschaften haben nur steuerbare Einkünfte (im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 und 3 sowie 5 bis 7 EStG 1988), die den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet und der Gewinnermittlung unterworfen werden können. Hinsichtlich des außerbetrieblichen Bereiches siehe Rz 612 bis 614.

§ 7 Abs. 3 KStG 1988 hat nicht nur die Zurechnung aller Einkünfte zur gewerblichen Einkunftsart zur Folge, sondern es sind auch sämtliche dem Grunde nach steuerlich zu erfassenden Einkünfte nach den bei dieser Einkunftsart geltenden Regeln zu versteuern.

Die den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechneten Einkünfte gelten für Zwecke der Gewinnermittlung stets als laufende Einkünfte, sodass auch Veräußerungs- und Aufgabegewinne darunter fallen.

Für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften kommt grundsätzlich nur die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 in Betracht.

3.3.4 Verlustausgleich

344

Bei den unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften ist nach der Einkommensdefinition weder ein horizontaler noch ein vertikaler Verlustausgleich möglich. Der horizontale Verlustausgleich tritt somit bereits sozusagen innerbetrieblich auf der Ebene der Einkunftsermittlung (Gewinnermittlung) ein und wirkt wie ein interner Verlustausgleich. Auch wenn mehrere Betätigungen ausgeführt werden, die für sich jeweils eine Einkunftsquelle darstellen, erfolgt eine einheitliche Gewinnermittlung. Wenn allerdings eine Betätigung (Betrieb oder Teilbetrieb) keine Einkunftsquelle darstellt, ist weder ein Verlustausgleich noch ein Verlustvortrag aus dieser Betätigung möglich (siehe zur Liebhaberei Rz 332).

345

Mehrfach bestehen auch innerbetriebliche einkunftsquellenbezogene Verlustausgleichsbeschränkungen. Danach sind auch im Falle einer einheitlichen Gewinnermittlung negative Einkünfte aus einer Einkunftsquelle nicht abzugsfähig und werden zu Schwebeverlusten (Wartetasteverlusten), wie etwa nach der Verlustklausel des § 2 Abs. 2a EStG 1988 (EStR 2000 Rz 163 bis 177), des § 2 Abs. 2b EStG 1988 (siehe Rz 301) oder der Verlustbeschränkung im Geltungsbereich des § 10 Abs. 8 EStG 1988 bei Bildung eines Investitionsfreibetrages.

3.3.5 Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988

346

Alle unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften haben den Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln, auch dann, wenn sie nicht im Firmenbuch eingetragen sind (siehe § 189 UGB bzw. § 2 Z 13 FBG).

Infolge der zwingenden Gewinnermittlungsart gemäß § 5 EStG 1988 ist ein Wechsel der Gewinnermittlungsarten nicht möglich. Siehe aber Rz 350.

3.3.6 Außerbetriebliche Einkünfte

347

Außerbetriebliche Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7 EStG 1988 sind nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 "den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen". Diese Zurechnung gilt nicht bei Zutreffen der in den Rz 612 bis 614 dargestellten Verhältnisse. Aus der Zurechnung ergibt sich folgendes:

- Auch im Bereich der Vermögensverwaltung hat eine steuerliche Erfassung der Wertänderungen der Einkunftsquelle zu erfolgen.
- Die Sondervorschriften für die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 27 Abs. 1 Z 2, § 28 Abs. 2 bis 6 EStG 1988, usw.) kommen nicht zum Zuge.
- Die Bestimmungen des § 11 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 und des § 19 KStG 1988 betreffen nur Körperschaften i.S.d. § 7 Abs. 3 KStG 1988 (siehe Rz 652 bis 661 und Rz 1394 bis 1451).
- Für verschmelzende Umwandlungen nach dem UmwG ist gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG Voraussetzung, dass ein Betrieb im abgabenrechtlichen Sinn übertragen wird oder Hauptgesellschafter eine Körperschaft i.S.d. § 7 Abs. 3 KStG 1988 ist.
- Erwerbe von Anteilen an der übertragenden Gesellschaft im Wege der Einzelrechtsnachfolge durch eine Körperschaft i.S.d. § 7 Abs. 3 KStG 1988 als

Hauptgesellschafter verringern bei der nachfolgenden verschmelzenden Umwandlung nach dem UmwG gemäß § 10 Z 1 lit. c UmgrStG nicht das Ausmaß des im Rahmen einer Umwandlung übergehenden vortragsfähigen Verlustes.

3.3.7 Beteiligung an Personengesellschaften

3.3.7.1 Beteiligung als Mitunternehmer

348

Die steuerliche Behandlung einer unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft als Mitunternehmer unterscheidet sich begrifflich von jener der natürlichen Personen nur hinsichtlich der Behandlung des Sonderbetriebsvermögens. Da bei diesen Körperschaften immer von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen ist, stellt eine Übertragung aus dem Betriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft und umgekehrt einen steuerneutralen Vorgang dar. Sinkt eine Mitunternehmerschaft zur bloßen Vermögensverwaltung (Miteigentümergemeinschaft) ab, ist ebenfalls hinsichtlich des den beteiligten Körperschaften zuzurechnenden Anteils eine steuerneutrale Überführung ins eigene Betriebsvermögen anzunehmen.

Zur Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Mitunternehmerschaft, die ausschließlich der Ausübung einer selbstständigen Arbeit im Sinne des § 22 EStG 1988 dient, siehe EStR 2000 Rz 5844, zur Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, die den Gewinn durch Betriebseinnahmen-Betriebsausgaben-Rechnung ermittelt, siehe EStR 2000 Rz 661.

3.3.7.2 Beteiligung als Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

349

Sind Gesellschafter einer vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft ausschließlich Kapitalgesellschaften, sind die erzielten Einkünfte zufolge § 7 Abs. 3 KStG 1988 solche aus Gewerbebetrieb (VwGH 25.6.1997, 95/15/0192).

An vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaften beteiligte Kapitalgesellschaften können keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) erzielen. Die Erfassung der aus einer Liegenschaft mittelbar (im Wege einer Personengesellschaft) oder unmittelbar (grundbücherlicher Liegenschaftsanteil der Körperschaft) erzielten Einkünfte hat außerhalb der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO ausschließlich im Rahmen der Gewinnermittlung der Kapitalgesellschaft nach den Regeln des § 5 EStG 1988 zu erfolgen (siehe auch VwGH 20.5.1987, 86/13/0068), sofern nicht ausschließlich Kapitalgesellschaften an der Personengesellschaft beteiligt sind. Sind zwei oder mehrere Kapitalgesellschaften neben anderen Gesellschaftern beteiligt, ist für die

Kapitalgesellschaften eine eigene einheitliche und gesonderde Feststellung der Einkünfte vorzunehmen. Siehe auch EStR 2001 Rz 6024.

3.3.8 Betriebsübertragung unter Zurückbehaltung von Wirtschaftgütern

350

Überträgt eine unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft ihren Betrieb auf rechtsgeschäftlicher Grundlage (vor allem Veräußerung) oder auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (Umgründungen im Sinne des UmgrStG), bleibt sie auch nach der Übertragung "Gewerbebetrieb kraft Rechtsform", sodass eine Entnahme von durch die Körperschaft zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern in ein außerbetriebliches Vermögen und ein damit verbundenes Aufdecken der stillen Reserven nicht denkbar ist.

3.3.9 Auslandsbezug

351

Eine doppelansässige Gesellschaft, die ihren Sitz im Ausland und bloß ihre Geschäftsleitung im Inland hat, fällt bis zur Veranlagung 2003 nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 in der Fassung vor dem StRefG 2005 bzw. AbgÄG 2004.

Ausländische Gesellschaften werden durch die bloße inländische Geschäftsleitung nicht zur (österreichischen) handelsrechtlichen Buchführung verpflichtet und werden dadurch nicht zu Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988, auch wenn sie über eine inländische Betriebstätte verfügen. Ebenso ist die inländische Betriebstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft selbst, auch wenn sie im Firmenbuch eingetragen ist, keine Körperschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988, da die Trägergesellschaft nicht zu den Formkaufleuten gehört und ihre inländische handelsrechtliche Buchführungsverpflichtung nur auf der Firmenbucheintragung beruht. Dessen ungeachtet hat sie diesfalls ihren Gewinn gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988 nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln.

Mit § 7 Abs. 3 KStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 werden ab der Veranlagung 2004 ausländische, den inländischen Formkaufleuten vergleichbare Körperschaften den inländischen Körperschaften gleichgestellt, wenn sie den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben.

3.3.10 Folgen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 bei einer Kapitalgesellschaft

352

Im Hinblick auf die für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften bestehende Verpflichtung zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 stellt sowohl eine Gewinnermittlung

im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wie auch das Fehlen eines Rechnungswerkes und eines Jahresabschlusses einen Verstoß gegen zwingendes Handels- und Abgabenrecht dar und verpflichtet die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlage gemäß § 184 BAO.

3.4 Gewinnermittlungszeitraum (§ 7 Abs. 4 und 5 KStG 1988)

3.4.1 Wirtschaftsjahr

353

Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr, das ist jener Zeitraum, für den regelmäßig Abschlüsse gemacht werden. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr, dh. das Wirtschaftsjahr darf nur einen Zeitraum umfassen, der maximal zwölf Monate beträgt (zum Liquidationszeitraum siehe Rz 1410 bis 1414).

3.4.1.1 Abweichendes Wirtschaftsjahr

354

Die Gewinnermittlung auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr dürfen vornehmen:

- Steuerpflichtige, die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind (die tatsächliche Protokollierung ist dabei nicht vorausgesetzt)
- buchführende Steuerpflichtige, die Land- und Forstwirtschaft betreiben.

Zum abweichenden Wirtschaftsjahr bei einer werdenden Kapitalgesellschaft siehe Rz 120 bis 122.

Wählen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, ist dieses für die Gewinnermittlung aus sämtlichen Tätigkeitsbereichen maßgeblich. Bei den übrigen Körperschaften sind hingegen unterschiedliche Gewinn- oder Einkunfts-Erzielungszeiträume denkbar.

Im Falle einer Organschaft ist das steuerliche Ergebnis der Organgesellschaft jenem Wirtschaftsjahr des Organträgers zuzurechnen, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftjahres der Organgesellschaft fällt. In welchem Zeitpunkt das Ergebnis festgestellt wird, ist bedeutungslos.

Bestimmt das Handelsrecht das Geschäftsjahr zwingend mit dem Kalenderjahr, kann auch abgabenrechtlich nicht auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr umgestellt werden.

Eine Körperschaft, die lediglich nach § 125 BAO, nicht aber nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet ist oder Bücher freiwillig führt, kann kein abweichendes Wirtschaftsjahr wählen, es sei denn, sie erzielt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Auch für Scheinkaufleute (darunter fallen nicht Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988) ist ein abweichendes Wirtschaftsjahr nicht zulässig.

Hinsichtlich eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres bei der Umsatzsteuer siehe UStR 2000 Rz 2682 ff.

3.4.1.2 Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag

355

Zur Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag siehe EStR 2000 Rz 180 ff, soweit auf Körperschaften anwendbar.

Hat eine Kapitalgesellschaft in ihrer Satzung oder ihrem Gesellschaftsvertrag das Geschäftsjahr und damit einen Regelbilanzstichtag festgelegt, ist dieser handels- und abgabenrechtlich maßgebend. Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf ein anderes ist daher einerseits von einer Änderung der Satzung bzw des Gesellschaftsvertrages und andererseits von der Kenntnisnahme des Firmenbuchgerichtes bzw der Zustimmung der Abgabenbehörde abhängig. Dazu ist eine Eintragung in das Firmenbuch erforderlich, der gemäß § 148 Abs. 3 AktG bzw. § 49 Abs. 2 GmbHG konstitutive Wirkung zukommt. Hat im Zuge dieser Vertragsänderung das zuständige Firmenbuchgericht einer Umstellung des Geschäftsjahres mit Wirkung ab einem bestimmten Stichtag zugestimmt, kann die genannte Umstellung folglich auch erst zum genannten Zeitpunkt erfolgen. Dieser Zeitpunkt ist gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 5 Abs. 1, 1. Satz EStG 1988 auch steuerlich maßgebend, wenn eine rechtzeitige -vor oder gleichzeitig mit der Anmeldung zur Eintragung in das Firmenbuch erfolgende - Antragstellung nach § 7 Abs. 5 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs. 7 EStG 1988 erfolgt ist und die Abgabenbehörde der Umstellung zugestimmt hat. Wird das zuständige Finanzamt vor der handelsrechtlichen Maßnahme angesprochen, kann die behördliche Zustimmung unter dem Vorbehalt der rechtzeitigen Abwicklung des Firmenbuchverfahrens erteilt werden. Ein Bescheid des Finanzamtes, welcher eine Umstellung auf einen bestimmten Stichtag zugestimmt hat, ohne dass die firmenbuchrechtliche Deckung besteht, ist rechtswidrig und müsste in geeigneter Weise widerrufen werden. Das handelsrechtlich weiterhin maßgebende Geschäftsjahr ist abgabenrechtlich zu beachten.

356

Firmenbuchmäßig gedeckte statutarische Änderungen des Bilanzstichtages, ohne dass ein Antrag auf steuerliche Anerkennung im Sinne des § 7 Abs. 5 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs. 7 EStG 1988 gestellt wird, sind steuerlich unbeachtlich; es läuft das ursprüngliche steuerliche Wirtschaftsjahr ungeachtet der Bilanzierung auf den neuen Stichtag weiter. Das Fehlen eines Jahresabschlusses auf den steuerlich weitergeltenden Bilanzstichtag verpflichtet die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 184 BAO).

357

Soll eine Umgründung im Sinne des UmgrStG (zB eine Einbringung nach Art. III UmgrStG oder eine unter Art. VI UmgrStG fallende Abspaltung zur Aufnahme nach dem SpaltG) auf einen vom Regelbilanzstichtag der übernehmenden Körperschaft abweichenden Stichtag erfolgen, ändert dies nichts am Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft. Will sie einen nahtlosen Anschluss erreichen, muss sie ihr Wirtschaftsjahr den Regeln des § 7 Abs. 5 KStG 1988 entsprechend umstellen. Da diese Umstellung nichts mit der Umgründung selbst zu tun hat, kann mangels Geltung der Rückwirkungsfiktion nur eine rechtzeitige Umstellung den gewünschten Erfolg bringen.

358

Fällt bei einer nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft eine der gesetzlichen Grundvoraussetzungen für ein abweichendes Wirtschaftsjahr weg, muss die steuerpflichtige Körperschaft im Jahre des Wegfalles (unter Einschaltung eines Rumpfwirtschaftsjahres) auf die Gewinnermittlung nach dem Kalenderjahr übergehen, und zwar auch dann, wenn das Finanzamt dem Übergang auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr die bescheidmäßige Zustimmung erteilt hat.

3.4.1.3 Ende mehrerer Wirtschaftsjahre in einem Kalenderjahr

359

Enden in einem Kalenderjahr mehrere Wirtschaftsjahre, ist das Betriebsergebnis dieser Wirtschaftsjahre der Veranlagung des betreffenden Kalenderjahres zugrunde zu legen.

3.4.1.4 Rumpfwirtschaftsjahr

360

Einem Rumpfwirtschaftsjahr, das ist ein Gewinnermittlungszeitraum, der weniger als zwölf Monate beträgt, kommt steuerlich die gleiche Bedeutung zu wie vollen einen Zeitraum von zwölf Monaten umfassenden Wirtschaftjahren (VwGH 13.11.1956, 1945/54).

In folgenden Fällen ist ein Rumpfwirtschaftsjahr zulässig:

- Eine Körperschaft wird gegründet (tritt erstmals in die Steuerpflicht ein) und wählt erlaubterweise einen anderen Stichtag für die Gewinnermittlung, als den, der dem Stichtag des Eintrittes in die Steuerpflicht entspricht
- eine Körperschaft scheidet vor Ablauf des zwölfmonatigen Gewinnermittlungszeitraumes aus der Steuerpflicht aus (zB durch Liquidation oder Umgründung)
- eine Körperschaft, die nicht für ihren gesamten Bereich eine einheitliche Gewinnermittlung vorzunehmen hat (zB ein Verein), erwirbt oder eröffnet während des Kalenderjahres einen Betrieb und hat kein abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt, dessen Stichtag mit dem der Betriebseröffnung übereinstimmt
- eine Körperschaft, die nicht für ihren gesamten Bereich eine einheitliche Gewinnermittlung vorzunehmen hat, veräußert während des Gewinnermittlungszeitraumes einen Betrieb oder gibt ihn während des Gewinnermittlungszeitraumes auf
- eine Körperschaft geht von der Gewinnermittlung nach einem bestimmten (Zwölfmonate)-Zeitraum auf einen anderen (Zwölfmonate)-Zeitraum über (Einschieben eines Rumpfwirtschaftsjahres).

4 Einkommenszurechnung - Organschaft (§ 9 KStG 1988)

4.1 Allgemeines

361

So wie das Einkommensteuerrecht ist auch das Körperschaftsteuerrecht vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägt, das heißt, von der Zurechnung des Einkommens zu einem bestimmten Körperschaftsteuersubjekt, welches das Einkommen bezogen hat (§ 7 Abs. 1 KStG 1988). Dem entgegen enthält § 9 KStG 1988 eine spezielle Zurechnungsanordnung für das steuerliche Ergebnis von Unternehmensgruppen.

Kerngedanke der Gruppenbesteuerung ist die Zusammenfassung der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften beim Gruppenträger. Nach § 9 Abs.1 KStG 1988 wird das Einkommen des jeweiligen Gruppenmitglieds bzw. der Verlust eines ausländischen Gruppenmitglieds dem Einkommen des beteiligten inländischen Gruppenmitglieds (bzw. dem Einkommen des Gruppenträgers vor dem Sonderausgabenabzug) in jenem Wirtschaftsjahr zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds fällt. Diese Zurechnung gilt auch für Rumpfwirtschaftsjahre. In der Unternehmensgruppe werden die Ergebnisse beim Gruppenträger vereinigt und besteuert. Eine Ergebniskonsolidierung ist gesetzlich nicht zulässig.

Eine Umstellung des Wirtschaftsjahres nur mit der Begründung der Bildung einer Unternehmensgruppe ist nur dann zulässig, wenn durch die Umstellung die Bilanzstichtage in der Unternehmensgruppe vereinheitlicht werden.

362

Die in der Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften bleiben zwar subjektiv steuerpflichtig, sind aber (abgesehen von der Mindeststeuer) objektiv nicht steuerpflichtig. An der Spitze der Unternehmensgruppe steht der Gruppenträger, bei dem die Ergebnisse letztlich vereinigt und nach den allgemeinen Grundsätzen des Körperschaftsteuerrechts der Besteuerung unterworfen werden.

Da die Gruppenbesteuerung nur eine steuerliche Ergebniszurechnung ermöglicht, bleiben die unternehmensrechtlichen Ergebnisse der Mitglieder einer Unternehmensgruppe, abgesehen vom Steuerausgleich, davon unberührt. In der Unternehmensgruppe sind damit sowohl offene Ausschüttungen an die beteiligten Gruppenmitglieder und an die sonstigen Gesellschafter wie auch Gesellschaftereinlagen möglich.

4.2 Gruppenmitglieder

4.2.1 Allgemeines

363

Mit dem Begriff der Gruppenmitglieder werden nach § 9 Abs. 2 KStG 1988 alle Körperschaften angesprochen, die unter dem Gruppenträger in der Unternehmensgruppe vereinigt sind. Im Hinblick auf die mögliche vertikale Struktur verbundener Gruppenmitglieder ist der Begriff Gruppenmitglied doppelsinnig: Zum einen ist ein Gruppenmitglied in seiner Eigenschaft als untergeordnetes Gruppenmitglied "Beteiligungskörperschaft", zum anderen kann ein Gruppenmitglied in seiner Eigenschaft als übergeordnetes Gruppenmitglied auch "beteiligte Körperschaft" sein. Jede beteiligte Körperschaft ist zugleich auch Beteiligungskörperschaft. Beteiligte Körperschaften können nur inländische Körperschaften sein (siehe Rz 371 f).

Die Gruppenmitgliedschaft ist auf die in Abs. 2 taxativ aufgezählten Körperschaften beschränkt.

4.2.2 Rechtsform

364

Gruppenmitglieder als Beteiligungskörperschaft (untergeordnetes Gruppenmitglied) oder als beteiligte inländische Körperschaft (übergeordnetes Gruppenmitglied) können nach § 9 Abs. 2 erster TS KStG 1988 nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften bzw., Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sein.

Nach § 5 KStG 1988 oder nach einem Sondergesetz persönlich von der Körperschaftsteuer befreite Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind nur beschränkt körperschaftsteuerpflichtig und kommen daher als Gruppenmitglied nicht in Betracht. Ist eine subjektiv steuerbefreite Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft partiell unbeschränkt steuerpflichtig (siehe KStR 2001 Rz 142) und sind die Beteiligungen an gruppenfähigen Körperschaften dem unbeschränkt steuerpflichtigen Betrieb zuzurechnen, steht die subjektive Teilsteuerbefreiung der Eigenschaft dieser Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft als Gruppenmitglied nicht entgegen.

365

Nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften können nach § 9 Abs. 2 zweiter TS KStG 1988 Gruppenmitglieder (Beteiligungskörperschaften) sein, wenn sie mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind und innerhalb der Unternehmensgruppe "ausschließlich" mit inländischen

Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger ausreichend finanziell verbunden sind (siehe Rz 369). Die Gruppenmitgliedschaft ist im Ausland auf eine Ebene begrenzt; Tochterkörperschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern sind von der Unternehmensgruppe ausgeschlossen (siehe Rz 370).

4.2.3 Unternehmensgegenstand des Gruppenmitglieds

366

Die Qualifikation der in § 9 Abs. 2 KStG 1988 genannten Körperschaften als operativ oder vermögensverwaltend ist, abgesehen von der Frage der Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung (siehe Rz 448 ff), ohne Bedeutung.

4.2.4 Vorgesellschaft

367

Eine Vorgesellschaft (dazu KStR 2001 Rz 120 bis Rz 122) kann trotz fehlender Eintragung im Firmenbuch bereits Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger sein, sofern die Voraussetzungen des § 4 KStG 1988 erfüllt sind. Kommt die Eintragung im Firmenbuch nicht zustande, ist die Vorgesellschaft steuerlich wie eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) zu behandeln und kann daher von Beginn an nicht Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger sein. Die bescheidmäßige Anerkennung der beantragten Unternehmensgruppe (siehe Rz 1561) hat daher erst nach der Eintragung im Firmenbuch des Gruppenträgers und der Mitglieder zu erfolgen.

4.2.5 Doppelt ansässige Gruppenmitglieder

368

Aus § 7 Abs. 3 KStG 1988 und aus der gesetzlichen Normierung der doppelt ansässigen Körperschaften beim Gruppenträger (siehe Rz 376 f) ergibt sich, dass doppelt ansässige Körperschaften auch als Gruppenmitglieder in Betracht kommen (zur Einstufung als ausländische oder inländische Körperschaft (siehe Rz 369 f). Sollte ein in- oder ausländisches Gruppenmitglied einer bestehenden Unternehmensgruppe doppelt ansässig werden, ergeben sich dadurch für den Gruppenaufbau keine Änderungen.

Beispiel:

a) Eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz in Deutschland ist Mitglied einer Unternehmensgruppe. Verlegt die deutsche GmbH ihre Geschäftsleitung nach Österreich, wird sie zum unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied. Da sie aber weiterhin keine "inländische" Körperschaft ist (siehe Rz 369 f), kann durch die Verlegung der Geschäftsleitung keine weitere ausländische Ebene (Tochtergesellschaft der deutschen GmbH) in die Unternehmensgruppe einbezogenen werden, weil als beteiligte (übergeordnete) Körperschaft nach dem Gesetzeswortlaut nur eine "inländische" Körperschaft in Betracht kommt.

b) Verlegt umgekehrt eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz in Österreich die Geschäftsleitung ins Ausland, bleibt sie eine unbeschränkt steuerpflichtige "inländische" Kapitalgesellschaft. Die ausländischen Töchter der österreichischen GmbH ("erste Auslandsebene") können unverändert Gruppenmitglieder bleiben.

Bei doppelt ansässigen Gruppenmitgliedern sind, anders als bei doppelt ansässigen Gruppenträgern (siehe Rz 377), keine zusätzlichen Voraussetzungen wie die im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung und die Zurechnung der Beteiligung an Gruppenmitgliedern zur Zweigniederlassung erforderlich. Ein inländischer Betrieb oder eine inländische Betriebsstätte ist daher für ein doppelt ansässiges Gruppenmitglied nicht erforderlich.

4.2.6 Ausländische Gruppenmitglieder

4.2.6.1 Ausländische Körperschaft und Vergleichbarkeit

369

Nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften kommen nach § 9 Abs. 2 zweiter TS KStG 1988 als Gruppenmitglieder in Betracht, wenn sie mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind. Eine ausländische Körperschaft liegt dann vor, wenn sich der Sitz der Körperschaft nicht in Österreich befindet. Ob eine ausländische Körperschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar ist, ist aus dem Blickwinkel des österreichischen Gesellschaftsrechts zu beurteilen. Die ausländische Körperschaft muss hinsichtlich ihrer Wesensmerkmale einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft entsprechen (Typenvergleich, siehe Rz 551).

370

Steht ein ausländisches Gruppenmitglied seinerseits an der Spitze einer nach ausländischem Abgabenrecht gebildeten "Gruppe" oder "Organschaft", kann nur das ausländische Gruppenmitglied individuell als solches in die (nationale) Gruppe einbezogen werden, weil nur das ausländische Gruppenmitglied einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar ist (siehe auch Rz 383 und Rz 431 ff zur "Nachverrechnung").

4.2.6.2 Ausschluss der Gruppenzugehörigkeit von Tochtergesellschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern

371

Ein ausländisches Gruppenmitglied darf nach § 9 Abs. 2 zweiter TS KStG 1988 innerhalb der Unternehmensgruppe "ausschließlich" mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger ausreichend finanziell iSd § 9 Abs. 4 KStG 1988 verbunden sein. Die Gruppenbildung im Ausland ist daher auf eine Ebene begrenzt; ausländische

Tochterkörperschaften eines ausländischen Gruppenmitglieds sind von der Unternehmensgruppe ausgeschlossen. Die erforderliche "Ausschließlichkeit" der ausreichenden finanziellen Verbindung hat nur für die Gruppenzugehörigkeit Bedeutung, eine Beteiligung anderer nicht zur Gruppe gehörender Personen an der ausländischen Körperschaft hindert die Gruppenzugehörigkeit nicht.

Auch eine inländische Tochterkörperschaft eines ausländischen Gruppenmitglieds, die mit diesem gemäß § 9 Abs. 4 ausreichend finanziell verbunden ist, kann nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden, weil nach § 9 Abs. 2 KStG 1988 die "beteiligte Körperschaft" (übergeordnetes Gruppenmitglied) eine "inländische" Körperschaft sein muss. Tochterkörperschaften (Beteiligungsausmaß über 50%) von ausländischen Gruppenmitgliedern sind daher von der Unternehmensgruppe unabhängig davon ausgeschlossen, ob die Tochterkörperschaft eine inländische oder eine ausländische Gesellschaft ist.

4.2.7 Gruppenmitglieder als Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft

372

Nach § 9 Abs. 2 KStG 1988 können inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder auch Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft nach Maßgabe des Abs. 3 und des Abs. 4 sein (zu den Voraussetzungen der Beteiligungsgemeinschaft siehe Rz 378 ff). Die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft ist daher auch auf einer "mittleren Ebene" einer Unternehmensgruppe möglich. Ausländische Gruppenmitglieder können nicht Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein.

Die hier angesprochene Beteiligungsgemeinschaft steht nicht an der Spitze der Unternehmensgruppe (dazu siehe Rz 378), weil es sich hier um Gruppenmitglieder handelt, die auch Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein können. Ob die anderen Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft ebenfalls Gruppenmitglieder einer (anderen) Unternehmensgruppe sind oder nicht, ist für die Bildung der Beteiligungsgemeinschaft ohne Bedeutung.

372a

Im Hinblick auf die in § 9 Abs. 4 beschriebenen Mindestbeteiligungsquoten (40% und 15%) können maximal fünf Mitbeteiligte eine Beteiligungsgemeinschaft bilden (40% + 15% +15% + 15% + 15%). Ob nur ein Mitbeteiligter einer Unternehmensgruppe angehört oder mehrere oder alle Mitbeteiligte(n) je einer Unternehmensgruppe angehören, ist nicht beachtlich.

Für die Anerkennung einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft ist Voraussetzung, dass ihr als Mitbeteiligte nur inländische unbeschränkt steuerpflichtige mitgliedsfähige

Körperschaften angehören. Zur Beteiligungsgemeinschaft siehe insbesondere auch Rz 378 bis Rz 381 und Rz 395 bis Rz 398.

4.2.8 Finanzielle Verbindung

373

Die Einbeziehung in eine Unternehmensgruppe setzt eine finanzielle Verbindung von mehr als 50% am Nennkapital und an den Stimmrechten voraus (siehe Rz 383 bis Rz 400). Ausländische Gruppenmitglieder dürfen in diesem Ausmaß nur mit unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sein. Bis zu einem Ausmaß von höchstens 50% können ausländische Gruppenmitglieder untereinander finanziell verbunden sein. Ist daher zB der inländische Gruppenträger GT am ausländischen Gruppenmitglied GM1 zu 100% beteiligt und GM1 am ausländischen Gruppenmitglied GM2 zu 50% beteiligt, kann GM2 in die Unternehmensgruppe einbezogen werden, wenn auch GT an GM2 (zB zu 10%) unmittelbar beteiligt ist.

4.3 Gruppenträger

4.3.1 Allgemeines

374

Mit dem Gruppenträger wird jene Funktion beschrieben, die an der Spitze der Unternehmensgruppe steht und die die vereinigten steuerlichen Ergebnisse zu versteuern hat. § 9 Abs. 3 KStG 1988 sieht in einer taxativen Aufzählung die Gruppenträgereigenschaft vor für

- bestimmte inländische unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften (siehe Rz 375)
- bestimmte ausländische beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften (siehe Rz 376 bis Rz 377)
- Beteiligungsgemeinschaften (Rz 378 bis Rz 381).

4.3.2 Inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenträger

375

Gruppenträger können nach § 9 Abs. 3 TS 1 bis 4 KStG 1988 nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des VAG und Kreditinstitute im Sinne des BWG sein. Andere Körperschaftsteuersubjekte wie Privatstiftungen, Vereine, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen können nicht Gruppenträger sein. Die Qualifikation

der genannten Körperschaften als operativ oder vermögensverwaltend ist für die Gruppenträgereigenschaft ohne Bedeutung.

Zur Eignung befreiter Körperschaften siehe Rz 364 f. Zur Vorgesellschaft siehe Rz 376.

4.3.3 Ausländische beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger

376

Nach § 9 Abs. 3 fünfter TS KStG 1988 sind ausländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften gruppenträgerfähig, wenn sie entweder EU-Körperschaften laut Anlage 2 zum EStG 1988, die den inländischen gruppenträgerfähigen Körperschaften vergleichbar sind, oder den österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im EWR-Raum (zusätzlich Norwegen, Island und Liechtenstein) sind. Diese beschränkt steuerpflichtigen EU/EWR-Körperschaften müssen zudem einen inländischen Anknüpfungspunkt haben, dh sie müssen mit einer Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen sein und die Beteiligungen an Gruppenmitgliedern müssen zum (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehören. Ob eine Zweigniederlassung vorliegt, ist nach § 12 UGB bzw. § 254 AktG zu beurteilen.

376a

Fehlt es an einer Zweigniederlassung, liegt aber eine Beteiligung einer ausländischen Körperschaft an einer im Firmenbuch eingetragenen inländischen Personengesellschaft (OG oder KG), die den Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelt, vor, kann darin eine Zweigniederlassung nur dann angenommen werden, wenn die inländische Personengesellschaft operativ tätig ist und die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft gehören. Es ist nicht erforderlich, dass die ausländische Körperschaft 100-prozentiger Mitunternehmer ist, solange die ausreichende finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs. 4 KStG 1988 (siehe Rz 383 bis Rz 400) vorliegt. Unter den genannten Voraussetzungen kann auch eine inländische GmbH & Co KG als Zweigniederlassung eingestuft werden. Die unwesentliche Beteiligung von mehreren ausländischen Kapitalgesellschaften an einer inländischen Personengesellschaft kann nicht als Zweigniederlassung angesehen werden, weil es dann an der für die Zweigniederlassung unternehmensrechtlich notwendigen Unternehmensidentität fehlt.

Ein beschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenträger kann seinerseits Mitglied einer ausländischen „Gruppe" oder „Organschaft" sein, weil er sich zwar formal in der Stellung des Gruppenträgers befindet, steuerlich reduziert sich diese Stellung aber letztlich auf seinen beschränkt steuerpflichtigen (inländischen) Bereich.

4.3.4 Doppelt ansässige ausländische Gruppenträger

377

Nach § 7 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 gelten mit inländischen vergleichbare ausländische Körperschaften mit Geschäftsleitung im Inland nicht mehr als sonstige juristische Personen, sondern als die entsprechenden Körperschaften und sind damit gruppenträgerfähig. § 9 Abs. 3 KStG 1988 idF AbgÄG 2004 (BGBl. I 180/2004) sieht im Interesse einer systemkonformen Gleichbehandlung mit den beschränkt steuerpflichtigen Trägerkörperschaften für doppelt ansässige Körperschaften denselben inländischen Anknüpfungspunkt vor. Eine in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtige ("doppelt ansässige") Körperschaft kann nur dann Gruppenträger sein, wenn sie im Inland mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen ist und die Beteiligung an Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen ist. Die Ausführungen in Rz 376 f gelten entsprechend.

4.3.5 Beteiligungsgemeinschaft

4.3.5.1 Allgemeines

378

Nach § 9 Abs. 3 letzter TS KStG 1988 ist eine so genannte Mehrmüttergruppe im Wege einer die Gruppenträgereigenschaft vermittelnde Beteiligungsgemeinschaft möglich, wenn sie ausschließlich aus den in den Rz 363 bis Rz 377 genannten gruppenträgerfähigen Körperschaften gebildet wird. Die Zusammensetzung der Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft hinsichtlich der Rechtsformen (Kapitalgesellschaft, Genossenschaft, Sparkasse, Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit) bleibt der Privatautonomie der Körperschaften überlassen. Die für die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft notwendigen Beteiligungsverhältnisse gibt § 9 Abs. 4 letzter TS KStG 1988 vor (siehe Rz 395 bis Rz 396a).

378a

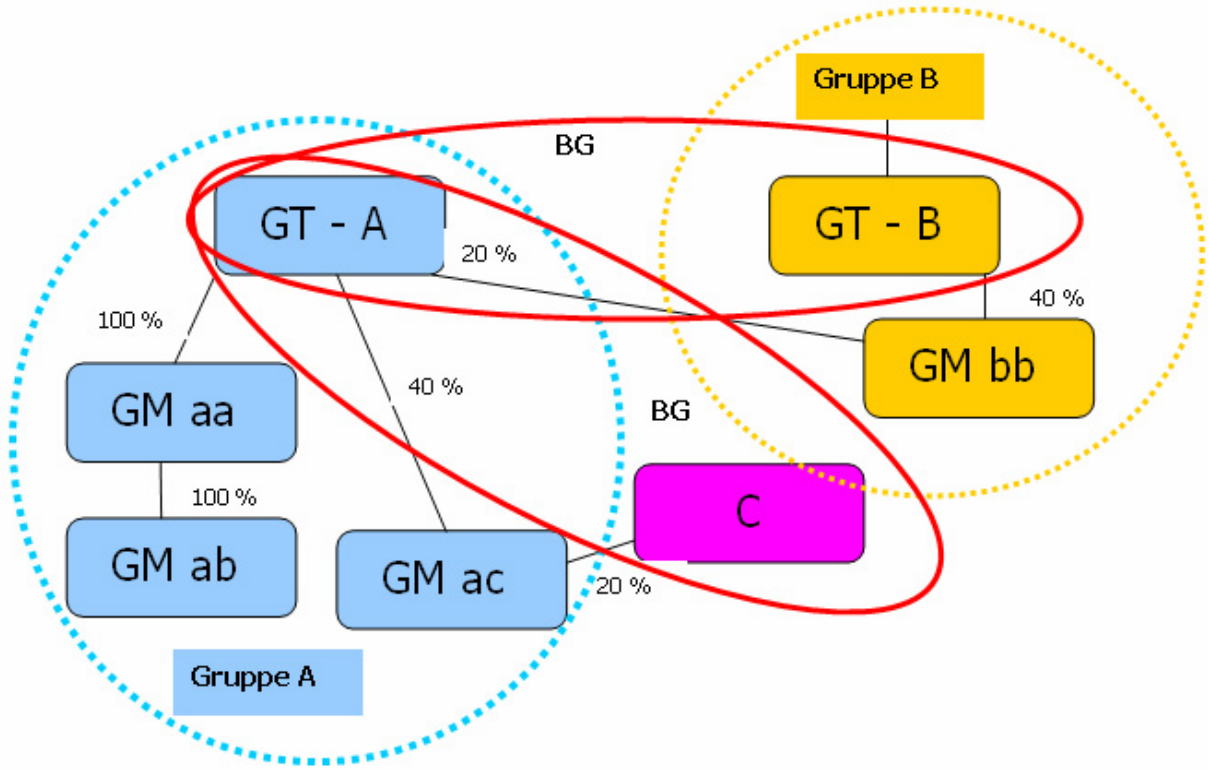
Die in § 9 Abs. 3 KStG 1988 angesprochenen Beteiligungsgemeinschaft steht an der Spitze einer Unternehmensgruppe. Die Minderbeteiligten dieser Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft können zugleich auch einer anderen Unternehmensgruppe zugehören. Dabei ist Folgendes zu beachten:

- Die Minderbeteiligten einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft (siehe Rz 378 bis Rz 379) können Gruppenmitglied oder Gruppenträger einer anderen Unternehmensgruppe sein.
- Der Hauptbeteiligte einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft ist Gruppenträger einer einzigen Unternehmensgruppe. Ist der Hauptbeteiligte der Beteiligungsgemeinschaft zugleich Gruppenmitglied, liegt nicht eine Gruppenträger-

Beteiligungsgemeinschaft, sondern eine Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene der Unternehmensgruppe vor.

Beispiel:

Die A-GmbH hält 100% an der aa-GmbH, die aa-GmbH hält 100% an der ab-GmbH; die A-GmbH ist weiters an der ac-GmbH zu 40% beteiligt, an der auch die C-GmbH zu 20% beteiligt ist, die A-GmbH bildet mit der C-GmbH eine Beteiligungsgemeinschaft, bei der die A-GmbH Hauptbeteiligter ist; weiters hält die A-GmbH 20% an der bb-GmbH, an der die B-GmbH zu 40% beteiligt ist, die A-GmbH bildet mit der B-GmbH eine Beteiligungsgemeinschaft, bei der die A-GmbH Minderbeteiligter ist. Die Gruppe A kann nur aus der A-GmbH als Gruppenträger sowie der aa-GmbH, der ab-GmbH und der ac-GmbH als Gruppenmitglieder bestehen. Die B-GmbH kann ihrerseits sowohl Gruppenträger als auch Gruppenmitglied einer Gruppe B sein (im Beispiel Gruppenträger), zu ihrer Gruppe B gehört die bb-GmbH. Die C-GmbH kann ebenfalls Gruppenträger oder Gruppenmitglied einer Gruppe C sein, hat aber in diesem Beispiel keine Beteiligungskörperschaft unter sich.



379

Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene können nach § 9 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988 nur inländische unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften sein. Mitbeteiligte einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft können alle in § 9 Abs. 3 KStG 1988 genannten Körperschaften sein, das heißt, auch beschränkt steuerpflichtige EU/EWR-Körperschaften, wenn sie die genannten Voraussetzungen (eingetragenen Zweigniederlassung und Zurechnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen; (siehe Rz 377) erfüllen.

Die Beteiligungsgemeinschaft als solche wird durch den Hauptbeteiligten charakterisiert. Daher ist es zB auch möglich, dass der Hauptbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft nachträglich zum (alleinigen) Gruppenträger oder Gruppenmitglied (bei einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft) wird, wenn die Minderbeteiligten aus der Beteiligungsgemeinschaft ausscheiden und der bisherige Hauptbeteiligte auch alleine ausreichend finanziell verbunden ist. Umgekehrt kann auch im Nachhinein eine Beteiligungsgemeinschaft mit dem Gruppenträger oder einem Gruppenmitglied gebildet werden, wodurch der bisherige Gruppenträger/Gruppenmitglied zum Hauptbeteiligten oder Minderbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft wird.

4.3.5.2 Erscheinungsformen der Beteiligungsgemeinschaft

380

Formal ist die Beteiligungsgemeinschaft im Wege einer eigens dafür gegründeten Personengesellschaft oder mittels Syndikatsvertrages zu bilden. Ein Syndikatsvertrag ist schriftlich zu verfassen. Der gesetzliche Verweis auf die Fusionskontrollverordnung stellt den Begriff der Syndizierung klar und ermöglicht die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft in jenen Fällen, in denen ein Beteiligungsgleichstand von 50% zu 50% vorliegt; in diesem Sonderfall eines Beteiligungsgleichstandes von 50% zu 50% ist weder ein Syndikatsvertrag noch die Gründung einer eigenen Personengesellschaft notwendig.

4.3.5.3 Geltungsbereich der Beteiligungsgemeinschaft

381

Die Beteiligungsgemeinschaft kann zunächst dafür eingesetzt werden, die sonst nicht ausreichende finanzielle Verbindung an einer gruppenmitgliedsfähigen Körperschaft herzustellen; dies ist der Fall, wenn keine Körperschaft für sich eine mehr als 50-prozentige Beteiligung besitzt. Die Beteiligungsgemeinschaft kann aber auch dazu dienen, trotz Vorliegen einer ausreichenden finanziellen Verbindung einer Körperschaft eine oder mehrere minderbeteiligte Körperschaften in die Wirkungen einer Unternehmensgruppe einzubeziehen.

4.3.6 Keine Zugehörigkeit zu mehreren Gruppen

382

Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können immer nur einer Unternehmensgruppe als Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger angehören. Ein Gruppenträger kann daher nicht zugleich Gruppenträger einer anderen Unternehmensgruppe sein.

Beispiel:

Eine unbeschränkt steuerpflichtige AG besitzt drei 100-proezntige Beteiligungen an den inländischen GmbH 1, 2 und 3. Sie kann frei disponieren, ob sie eine Gruppe mit 1, mit 2, mit 3, mit 1 und 2, mit 2 und 3 oder mit 1, 2 und 3 bilden will. Sie kann aber nicht je

eine Gruppe mit 1, mit 2, mit 3 etc bilden. Hat sie zB zunächst nur mit 1 eine Gruppe gebildet, kann sie die anderen Tochtergesellschaften nur im Wege der Erweiterung der bestehenden Gruppe einbeziehen.

382a

Ebenso ist (abgesehen von den Fällen der Zugehörigkeit zu einer Beteiligungsgemeinschaft) eine Doppelstellung einer Körperschaft als Gruppenträger und Gruppenmitglied einer anderen Unternehmensgruppe nicht möglich. Ausländische Gruppenmitglieder können ihrerseits ausländischen nach ausländischem Abgabenrecht gebildeten "Gruppen" oder "Organschaften" angehören, was allerdings für die inländische Gruppenzugehörigkeit unbeachtlich ist. Beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger können auch dann nur einmal Gruppenträger sein, wenn sie mehrere eingetragene Zweigniederlassungen im Inland haben (siehe Rz 376 f). Jede inländische Zweigniederlassung ist in die Unternehmensgruppe einzubeziehen; hinsichtlich der von den Zweigniederlassungen gehaltenen Beteiligungen besteht keine Verpflichtung, alle die Gruppenvoraussetzungen erfüllenden Beteiligungen in die Unternehmensgruppe einzubeziehen.

4.4 Finanzielle Verbindung

4.4.1 Kapitalbeteiligung und Stimmrechtsmehrheit

383

Nach § 9 Abs. 4 KStG 1988 ist materielle Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe die finanzielle Verbindung durch eine Beteiligung von mehr als 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten der einzubeziehenden Körperschaft. Diese Voraussetzung bezieht sich auf alle Körperschaften in der Unternehmensgruppe. Durch die kapitalmäßige Beschränkung auf das gesellschaftsrechtliche Nennkapital kann Surrogatkapital (Partizipations- und Substanzgenussrechtskapital) ebenso wenig die finanzielle Verbindung vermitteln wie Wandel-, Gewinnschuldverschreibungen, eine Darlehensgewährung (auch bei Annahme von verdecktem Grund- oder Stammkapital) oder der Fruchtgenuss an Anteilen. Ein kapitalmäßiger Anteilsbesitz erfordert das wirtschaftliche Eigentum (§ 24 BAO) am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital. Die finanzielle Verbindung kann auch über eine entsprechende Treuhandschaft hergestellt werden, sofern die Treuhandschaft gegenüber der Abgabenbehörde offen gelegt wurde. Umgekehrt vermitteln als verdeckte Treuhänder fungierende Körperschaften nicht die Voraussetzungen für eine finanzielle Verbindung.

383a

Die Stimmrechtsmehrheit ist quantitativ zu verstehen und bedeutet mehr als 50% der Stimmrechte. Besondere Mehrheitserfordernisse für Beschlussfassungen und

Stimmrechtsbindungen (durch Syndikatsverträge) sind unbeachtlich. Stimmrechtslose Vorzugsaktien (§ 115 AktG) sind bei aufrechter Stimmrechtsbeschränkung bei Ermittlung der notwendigen Stimmenzahl nicht einzubeziehen. Eigene Anteile und solche, die treuhändisch gehalten werden, verschaffen kein Stimmrecht (§ 114 Abs. 6 AktG, § 39 GmbHG) und sind bei Ermittlung der Stimmrechtsmehrheit nicht zu berücksichtigen. Auch das Stimmrechtsverbot eines abhängigen Unternehmens im herrschenden Unternehmen (§ 116 Abs. 6 AktG) ist bei der Beurteilung des maßgebenden Stimmrechtsausmaßes zu beachten. Ebenso sind Stimmrechtsbeschränkungen wie Höchststimmrechte und Abstufungen nach § 114 Abs. 1 AktG, Kopfstimmrechte oder das diesem entsprechende in der Rechtsgrundlage verankerte Einstimmigkeitsprinzip zu berücksichtigen.

Beispiel:

An der Zielgesellschaft sind die Gesellschaft A mit 51%, die Gesellschaft B mit 25% und die Gesellschaft C mit 24% am Nennkapital beteiligt. Die Satzung legt aber fest, dass pro Gesellschafter maximal 25% Stimmrechte zum Tragen kommen. Es liegt somit keine Stimmrechtsmehrheit von A vor.

Weichen die Mehrheitsbeteiligungen am Nennkapital und an den Stimmrechten der Höhe nach voneinander ab, ist auf die Beteiligung am Nennkapital abzustellen (ist insbesondere bei der Firmenwertabschreibung und bei ausländischen Gruppenmitgliedern von Bedeutung).

4.4.2 Disposition über Gruppenbildung

384

Hinsichtlich der Gruppenbildung besteht dem Grunde nach volle Autonomie der betroffenen Körperschaften. Bei Vorliegen einer finanziellen Verbindung von mehr als 50% am Nennkapital und an den Stimmrechten bleibt es den verbundenen Körperschaften überlassen, ob und inwieweit sie sich zu einer Unternehmensgruppe vereinigen.

Beispiel:

Die Kapitalgesellschaften 1 bis 4 sind vertikal jeweils zu 100% miteinander verbunden. Es ist von der Kapitalgesellschaft 1 aus gesehen eine Gruppenbildung

a) aller 4 Gesellschaften,

b) von 1 bis 3 oder

c) von 1 und 2 möglich.

Im Falle c) kann die Kapitalgesellschaft 3 mit ihrer Tochtergesellschaft 4 eine zweite Gruppe bilden. Verzichtet die Kapitalgesellschaft 1 auf die Gruppenbildung, kann die Kapitalgesellschaft 2 eine Gruppe a) 2 bis 4 oder b) 2 und 3 bilden. Verzichtet die Kapitalgesellschaft 2 auf eine Gruppenbildung, kann die Kapitalgesellschaft 3 mit ihrer Tochtergesellschaft 4 eine Gruppe bilden.

Eine Gruppenbildung der Gesellschaft 1 mit 3 oder mit 4 ist nicht möglich, es sei denn, dass die dazwischen liegende(n) Gesellschaft(en) in die Gruppe einbezogen wird (werden).

4.4.3 Möglichkeiten des Herstellens der finanziellen Verbindung

385

Nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 4 KStG 1988 kann die finanzielle Verbindung an der Beteiligungskörperschaft begründet werden

- unmittelbar
- mittelbar über eine Personengesellschaft
- mittelbar über Gruppenmitglieder
- über eine Beteiligungsgemeinschaft.

Die finanzielle Verbindung kann neben der unmittelbaren Beteiligung auch durch die Kombination mit den anderen aufgezählten Möglichkeiten hergestellt werden. Folgende Varianten stehen daher insbesondere zur Verfügung:

- Unmittelbare Beteiligung (siehe Rz 386)
- Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) (siehe Rz 387)
- Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) (siehe Rz 391)
- Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) (siehe Rz 392)
- Mittelbare Beteiligung über zwei oder mehrere Gruppenmitglieder (siehe Rz 393)
- Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) (siehe Rz 396)
- Unmittelbare Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft (siehe Rz 395)
- Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft (siehe Rz 397)
- Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft (siehe Rz 398).

Auch ausländische Gruppenmitglieder oder ausländische Personengesellschaften können die finanzielle Verbindung vermitteln (siehe Rz 395).

4.4.3.1 Unmittelbare finanzielle Verbindung

386

Ist der Gruppenträger bzw. eine beteiligte Körperschaft an einer Beteiligungskörperschaft unmittelbar zu mehr als 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten beteiligt, liegt die finanzielle Verbindung nach § 9 Abs. 4 erster TS KStG 1988 vor.

4.4.3.2 Mittelbare Beteiligung über Personengesellschaft(en)

4.4.3.2.1 Allgemeines

387

Nach § 9 Abs. 4 zweiter TS KStG 1988 kann die finanzielle Verbindung von mehr als 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten mittelbar über eine Personengesellschaft oder zusammen mit einer unmittelbaren Beteiligung hergestellt werden. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft ist durchzurechnen. Bei der Beteiligung an der Personengesellschaft ist auf die Vermögensbeteiligung an der Personengesellschaft (laut Gesellschaftsvertrag) abzustellen.

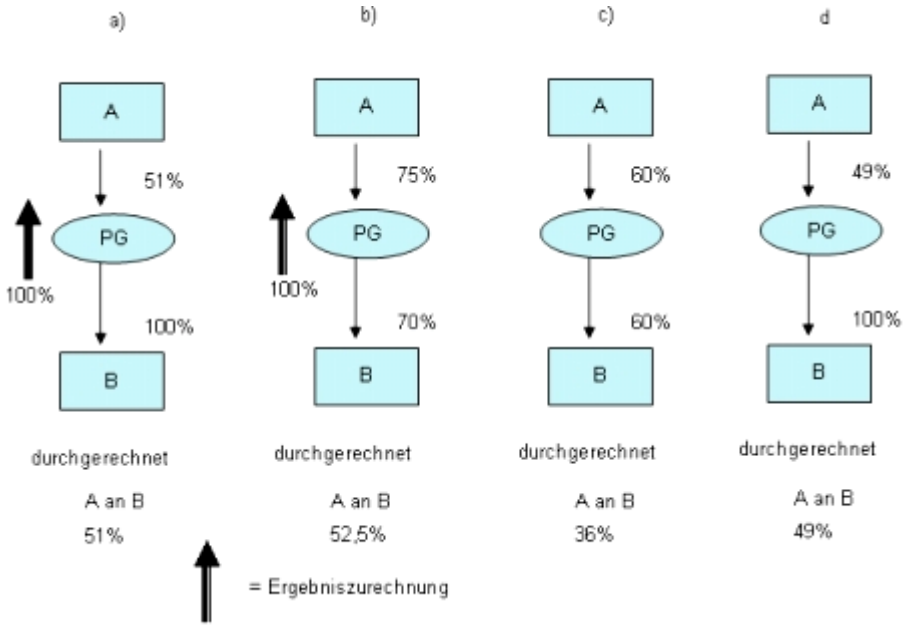
Beispiele:

a) Die beteiligte Körperschaft A ist 51% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 100% der Anteile an einer Beteiligungskörperschaft B hält.

b) Die beteiligte Körperschaft A ist 75% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 70% der Anteile an einer Beteiligungskörperschaft B hält.

c) Eine ausreichende Beteiligung liegt nicht vor, wenn die beteiligte Körperschaft A zB 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist, die ihrerseits 60% der Anteile einer Körperschaft B hält.

d) Eine ausreichende Beteiligung liegt ebenfalls nicht vor, wenn die beteiligte Körperschaft A zB 49% Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist, die ihrerseits 100% der Anteile einer Körperschaft B hält: Es ist weder eine Beteiligung über 50% noch die Stimmrechtsmehrheit gegeben (die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft mit den Mitgesellschaftern der Personengesellschaft ist unter Umständen möglich).



4.4.3.2.2 Personengesellschaften

388

Unter Personengesellschaft nach § 9 Abs. 4 zweiter TS KStG 1988 sind neben der OG und KG auch die GesBR und die stille Mitunternehmerschaft (atypisch stille Gesellschaft) zu verstehen. Durch eine atypisch stille Beteiligung kann die zivilrechtlich unmittelbare Verbindung der Inhaber der Unternehmens-Körperschaft (IdU-Körperschaft) an einer gruppenfähigen Körperschaft auf Grund des Übergangs des Vermögens einschließlich der Beteiligung auf die Mitunternehmerschaft mittelbar gegeben oder auch nicht mehr gegeben sein. Bestand zB vor der stillen Mitunternehmerschaft eine ummittelbare Beteiligung von 60% und ist die IdU-Körperschaft auf Grund ihrer 60-prozentigen Beteiligung an der stillen Mitunternehmerschaft mittelbar nur mehr zu 36% beteiligt, erlischt die finanzielle Verbindung (kann auch nicht über eine Beteiligungsgemeinschaft hergestellt werden, siehe Rz 378 bis Rz 382a).

388a

Je nach Stellung der IdU-Körperschaft kann sich Folgendes ergeben:

Ist jemand am Unternehmen des Gruppenträgers atypisch still beteiligt, bleibt der Gruppenträger als Mitunternehmer bei entsprechender Beteiligung immer noch Gruppenträger.

Ist der Gruppenträger am Unternehmen eines anderen durch Einlage seines gesamten Vermögens atypisch still beteiligt, geht die Gruppenträgereigenschaft verloren, da die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern in das Eigentum des Inhabers des Unternehmens

übergehen und der Gruppenträger auch bei Wahrung der mittelbaren finanziellen Verbindung keine Stimmrechte mehr besitzt.

Ist jemand am Unternehmen eines Gruppenmitglieds GM 1, das beteiligte Körperschaft des Gruppenmitgliedes GM 2 ist, atypisch still beteiligt, ist die finanzielle Verbindung zwischen der beteiligten Körperschaft GM 1 und der Beteiligungskörperschaft GM 2 bei entsprechender mittelbarer Beteiligung weiterhin gegeben.

Ist das Gruppenmitglied am Unternehmen eines anderen durch Einlage seines gesamten Vermögens atypisch still beteiligt, ergibt sich die gleiche Rechtsfolge wie beim Gruppenträger als stillem Mitunternehmer.

4.4.3.2.3 Beteiligung an der Personengesellschaft

389

Da die ausreichende finanzielle Verbindung neben einer Mehrheitsbeteiligung am Nennkapital auch eine Stimmrechtsmehrheit erfordert, ist bei mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft (insbesondere in Verbindung mit einer unmittelbaren Beteiligung) auch die Höhe der Beteiligung an der Personengesellschaft von Bedeutung. Die Beteiligung an der Personengesellschaft muss mehr als 50% betragen, um mit der Beherrschung in der Personengesellschaft neben der Nominalbeteiligung auch die Stimmrechtsmehrheit an der Beteiligungskörperschaft zu erreichen (es sei denn Gesellschaftsvertrag sieht eine von der Beteiligung abweichende Stimmrechtsverteilung vor).

Beispiel:

Eine Körperschaft ist an der Zielkörperschaft unmittelbar mit 10% beteiligt und über eine Personengesellschaft mittelbar beteiligt.

a) Die Beteiligung an der Personengesellschaft beträgt 50%, diese hält 90% der Anteile an der Zielkörperschaft. Die Zusammenrechnung der unmittelbar und mittelbar gehaltenen Beteiligung ergibt zwar 55%, die Zugehörigkeit zur Gruppe scheitert allerdings an der fehlenden Beherrschung der Personengesellschaft.

b) Die Beteiligung an der Personengesellschaft beträgt 60%, diese hält zB 75% der Anteile an der Zielkörperschaft. Die Zusammenrechnung der unmittelbar und mittelbar gehaltenen Beteiligung ergibt 55%, die Zugehörigkeit zur Gruppe ist damit gegeben.

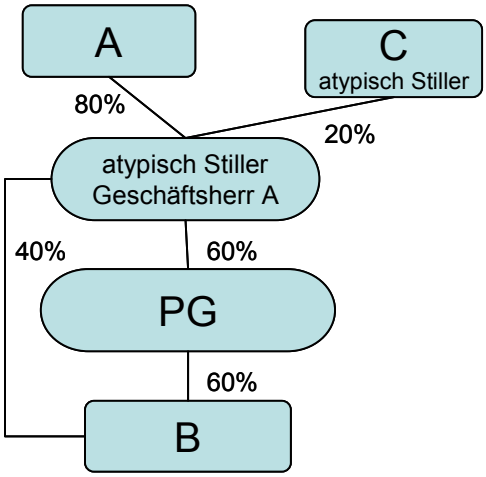
4.4.3.2.4 Mehrfache Personengesellschaftsbeteiligungen

390

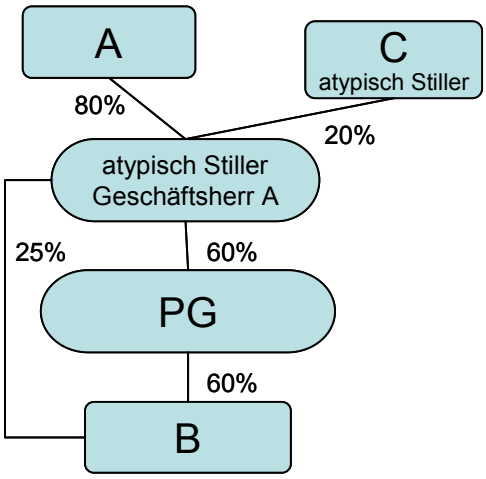
Das Begründen der ausreichenden finanziellen Verbindung kann auch über zwei oder mehrere Beteiligungen an Personengesellschaften erreicht werden.

Beispiele:

a) Die beteiligte Körperschaft A ist einerseits 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 60% der Anteile einer Körperschaft B hält, und andererseits zivilrechtlich unmittelbar mit 40%, auf Grund einer atypisch stillen Beteiligung des C am Unternehmen der Körperschaft A (C : A = 20% : 80%) aber nur mittelbar mit 32% an der Körperschaft B beteiligt. Insgesamt liegt eine mehr als 50%ige Beteiligung (60,8%) an der Körperschaft B vor (die 60,8% ergeben sich aus 32%, das sind 80% von 40% + 28,8%; das sind 60% von 48%). Das bei der Personengesellschaft für die Stimmrechtsmehrheit erforderliche Beteiligungsausmaß von über 50% wird durch die atypisch stille Beteiligung des C nicht beeinträchtigt, wenn der atypisch stille Gesellschafter keine Mitspracherechte hat.



b) Die beteiligte Körperschaft A ist einerseits 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 60% der Anteile einer Körperschaft B hält, und andererseits zivilrechtlich unmittelbar mit 25%, auf Grund einer atypisch stillen Beteiligung des C am Handelsgewerbe der Körperschaft A (C : A = 20% : 80%) aber nur mittelbar mit 20% an der Körperschaft B beteiligt. Insgesamt liegt keine mehr als 50-prozentige Beteiligung an der Körperschaft B vor (die Beteiligung beträgt nur 48,8%).



c) Die beteiligte Körperschaft A ist einerseits 75% Mitunternehmer einer inländischen Personengesellschaft, die 50% der Anteile einer Körperschaft B hält, und mit 55% an einer ausländischen OHG beteiligt, die die restlichen 50% an der Körperschaft B hält. Insgesamt liegt eine 65-prozentige Beteiligung (37,5% + 27,5%) an der Körperschaft B vor.

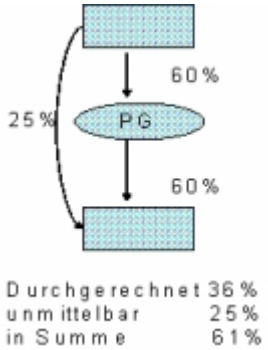
4.4.3.3 Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en)

391

Ergibt sich aus der unmittelbaren Beteiligung keine ausreichende finanzielle Verbindung, kann diese durch eine zusätzlich mittelbar gehaltene Beteiligung über Personengesellschaften erreicht werden. Die mittelbar durchgerechnete Beteiligung und die unmittelbare Beteiligung sind zusammen zuzählen.

Beispiel:

In Rz 387 ergibt sich im Beispiel c) keine ausreichende Beteiligung, wenn die beteiligte Körperschaft A zB 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist, die ihrerseits 60% der Anteile einer Körperschaft B hält. Zusammen mit einer unmittelbaren Beteiligung von zB 25% kann die ausreichende Beteiligung hergestellt werden.



4.4.3.4 Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er)

392

Nach § 9 Abs. 4 dritter TS KStG 1988 (idF AbgÄG 2004) ist die finanzielle Verbindung gegeben, wenn die beteiligte Körperschaft (bzw. der Gruppenträger) mittelbar über eine oder mehrere unmittelbar gehaltene Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern, die für sich nicht im Sinne des ersten Teilstriches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sind, allein oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung insgesamt eine Beteiligung von mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt.

Beispiel:

a) Die beteiligte Körperschaft 1 hält 25% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 2 und 75% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 3. Letztere ist als beteiligte Körperschaft mit 40% an der Beteiligungskörperschaft 2 beteiligt.

b) Die beteiligte Körperschaft 1 hält 25% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 2 und 75% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 3. Letztere (3) ist als beteiligte Körperschaft mit 60% an der Beteiligungskörperschaft 2 beteiligt. Eine mittelbare

Beteiligung der beteiligten Körperschaft 1 an der Beteiligungskörperschaft 2 kommt hier nicht zum Zuge, da 3 zu mehr als 50% (60%) an 2 beteiligt ist. Das Einkommen von 2 wird 3 zugerechnet.

Im Beispielsfall a) ist isoliert betrachtet weder 1 noch 3 an 2 ausreichend zu mehr als 50% beteiligt. Da aber 1 an 2 nicht nur unmittelbar, sondern auch mittelbar über 3 beteiligt ist, beträgt die Beteiligung von 1 an 2 insgesamt 55% (25% unmittelbar und 30% mittelbar) und reicht daher aus. 3 dient 1 gewissermaßen als "Vehikel" zur Herstellung der ausreichenden Beteiligung; das "Vehikel" (3) ist nur in Bezug auf 1 Gruppenmitglied.

Da im Beispielsfall b) 1 an 3 ebenso ausreichend beteiligt ist wie 3 an 2, ergibt sich die dreigliedrige Unternehmensgruppe 1-3-2; eine unmittelbare ausreichende Beteiligung (3 an 2) geht einer mittelbaren Beteiligung immer vor (zur Ergebniszurechnung siehe Rz 405 bis Rz 443).

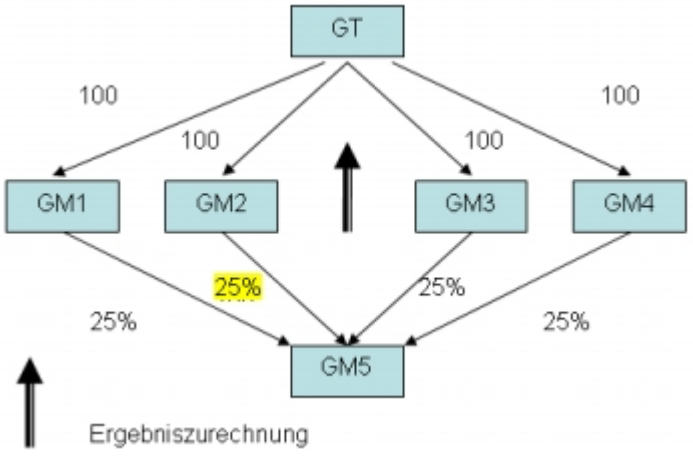
4.4.3.5 Mittelbare Beteiligung über zwei oder mehrere Gruppenmitglieder

393

§ 9 Abs. 4 dritter TS KStG 1988 idF AbgÄG 2004 stellt einerseits klar, dass die finanzielle Verbindung auch über mehrere mittelbare Beteiligungen hergestellt werden kann (siehe Rz 395 bis Rz 396a), erweitert aber auch die Herstellung der finanziellen Verbindung dahingehend, dass das Erfordernis einer unmittelbaren Beteiligung bei mehreren mittelbaren Beteiligungen entfällt.

Beispiel:

Der Gruppenträger ist an vier Gruppenmitgliedern (GM1 bis GM4) zu je 100% beteiligt, die vier Gruppenmitglieder sind ihrerseits an einer Körperschaft (GM5) zu je 25% beteiligt. Der Gruppenträger ist an GM5 mittelbar ausreichend finanziell verbunden.



4.4.3.6 Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) mit oder ohne einer unmittelbaren Beteiligung

394

Die ausreichende finanzielle Verbindung kann auch durch die Kombination von mehreren mittelbaren Beteiligungen unterschiedlicher Art mit oder ohne eine unmittelbare Beteiligung erreicht werden.

Beispiele:

a) Die GmbH-A ist an der GmbH-B unmittelbar zu 10% und mittelbar über eine 100-prozentige Kommanditbeteiligung zu 40% und über eine von der 60-proezntigen Tochter-GmbH-C gehaltene 50-prozentige Beteiligung ausreichend beteiligt.

b) Die GmbH-A ist an der GmbH-B mittelbar über eine 100-prozentige Kommanditbeteiligung zu 50% und über eine von der 60-prozentigen Tochter-GmbH-C gehaltene 25-prozentige Beteiligung ausreichend beteiligt.

4.4.3.7 Ausschließliche Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft

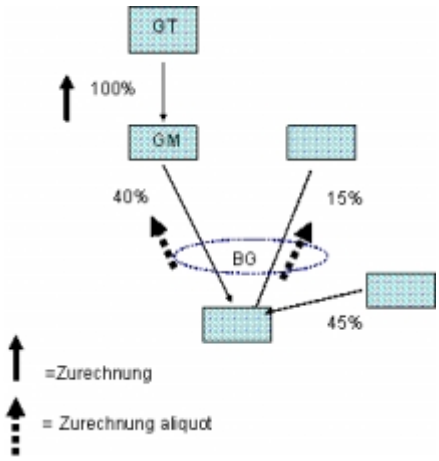
4.4.3.7.1 Unmittelbare Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft

395

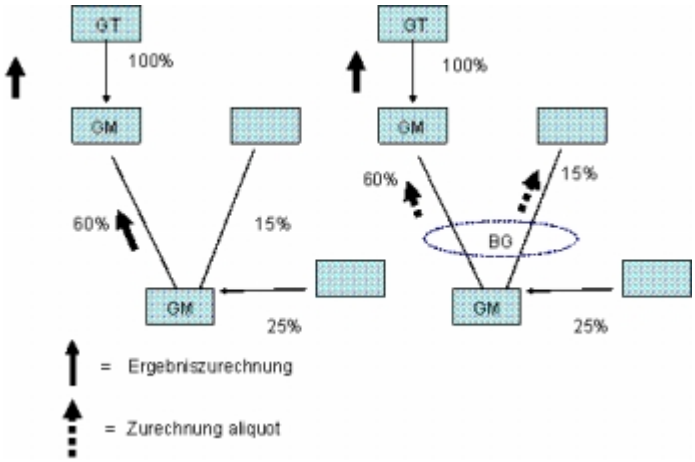
Die finanzielle Verbindung kann auch über eine Beteiligungsgemeinschaft hergestellt werden (siehe Abschnitt 3.5). Dabei muss ein Mitbeteiligter ("Hauptbeteiligter") zumindest 40% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten der Beteiligungskörperschaft besitzen und jeder weitere Mitbeteiligte ("Minderbeteiligter") zumindest 15%. Eine Beteiligungsgemeinschaft kann daher maximal fünf Mitbeteiligte umfassen.

Beispiel:

Ein Gruppenträger ist zu 100% an einer Beteiligungskörperschaft beteiligt, die ihrerseits als beteiligte Körperschaft 40% der Anteile an einer weiteren Beteiligungskörperschaft besitzt. Durch die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft mit der zu 15% beteiligten Körperschaft kann die Zielkörperschaft in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Ohne Beteiligungsgemeinschaft ist die Einbeziehung der Zielkörperschaft mangels ausreichender finanzieller Verbindung nicht möglich. Die zu 45% an der Zielkörperschaft beteiligte Körperschaft könnte ebenfalls an der Beteiligungsgemeinschaft teilnehmen, nimmt aber - aus welchen Gründen auch immer - nicht teil.



Eine Beteiligungsgemeinschaft kann auch dann (zB zwecks Firmenwertabschreibung, siehe Rz 448 bis Rz 480) gebildet werden, wenn auch ohne Beteiligungsgemeinschaft die ausreichende finanzielle Verbindung vorliegt. Im folgenden Beispiel ist das Gruppenmitglied bereits ausreichend zu 60% an der Zielkörperschaft beteiligt; die Zielkörperschaft kann daher mit oder ohne Beteiligungsgemeinschaft in die Unternehmensgruppe einbezogen werden.



4.4.3.7.2 Mittelbare Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft

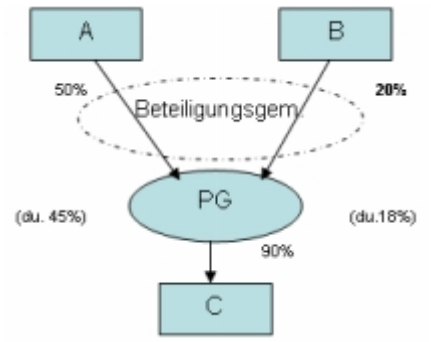
396

Da eine Beteiligungsgemeinschaft als solche einer einzelnen (ausreichend beteiligten) Körperschaft gleichgestellt ist, kann die Beteiligungsgemeinschaft auch mittelbar durch eine ausreichende Beteiligung an einer Personengesellschaft gebildet werden. Mittelbar durchgerechnet muss dafür ein Beteiligungspartner zu mindestens 40%, jeder weitere zu mindestens 15% an der einzubeziehenden Körperschaft beteiligt sein. Die für die Stimmrechtsmehrheit idR erforderliche Mehrheitsbeteiligung an der Personengesellschaft (siehe Abschnitt 4.3.2.1) ist nicht individuell auf den Hauptbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft, sondern auf die Mitbeteiligten zu beziehen.

Beispiel:

GmbH A ist zu 50% Mitunternehmer an einer Personengesellschaft, GmbH B ist Mitunternehmer zu 20%; die Personengesellschaft hält ihrerseits 90% der Anteile an

der GmbH C. Da A und B mittelbar an C ausreichend beteiligt sind (durchgerechnet zu 45% und 18%), können sie eine Beteiligungsgemeinschaft bilden und GmbH C in die Unternehmensgruppe einbeziehen.



Sollte im Beispiel A an Gruppenmitglied C darüber hinaus auch unmittelbar zu zB 5% beteiligt sein, sind diese 5% verpflichtend im Gruppenantrag anzuführen, bei der Ergebnisaufteilung zwischen A und B zu berücksichtigen und der durchgerechneten Beteiligung von A in Höhe von 45% hinzu zu zählen (der Aufteilungsschlüssel zwischen A und B ergibt sich dann aus dem Verhältnis 50% zu 18%).

396a

Die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft ist auch möglich, wenn ein Mitbeteiligter unmittelbar und ein Mitbeteiligter mittelbar an der einzubeziehenden Körperschaft ausreichend beteiligt ist.

Beispiel:

Das Gruppenmitglied A ist an einer Zielkörperschaft C unmittelbar zu 40% beteiligt. Eine GmbH B ist zu 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 60% der Anteile an der Zielkörperschaft C hält (mittelbar durchgerechnet ist B an C daher zu 36% beteiligt). A und B können eine Beteiligungsgemeinschaft bilden und damit die Zielkörperschaft C in die Unternehmensgruppe einbeziehen.

4.4.3.8 Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft

397

Diese Kombination kann im Hinblick darauf, dass die Mindestbeteiligungen der Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft 40% und 15% betragen müssen, nicht zur Begründung, sondern nur zur Erweiterung der finanziellen Verbindung eingesetzt werden.

Beispiel:

Die GmbH-A ist an einer Zielkörperschaft unmittelbar zu 40% und über eine 60-prozentige Beteiligung an einer Personengesellschaft, die einen 15%-Anteil an der Zielkörperschaft hält, zusammen mit 49% beteiligt. Die GmbH-B bietet sich als 15%-Gesellschafterin der Zielkörperschaft als Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft an. Die Beteiligungsgemeinschaft wird mit den unmittelbaren Beteiligungen von 40%

und 15% gebildet. Auch die mittelbare Beteiligung von der GmbH-A ist im Gruppenantrag anzuführen und bei der Ergebnisaufteilung zu berücksichtigen. Das Einkommen der Zielkörperschaft als Gruppenmitglied ist der GmbH-A mit 49/64 = 76,56% und der GmbH-B mit 15/64 = 23,44% zuzurechnen.

4.4.3.9 Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft

398

Ebenso wie im Vorpunkt kann diese Kombination nur zur Erweiterung einer schon durch die Beteiligungsgemeinschaft begründeten finanziellen Verbindung eingesetzt werden.

4.4.3.10 Mittelbare Beteiligung über ausländische Gesellschaften

399

Ausländische Gruppenmitglieder dürfen im Ausmaß von über 50% am Nennkapital und an den Stimmrechten ausschließlich mit übergeordneten inländischen Gruppenmitgliedern bzw. dem Gruppenträger finanziell verbunden sein. Bis zum Ausmaß von höchstens 50% dürfen ausländische Gruppenmitglieder untereinander verbunden sein (siehe Rz 371). Hinsichtlich der mittelbaren Herstellung der finanziellen Verbindung ergeben sich bei ausländischen Gesellschaften keine Einschränkungen. Die finanzielle Verbindung nach § 9 Abs. 4 dritter TS KStG 1988 kann daher auch mittelbar über eine (mehrere) ausländische Mitgliedskörperschaft(en) hergestellt werden.

Beispiel:

Der Gruppenträger ist an einem ausländischen Gruppenmitglied zu 100% und an einer ausländischen Kapitalgesellschaft zu 40% beteiligt. Ist das ausländische Gruppenmitglied zu mehr als 10% und zu höchstens 50% an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, kann die ausländische Kapitalgesellschaft auf Grund der ausreichenden (unmittelbaren und mittelbaren) finanziellen Verbindung in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Wäre das ausländische Gruppenmitglied zu mehr als 50% an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, läge eine ausreichende aber die Mitgliedschaft gemäß § 9 Abs. 2 KStG 1988 ausschließende finanzielle Verbindung vor. Dasselbe gilt auch, wenn es sich bei der einzubeziehenden Zielkörperschaft um eine inländische Kapitalgesellschaft handelt.

400

Die für die Gruppenbildung notwendige finanzielle Verbindung kann auch mittelbar über eine (mehrere) ausländische(n) Personengesellschaft(en) hergestellt werden, sofern diese mit einer inländischen Personengesellschaft vergleichbar ist (sind). Ist daher zB der Gruppenträger an einer ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar zu 40% und mittelbar über eine ausländische Personengesellschaft zu 15% beteiligt, kann die ausländische Kapitalgesellschaft in die Unternehmensgruppe einbezogen werden.

Ist ein ausländisches Gruppenmitglied umgekehrt Mitunternehmer einer ausländischen Personengesellschaft, ist das Ergebnis beim ausländischen Gruppenmitglied sowie ein sich nach Umrechnung ergebendes negatives Gesamtergebnis in der Unternehmensgruppe entsprechend zu berücksichtigen. Sollte die ausländische Personengesellschaft, an der das ausländische Gruppenmitglied beteiligt ist, in ihrem Vermögen eine Beteiligung an einer weiteren ausländischen Kapitalgesellschaft aufweisen, kann diese nicht Gruppenmitglied sein.

4.5 Dauer der finanziellen Verbindung

4.5.1 Allgemeines

401

Die finanzielle Verbindung von mehr als 50% (siehe Rz 383 f) muss nach § 9 Abs. 5 KStG 1988 während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweils einzubeziehenden Gruppenmitglieds vorliegen. Besteht diese finanzielle Verbindung an einer Körperschaft an einem Tag im Wirtschaftsjahr nicht, kann die Körperschaft (für das betreffende Wirtschaftsjahr) nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Der Anteilserwerb am ersten Tag des Wirtschaftsjahres der erworbenen Körperschaft bzw. die Anteilsübertragung nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft erfüllen die Voraussetzungen der vollen Zugehörigkeit. Wird daher die finanzielle Verbindung zB erst einen Tag nach Beginn eines Wirtschaftsjahres begründet (bei Regelbilanzstichtag der Zielkörperschaft daher am 2. Jänner) oder vor Ablauf des Wirtschaftsjahres der Körperschaft beendet, ist die Gruppenmitgliedschaft sowie die Ergebniszurechnung (siehe Rz 405 bis Rz 443) für das betreffende Wirtschaftsjahr nicht möglich. Im Falle einer unterjährigen Neugründung einer Körperschaft muss die finanzielle Verbindung über das gesamte Rumpfwirtschaftsjahr gegeben sein.

Die Herstellung der finanziellen Verbindung erfolgt durch die Anschaffung der Beteiligung. Die Anschaffung und die Veräußerung sind nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu verstehen. Bei der Anschaffung kommt es daher auf den Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums an (siehe Rz 455). Dies wird idR jener Zeitpunkt sein, der im Kaufvertrag als Wirksamkeitszeitpunkt vorgesehen ist; dieser Zeitpunkt kann auch in der Zukunft liegen (zB "mit Ablauf des Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft").

4.5.2 Rückwirkender Anteilserwerb

402

Im Gegensatz zum Rückwirkungsverbot des allgemeinen Steuerrechtes gelten auch bei der Unternehmensgruppe die in Zusammenhang mit Umgründungen bestehenden Rückwirkungsfiktionen für die zeitliche Beurteilung des Beteiligungserwerbs.

Beispiel:

Die Einbringung einer dem Einbringenden am 31.12.00 zuzurechnenden Beteiligung an einer zum 31.12. bilanzierenden Gesellschaft zum 31.12.00 gibt der übernehmenden Körperschaft die Möglichkeit, ab dem Jahr 01 mit der erworbenen Gesellschaft eine Gruppe zu bilden. Erfolgt die Einbringung der Beteiligung zum 1.1.01, ist die Gruppenbildung nicht für 01, sondern erst ab dem Jahr 02 möglich, da der Beteiligungserwerb nach § 18 Abs. 1 UmgrStG am 2.1.01 erfolgt.

Dies gilt auch dann, wenn die rückwirkende Einbringung der Beteiligung in eine neu gegründete übernehmende Körperschaft erfolgt.

4.5.3 Dauer finanziellen Verbindung bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft

403

Bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft ist betreffend des ununterbrochenen Beteiligungsbesitzes an der Zielkörperschaft unabhängig davon, ob die Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger fungiert oder innerhalb der Unternehmensgruppe besteht, nicht auf den Zeitpunkt der Bildung der Beteiligungsgemeinschaft abzustellen, sondern auf die Beteiligungen der Mitbeteiligten an der Zielkörperschaft. Erfüllen die Mitbeteiligten die Beteiligungsvoraussetzungen, kann die Beteiligungsgemeinschaft bis zur Unterfertigung des Gruppenantrags gebildet werden.

Beispiel:

An der GmbH-C (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) sind die GmbH-A mit 40% und die GmbH-B mit 15% beteiligt. Am 1.7.01 wird eine Beteiligungsgemeinschaft vereinbart. Eine Unternehmensgruppe A und C bzw. B und C ist für das Jahr 01 gegeben, wenn die Beteiligungen von A und von B an der GmbH-C am 1.1.01 bestanden haben und bis 31.12.01 bestehen.

Hinsichtlich der Veränderung von Beteiligungsgemeinschaften siehe Rz 1562 bis Rz 1564.

4.5.4 Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe

404

Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe (wie Umgründungen oder Beteiligungsveräußerungen) ändern nichts am ununterbrochenen zeitlichen Fortbestand der Unternehmensgruppe, sofern die finanzielle Verbindung in der Gruppe erhalten bleibt. Dies gilt auch für den Fall, dass der Gesellschafterwechsel während des Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft erfolgt.

Beispiele:

a) Veräußerung: Der Gruppenträger A hält 100% der Anteile an den Gruppenmitgliedern GM1 und GM2; GM1 hat seinerseits 100% der Anteile an GM3 und veräußert diese an GM2. Die Veräußerung ändert an der bestehenden Gruppe als solcher nichts (nur der Gruppenaufbau hat sich geändert).

b) Verschmelzung: In einer aus den jeweils zu 100% verbundenen Körperschaften A bis D bestehenden Unternehmensgruppe wird die Tochtergesellschaft B auf die Enkelgesellschaft C verschmolzen. Die nunmehr verbundenen Körperschaften A, C und D ändern an der bestehenden Gruppe als solcher nichts.

c) Umwandlung: In einer Unternehmensgruppe ist der Gruppenträger A zu 60% an der Gesellschaft B und diese zu 100% an der Gesellschaft C beteiligt. B wird errichtend auf die B-OHG umgewandelt. A ist nunmehr mittelbar zu 60% an C beteiligt, sodass die Unternehmensgruppe zwischen A und C weiter besteht.

d) Einbringung: In einer aus der Muttergesellschaft A und ihren jeweils 100-prozentigen Tochtergesellschaften B und C bestehenden Unternehmensgruppe (Wirtschaftsjahr ist jeweils das Kalenderjahr) bringt A ihre Beteiligung an C zum 30.6. eines Jahres in die B ein. Obwohl A an C nur bis 30.6. beteiligt ist und die übernehmende B erst am 1.7. an C beteiligt ist und damit die Beteiligung an C nicht das gesamte Wirtschaftsjahr von einer Körperschaft gehalten wird, führt dies zu keiner "Unterbrechung" der Gruppenzugehörigkeit von C. Gleiches gilt auch im Falle einer Veräußerung der Beteiligung C durch A an B (siehe a).

Alle Umgründungstatbestände im Zusammenhang mit der Unternehmensgruppe sind im Lichte von § 9 Abs. 5 KStG 1988 zu würdigen (siehe UmgrStR 2002).

4.6 Ergebniszurechnung

4.6.1 Allgemeines

405

Nach § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 hat jedes Gruppenmitglied sein steuerliches Ergebnis (siehe Rz 406 bis Rz 443) zunächst unabhängig von anderen Gruppenmitgliedern zu ermitteln. Sodann wird das steuerliche Ergebnis dem am Gruppenmitglied finanziell ausreichend beteiligten (nächsthöheren) Gruppenmitglied (bzw. Gruppenträger) zugerechnet, bis beim Gruppenträger alle Ergebnisse zusammengefasst (und saldiert) der Besteuerung unterworfen werden. Die Ergebniszurechnung folgt immer der ausreichenden finanziellen Verbindung (siehe Rz 383 bis Rz 400). Die Ergebniszurechnung ist eine rein steuerliche. Auf Grund der Ergebniszurechnung unterbleibt bei den Gruppenmitgliedern eine Besteuerung. Das in der Körperschaftsteuererklärung erklärte Einkommen des Gruppenmitglieds wird mittels Bescheides (siehe Rz 1563 bis Rz 1572) festgestellt und geht in die Gruppenverrechnung ein.

4.6.2 Unbeschränkt steuerpflichtige inländische Gruppenmitglieder

4.6.2.1 Einkommen des Gruppenmitglieds

4.6.2.1.1 Allgemeines

406

Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Sonderbestimmung für Vor- und Außergruppenverluste des Gruppenmitglieds (volle ungekürzte Verrechnung mit den eigenen Gewinnen nach § 9 Abs. 6

Z 4 KStG 1988 siehe Rz 416 f). Das unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied hat daher zunächst individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe sein "Einkommen" im Sinne des § 7 KStG 1988 zu ermitteln. Im Zuge der Einkommensermittlung sind daher zB auch § 2 Abs. 2a oder § 2 Abs. 8 EStG 1988 anzuwenden (§ 7 Abs. 2 KStG 1988; hinsichtlich der unter § 2 Abs. 2a EStG 1988 fallenden Gesellschaften siehe EStR 2000 Rz 163; § 2 Abs. 2b EStG 1988 gilt nicht). Ebenso sind zB Prämien wie die Forschungs- oder Lehrlingsausbildungsprämie vom betreffenden Gruppenmitglied bis zur Rechtskraft des Feststellungsbescheides geltend zu machen und werden diesem auch gutgeschrieben. Ab 1. Jänner 2001 kann kein Investitionsfreibetrag mehr geltend gemacht werden (§ 10b EStG 1988), es können jedoch aus Zeiträumen davor noch Schwebeverluste (Wartetastenverluste) vorliegen. Die IFB-Schwebeverluste sind im Zuge der Einkommensermittlung beim jeweiligen Gruppenmitglied zu berücksichtigen. Da es sich bei den IFB-Schwebeverluste nicht um Sonderausgaben handelt (§ 10 Abs. 8 EStG 1988), greift die 75%-Grenze nach § 2 Abs. 2b EStG 1988 beim Gruppenmitglied. Die im alten Organkreis bereits zum Organträger überrechneten Schwebeverluste bleiben bei Übergang in die Unternehmensgruppe beim nunmehrigen Gruppenträger. Zu den Steuerumlagen siehe Rz 419.

4.6.2.1.2 Einkommensquellen der Beteiligungskörperschaft

407

Beim Gruppenmitglied muss eine Einkunftsquelle vorliegen, um eine Zurechnung zur beteiligten Körperschaft bzw. zum Gruppenträger zu ermöglichen. Es gelten die allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze der Voluptuareigenschaft, die auch bei Körperschaften gegeben sein können. Die allgemeinen Grundsätze der Voluptuareigenschaft verhindern missbräuchliche Gestaltungen, die mangels einer wirtschaftlichen Eingliederung im Sinne des auslaufenden Organschaftsrechtes denkbar sind. Sie gelten für in- und ausländische Gruppenmitglieder sowie für den Gruppenträger. Es können daher bei allen Mitgliedskörperschaften (Teil)Voluptuareinkünfte vorliegen. Ausgeschlossen von einer Zurechnung sind weiters allfällige in extremen Ausnahmefällen außerhalb des Einkünftebereichs liegende Vermögensteile des Gruppenmitglieds oder des Gruppenträgers (zB Luxusvilla bei Vorliegen der Umstände im Sinne des VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002).

Körperschaften in Liquidation können nicht in die Gruppe aufgenommen werden, da die Mindestdauer nicht erfüllt werden kann (siehe Rz 1564).

Die Maßgeblichkeit der Einkommensermittlung nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen schließt auch die Erfassung verdeckter Ausschüttungen und verdeckter Einlagen ein.

4.6.2.1.3 Sonderausgaben

408

Da der Jahresverlust, den ein Gruppenmitglied erleidet, der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zugerechnet wird, können sich beim Gruppenmitglied während der Gruppenzughörigkeit keine vortragsfähigen Verluste iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ergeben. Das Gruppenmitglied kann nur vortragsfähige Verluste aus der Zeit vor dem Eintritt in die Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) besitzen oder solche auf Grund einer Umgründung iSd UmgrStG als übernehmende Körperschaft (Außergruppenverluste) erhalten (siehe dazu Rz 416 f).

409

Da allgemeines Ertragsteuerrecht zur Anwendung kommt, ist auch der Manteltatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 und der vergleichbaren umgründungssteuerrechtlichen Bestimmungen innerhalb der Gruppe anzuwenden. Kommt es während der Gruppenzugehörigkeit im Zusammenhang mit dem Einbeziehen eines neuen Mitglieds zu einem Mantelkauf, geht bei diesem die Vortragsfähigkeit der Verluste verloren.

4.6.2.2 Zurechnung bei unmittelbare finanzieller Verbindung

410

Das vom Gruppenmitglied (Beteiligungskörperschaft) ermittelte Einkommen ist dem am Gruppenmitglied ausreichend finanziell verbundenen Gruppenmitglied (beteiligte Körperschaft) bzw. dem Gruppenträger in voller Höhe zuzurechnen. Bei der beteiligten Körperschaft (bzw. der Gruppenträger) wird das zugerechnete Einkommen sodann mit dem zuvor individuell ermittelten eigenen Einkommen saldiert und wiederum dem an ihm ausreichend finanziell verbundenen Gruppenmitglied (bzw. Gruppenträger) zugerechnet. Dieser Vorgang setzt sich bis zum Gruppenträger fort.

4.6.2.3 Zurechnung bei mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft

411

Die Einkommenszurechnung erfolgt immer zu jenem Gruppenmitglied (bzw. zum Gruppenträger), das ausreichend finanziell verbunden ist. Dies gilt auch dann, wenn die finanzielle Verbindung mittelbar über eine (mehrere) Personengesellschaft(en) hergestellt wird (siehe Rz 387 bis Rz 400) außerhalb einer Beteiligungsgemeinschaft.

412

Die an der Personengesellschaft beteiligten Nichtmitglieder der Unternehmensgruppe können an der Einkommenszurechnung nicht partizipieren. Die Gewinnermittlung und die Gewinnverteilung der Personengesellschaft auf die Gesellschafter bleiben von der Gruppe unberührt. Bei natürlichen Personen und Körperschaften, die nicht Gruppenmitglieder sind,

als Gesellschafter der Personengesellschaft kann im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nur eine offene oder verdeckte Ausschüttung der Beteiligungskörperschaft oder eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der in der Gruppe befindlichen Gesellschaft steuerwirksam sein. Bei nicht zur Unternehmensgruppe gehörenden Körperschaften als Gesellschafter fällt eine Ausschüttung unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 und eine steuerwirksame Teilwertabschreibung unter die Siebentelverteilung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988. Auch in den Fällen der Beteiligung einer Person als atypisch stiller Gesellschafter am Unternehmen eines Gruppenmitglieds (siehe Rz 389) ist das Ergebnis des in die stille Mitunternehmerschaft übertragenen Betriebes dem Gruppenmitglied nach Maßgabe seiner Beteiligung zuzurechnen, während ihm das Einkommen der Beteiligungskörperschaft unmittelbar zur Gänze zuzurechnen ist. Dem stillen Mitunternehmer ist allenfalls eine offene oder verdeckte Ausschüttung oder eine Einlagenrückzahlung der Beteiligungskörperschaft quotal zuzurechnen.

Beispiel:

An der X-KG sind das Gruppenmitglied A zu 75% und die gruppenfremde Person B zu 20% als Kommanditisten und die X-GmbH zu 5% als Komplementär beteiligt. Die KG hält eine 75-prozentige Beteiligung an der Z-GmbH, die infolge der mittelbaren ausreichenden Beteiligung Gruppenmitglied, dh Beteiligungskörperschaft zum beteiligten Gruppenmitglied A ist.

Die KG erzielt im Jahre 01 einen steuerlichen Gewinn von 1.000, in dem eine offene Ausschüttung der Z-GmbH in Höhe von 100 enthalten ist. Die Z-GmbH hat 01 ein Einkommen von 1.200 erzielt.

Bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der X-KG entfällt auf A ein Gewinnanteil von 750, der um die anteilige Ausschüttung in Höhe von 75 zu vermindern ist und daher von A mit 675 in die Einkommensermittlung einzubeziehen ist. Daneben wird A das Einkommen der Z-GmbH in Höhe von 1.200 zugerechnet.

B und die X-GmbH haben die auf sie entfallenden Gewinntangenten zu erklären, die Zurechnung des Einkommens der Z-GmbH an A berührt diese beiden nicht.

413

Auch in den Fällen der Beteiligung einer Person als atypisch stiller Gesellschafter am Unternehmen eines Gruppenmitglieds (siehe Abschnitt 4.3.2.3) ist das Ergebnis des in die stille Mitunternehmerschaft übertragenen Betriebes dem Gruppenmitglied nach Maßgabe seiner Beteiligung zuzurechnen, während ihm das Einkommen der Beteiligungskörperschaft unmittelbar zur Gänze zuzurechnen ist. Dem stillen Mitunternehmer ist allenfalls eine offene oder verdeckte Ausschüttung oder eine Einlagenrückzahlung der Beteiligungskörperschaft quotal zuzurechnen.

Beispiel:

Die natürlichen Personen B, C, D und E haben sich mit Geldeinlagen am Unternehmen des Gruppenmitglieds A atypisch still beteiligt. Steuerlich ist damit eine Mitunternehmerschaft zwischen A bis E entstanden, bei der A seinen Betrieb als Sacheinlage übertragen hat (Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG). Zum Betriebsvermögen von A bzw. nunmehr der stillen Mitunternehmerschaft gehört die 100-prozentige Beteiligung an der F-GmbH. Auf Grund der 60-prozentigen Beteiligung von A an der stillen Mitunternehmerschaft gehört die F-GmbH auch nach dem Zusammenschluss der Unternehmensgruppe an.

B, C, D und E nehmen quotal am steuerlichen Ergebnis des Unternehmens teil, A wird ebenfalls die der 60-prozentigen Beteiligung entsprechende Tangente zugerechnet. Der Verlust der F-GmbH wird A zu 100% zugerechnet, B, C, D und E sind davon nicht berührt. Eine in der stillen Mitunternehmerschaft vorgenommene sachlich begründete Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der F-GmbH wirkt sich bei den natürlichen Personen quotal steuerwirksam aus, bei A liegt eine steuerneutrale Abschreibung vor, die allerdings den auf A entfallenden Buchwertanteil absenkt.

4.6.2.4 Zurechnung bei mittelbarer Beteiligung über Gruppenmitglieder

414

Ebenso erfolgt bei mittelbarer Beteiligung über ein (mehrere) Gruppenmitglied(er) (siehe Rz 393) die Einkommenszurechnung an das finanziell ausreichend beteiligte Gruppenmitglied (bzw. den Gruppenträger), weil das die maßgebende Beteiligung vermittelnde Gruppenmitglied selbst nicht maßgebend beteiligt sein kann.

Beispiel:

Der Gruppenträger ist an vier Gruppenmitgliedern (GM1 bis GM4) zu je 100% beteiligt, die vier Gruppenmitglieder sind ihrerseits an einer Körperschaft (GM5) zu je 25% beteiligt (Graphik oben Rz 393). Der Gruppenträger ist an GM5 mittelbar ausreichend finanziell verbunden und erhält das Einkommen von GM5 zugerechnet, auch wenn es an einer unmittelbaren Beteiligung des Gruppenträgers fehlt.

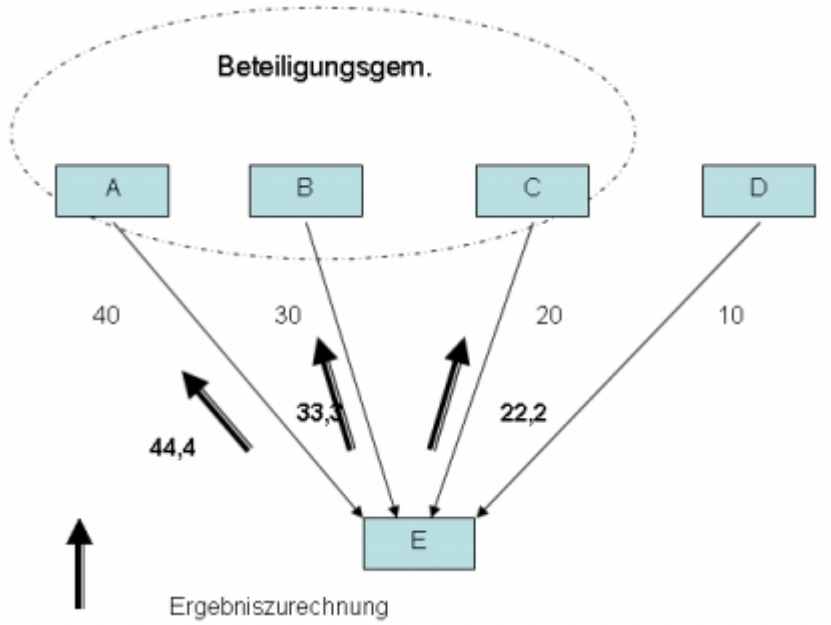
4.6.2.5 Zurechnung bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft

415

Bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft erhält auch diese als solche das gesamte Einkommen der inländischen Beteiligungskörperschaft. Dieses Einkommen ist in der Beteiligungsgemeinschaft unter den Mitbeteiligten entsprechend der Beteiligungsverhältnisse aufzuteilen.

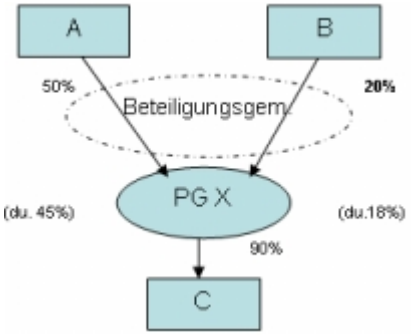
Beispiel:

Die Kapitalgesellschaften A, B, C und D sind an der einzubeziehenden Zielkörperschaft E zu 40%, 30%, 20% und 10% beteiligt. A, B und C syndizieren sich, bilden eine Beteiligungsgemeinschaft und beziehen E in die Unternehmensgruppe ein (D kann mangels ausreichender Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft nicht teilhaben). Das von E in weiterer Folge der Beteiligungsgemeinschaft zugerechnete Einkommen wird in der Beteiligungsgemeinschaft entsprechend der Beteiligungsverhältnisse von A, B und C aufgeteilt. Die Aufteilung bezieht sich auf eine Beteiligungssumme von 90%. A erhält daher rund 44,4%, B 33,3% und C 22,3% des Einkommens von E zugerechnet.



Beispiel:

An der operativ tätigen Personengesellschaft X sind die GmbH A zu 50% und die GmbH B zu 20% beteiligt, die Personengesellschaft hält ihrerseits 90% der Anteile an der GmbH C. A und B sind an C jeweils mittelbar nicht ausreichend beteiligt (durchgerechnet zu 45% und 18%). Sie bilden daher eine Beteiligungsgemeinschaft und beziehen GmbH C in die Unternehmensgruppe ein.



Das gesamte Einkommen von C wird der Beteiligungsgemeinschaft zugerechnet und innerhalb der Beteiligungsgemeinschaft auf A und B im Verhältnis der durchgerechneten Beteiligungsverhältnisse von 45% zu 18% aufgeteilt.

Variante:

Sollte im Beispiel A an Gruppenmitglied C darüber hinaus auch unmittelbar zu zB 5% beteiligt sein, so sind auch diese 5% bei der Ergebnisaufteilung zwischen A und B zu berücksichtigen und der durchgerechneten Beteiligung von A in Höhe von 45% hinzuzuzählen (der Aufteilungsschlüssel zwischen A und B ergibt sich dann aus dem Verhältnis von 50% zu 18%).

4.6.2.6 Ergebniszurechnung bei unterjähriger Änderung der Beteiligungsverhältnisse in einer Beteiligungsgemeinschaft

415a

Bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft ist das der Beteiligungsgemeinschaft zugerechnete Einkommen auf die Mitbeteiligten entsprechend der Beteiligungsverhältnisse aufzuteilen.

Ist im Falle einer Zweiergemeinschaft zB eine Körperschaft A zu 60%, die Körperschaft B zu 15% an der Körperschaft C beteiligt und bilden A und B eine Beteiligungsgemeinschaft, beträgt der Aufteilungsschlüssel zwischen A und B 4:1, sodass A 80% und B 20% des Ergebnisses von C zugerechnet bekommt. Ändert sich das Beteiligungsverhältnis, ändert sich auch der Aufteilungsschlüssel.

Veräußert zB A an B unterjährig 15%, ist A nur mehr zu 45% und B zu 30% an C beteiligt. Da es allerdings für die Ergebniszurechnung immer auf den ganzjährig gehaltenen "Beteiligungsprozentsatz" ankommt, ist im Veräußerungsjahr A dauerhaft zu 45%, B zu 15% an C beteiligt. Für das Veräußerungsjahr ergibt sich daher ein Aufteilungsschlüssel von 3:1 und erst für das Folgejahr ein Aufteilungsschlüssel von 3:2, sofern es im Folgejahr zu keiner weiteren Änderung des Beteiligungsverhältnisses kommt.

Das Verhältnis von 3:2 bereits im Veräußerungsjahr wäre nur bei einer Veräußerung bzw. Anschaffung am ersten Tag des Wirtschaftsjahres der Körperschaft C gegeben, wobei hinsichtlich der zeitlichen Erfassung auch die Wirtschaftsjahre der Körperschaften A und B zu beachten sind.

Beispiel:

Die in der Beteiligungsgemeinschaft hauptbeteiligte Körperschaft A (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) veräußert mit Wirkung zum 1.7.01 von ihrer 60-prozentigen Beteiligung an der Körperschaft C (Wirtschaftsjahr = 1.7. bis 30.6.) 15%-Punkte an die minderbeteiligte Körperschaft B (Wirtschaftsjahr = 1.6. bis 30.5.), die damit ihre Beteiligung an der Körperschaft C von 30% auf 45% aufstockt. Das steuerliche Ergebnis des mit 30.6.01 endenden Wirtschaftsjahres von C ist A und B im Verhältnis von 3:2 zuzurechnen, wobei der Anteil für A im Kalenderjahr 01 und der Anteil für B im Kalenderjahr 02 zu erfassen ist.

Besteht eine Beteiligungsgemeinschaft aus drei Beteiligten, ist der Dritte Nutznießer einer unterjährigen Beteiligungsveräußerung.

Beispiel:

A ist zu 40%, B zu 30% und C zu 20% an D beteiligt; A, B und C bilden eine Beteiligungsgemeinschaft. Veräußert nun B an C unterjährig 10%, sind B und C im Veräußerungsjahr ganzjährig nur jeweils zu 20% an D beteiligt und A erhält im Veräußerungsjahr 50% des Ergebnisses von D, weil sich für das Veräußerungsjahr ein Aufteilungsschlüssel von 4:2:2 ergibt (im Folgejahr beträgt der Aufteilungsschlüssel 4:2:3). Das "Verschieben" eines Beteiligungsanteils unter den beiden Minderbeteiligten führt im Veräußerungsjahr beim Hauptbeteiligten zu einer höheren Ergebniszurechnung.

4.6.3 Vor- und Außergruppenverluste

4.6.3.1 Allgemeines

416

Vortragsfähige Verluste des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus der Vorgruppenzeit (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können nur bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des Gruppenmitglieds verrechnet werden und werden daher beim jeweiligen Gruppenmitglied kanalisiert. Unter den Begriff der Vor- und Außergruppenverluste fallen auch vor- bzw. außerorganschaftliche Verluste im Falle des Übergangs aus der Vollorganschaft in die Unternehmensgruppe (siehe Rz 1581 ff).

Vorgruppen- und Außergruppenverluste von Gruppenmitgliedern sind in Höhe der eigenen (späteren) Gewinne des Gruppenmitglieds zu verrechnen. Die 75%-Grenze nach § 2 Abs. 2b EStG 1988 gilt für die Gruppenmitglieder - im Unterschied zum Gruppenträger - nicht. Zur Behandlung des Gruppenträgers siehe Rz 441 bis Rz 443.

Beispiel:

Die beteiligte Körperschaft 1 (Tochtergesellschaft des Gruppenträgers) erzielt im Jahr 01 einen Gewinn von 60.000 und besitzt Vorgruppenverluste von 50.000. Ihr wird von der Beteiligungskörperschaft 2 ein Einkommen von -20.000 zugerechnet.

Es ist zunächst der Gewinn von 60.000 um den vollen Vorgruppenverlust von 50.000 zu kürzen und in der Folge der Verlust von 20.000 zuzurechnen. Insgesamt ist dem Gruppenträger ein vereinigtes Einkommen von -10.000 zuzurechnen.

4.6.3.2 Umgründungsbedingter Verlustvortragsübergang in der Unternehmensgruppe

417

Siehe UmgrStR 2002

4.6.4 Anrechnung ausländischer Quellensteuern

418

Da die Steuerrechtssubjektivität der Gruppenmitglieder durch die Mitgliedschaft an einer Unternehmensgruppe nicht untergeht, sind die Gruppenmitglieder auf Grundlage der dem Art. 1 und 4 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Bestimmungen der österreichischen DBA vom persönlichen Anwendungsbereich der Abkommen umfasst und daher selbständig abkommensberechtigt. Nicht umfasst sind aber inländische Zweigniederlassungen von beschränkt steuerpflichtigen Gruppenträgern.

Bei DBA mit Befreiungsmethode sind die Gewinnteile, die abkommenskonform der inländischen Besteuerung entzogen sind, bei der Ergebnisermittlung des Gruppenmitglieds auszuscheiden. Dies gilt sinngemäß bei Steuerfreistellung auf Grund der Doppelbesteuerungsverordnung (BGBl. II Nr. 474/2002).

Bei DBA mit Anrechnungsmethode und in Anrechnungsfällen auf Grund der Doppelbesteuerungsverordnung sind die ausländischen Einkünfte Teil der Ergebnisermittlung des Gruppenmitglieds. Die allgemeinen Anwendungsgrundsätze des Anrechnungssystems finden beim Gruppenmitglied grundsätzlich Anwendung (siehe EStR 2000 Rz 7583 ff). Da aber in der Unternehmensgruppe die Besteuerung des gesamten Gruppeneinkommens beim Gruppenträger erfolgt, sind die bei den Gruppenmitgliedern (fiktiv) anrechenbaren ausländischen Quellensteuern zeitgleich mit der Ergebniszurechnung weiterzuleiten, weil die anrechenbaren ausländischen Quellensteuern mit dem vom Gruppenmitglied weiterzuleitenden Ergebnis verbunden sind. Hat daher zB das inländische Gruppenmitglied GM2 (Enkel) eine gewinnbringende Betriebsstätte in Italien und Gewinne im Inland, sind die anrechenbaren italienischen Quellensteuern mit der Ergebniszurechnung von GM2 an Gruppenmitglied GM1 (Tochter) weiterzuleiten. Sowie GM1 das vereinigte (saldierte) Ergebnis an den Gruppenträger GT weiterleitet, sind auch die anrechenbaren italienischen Quellensteuern von GM2 ungekürzt an den Gruppenträger weiterzuleiten. Die tatsächliche Anrechnung der italienischen Quellensteuern erfolgt sodann beim Gruppenträger. Heben sich bei GM2 hingegen die italienischen Betriebsstättengewinne mit inländischen Verlusten auf, besteht für GM2 keine fiktive Anrechnungsmöglichkeit und es können daher keine italienischen Quellensteuern angerechnet und weitergeleitet werden.

Beispiel:

Das Gruppenmitglied X (WJ = Kalenderjahr) hat neben dem inländischen Betrieb auch eine italienische Betriebsstätte. Im inländischen Betrieb wird im Jahr 06 ein negatives Betriebsergebnis von 50, in der Betriebsstätte ein positives von 100 erwirtschaftet. Die italienische Steuer auf das Betriebstättenergebnis beträgt 35. Das Einkommen des Gruppenmitgliedes beträgt daher 50 (-50 + 100 = +50), die darauf entfallende Körperschaftsteuer beträgt 12,5. Da ein negatives inländisches Ergebnis gegeben ist, entfällt diese zur Gänze auf das Betriebsstättenergebnis und ist daher in Höhe von 12,5 anrechenbar und dem Gruppenträger zuzurechnen.

Der Gruppenträger (WJ = Kalenderjahr) verfügt im Jahr 06 über ein eigenes Einkommen von 200 und erhält aus der Gruppe kumuliert Verluste von 160 zugerechnet. Das Gruppenergebnis beträgt daher 40 (200 - 160) sodass die Körperschaftsteuer 10 beträgt. Die vom Gruppenmitglied X zugerechnete Quellensteuer von 12,5 kann daher mit einem Betrag von 10 angerechnet werden, sodass die Körperschaftsteuer der Gruppe im Jahr 06 mit 0 festzusetzen ist.

Beim Gruppenträger ist bei DBA mit Anrechnungsmethode folgendermaßen vorzugehen: Da der Gruppenträger sein Einkommen mit der Maßgabe zu ermitteln hat, dass die Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind (siehe Rz 441 bis Rz 443), sind beim Gruppenträger die anrechenbaren eigenen Quellensteuern auf das zusammengefasste Ergebnis zu beziehen. Im Ergebnis besteht beim Gruppenträger daher kein Unterschied, ob eigene oder von Gruppenmitgliedern zugerechnete ausländische Quellensteuern anzurechnen sind.

4.6.5 Steuerumlagen

419

Nach § 9 Abs. 8 dritter TS KStG 1988 hat der Gruppenantrag eine Erklärung über eine Steuerausgleichsvereinbarung zu enthalten (siehe Rz 1539). Das Konzept der Gruppenbesteuerung macht Steuerumlagen im Regelfall bereits aus zivil- und gesellschaftsrechtlicher Sicht erforderlich. Steuerumlagen zum Zwecke des Ausgleichs der körperschaftsteuerlichen Wirkungen, die sich aus der Zurechnung der steuerlichen Ergebnisse der Gruppenmitglieder an den Gruppenträger ergeben, sind bilanzwirksam aber steuerneutral. Ergebnisabführungsverträge, wie sie bei früheren Organkreisen noch bestehen, stellen ebenso wie neu abgeschlossene Ergebnisabführungsverträge einen Steuerausgleich dar. Sollte sich später (zB durch die Judikatur) die Unzulässigkeit einer ursprünglich als zweckmäßig erachteten Steuerausgleichsvereinbarung erweisen, berührt dies den Bestand der Unternehmensgruppe nicht, wenn spätestens innerhalb eines Jahres eine entsprechende Anpassung der Steuerausgleichsvereinbarung erfolgt.

4.6.6 Ausländische Gruppenmitglieder

4.6.6.1 Allgemeines

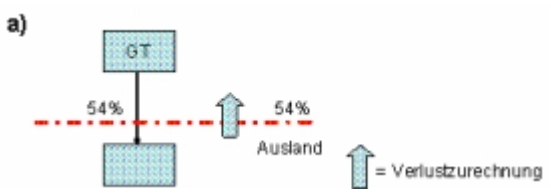
420

Die Unternehmensgruppe kann auch ausländische im Ausland ansässige Gruppenmitglieder umfassen. Da Gewinne ausländischer Gruppenmitglieder mangels Besteuerungsrechts nicht zugerechnet werden können, sind Verluste im Ausmaß aller unmittelbaren Beteiligungen von beteiligten Körperschaften oder/und des Gruppenträgers am ausländischen Gruppenmitglied dem finanziell ausreichend beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zuzurechen. Der ausländische Verlust ist nach inländischem Steuerrecht gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln (Umrechnung).

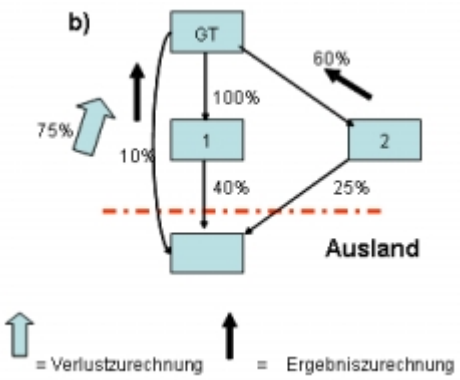
Beispiel:

a) Der inländische Gruppenträger (GT) ist zu 54% an einer ausländischen Körperschaft beteiligt. Das ausländische Gruppenmitglied erleidet einen Verlust von 1200, der umgerechnet (nach inländischem Recht) ein Verlust von 1.000 ist. Der inländischen

Körperschaft ist - entsprechend der Beteiligung - ein Verlust in Höhe von 540 zuzurechnen.



b) Die inländische beteiligte Körperschaft 1 ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft des Gruppenträgers (GT) und unmittelbar zu 40% an der ausländischen Körperschaft beteiligt. Der Gruppenträger ist unmittelbar zu 10% an der ausländischen Körperschaft beteiligt. Weiters ist der Gruppenträger zu 60% an der inländischen Körperschaft 2 beteiligt, die ihrerseits zu 25% an der ausländischen Körperschaft beteiligt ist. 75% des Verlustes der ausländischen Körperschaft sind dem Gruppenträger zuzurechnen (siehe auch Rz 421).



421

Die Verlustzurechnung ist bei ausländischen Gruppenmitgliedern (im Beispiel oben) auf die unmittelbaren Beteiligungen eingeschränkt; rechnet man im Beispiel die unmittelbaren Beteiligungen am ausländischen Gruppenmitglied zusammen, ergibt das 75% (10% + 40% + 25%); 75% des Verlustes werden daher zugerechnet. Im Falle einer mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft am ausländischen Gruppenmitglied ist diese mittelbare Beteiligung - wie auch bei inländischen Gruppenmitgliedern - durchgerechnet zu berücksichtigen.

Beispiel:

An der ausländischen X-GmbH sind das inländische Gruppenmitglied A unmittelbar mit 10% und die inländische AB-OHG mit 90% beteiligt. Da A an der OHG mit 75% beteiligt ist, liegt insgesamt eine Beteiligung von 77,5% (10% + 67,5%) vor.

422

Die Verlustzurechnung vom ausländischen Gruppenmitglied erfolgt zu jenem inländischen Gruppenmitglied (bzw. zum Gruppenträger), das über die ausreichende finanzielle Verbindung von mehr als 50% verfügt. Da im (graphisch dargestellten) Beispiel weder

Körperschaft 1 noch 2 am ausländischen Gruppenmitglied zu mehr als 50% beteiligt sind, erfolgt die Verlustzurechnung des ausländischen Gruppenmitglieds zum Gruppenträger (dieser ist unmittelbar und mittelbar über 1 und 2 ausreichend beteiligt). Erleidet nun das ausländische Gruppenmitglied einen nach inländischem Recht ermittelten Verlust in Höhe von 1.000, sind dem Gruppenträger 750 (75%) zuzurechnen.

423

Liegen bei der ausländischen Körperschaft neben den ausländischen auch inländische Einkünfte vor, unterbleibt im Hinblick auf die Sonderregelung über die Zurechnung der ausländischen Verluste eine Zusammenrechnung mit den inländischen Einkünften. Es gilt die Isolationstheorie. Inländische Betriebsstättenergebnisse und die Einkünfte aus inländischem unbeweglichem Vermögen sind unmittelbar in die Gruppenbesteuerung einzubeziehen, andere inländische außerbetriebliche Einkünfte bleiben außer Ansatz und sind im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht des Gruppenmitglieds zu erfassen, sofern dies nach DBA-Recht zulässig ist (siehe auch Rz 424 bis Rz 429).

4.6.6.2 Verlustermittlung

424

Nach § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 sind die Ergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 und den übrigen relevanten Bestimmungen des EStG 1988 und KStG 1988 zu ermitteln. Es kann sich daher auch bei einem notorischen Gewinnausweis in den Abschlüssen der ausländischen Körperschaft auf Grund der Umrechnung ein Verlust ergeben, der unter Umständen zur Voluptuarprüfung Anlass gibt.

425

Die Verlustzurechnung von ausländischen Gruppenmitgliedern entspricht grundsätzlich der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach § 2 Abs. 8 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 187 ff), auch wenn die Verlustzurechnung von ausländischen Gruppenmitgliedern auf das Ausmaß aller unmittelbarer Beteiligungen begrenzt ist (siehe Rz 420 bis Rz 423). Um Doppelverlustverwertungen zu vermeiden, erfolgt wie bei der Nachversteuerung ausländischer Betriebsstättenverluste auch in der Unternehmensgruppe eine "Nachverrechnung" (nachträgliche Gewinnzurechnung siehe Rz 434 ff), wenn im Ausland die ausländischen Verluste mit ausländischen Gewinnen verrechnet werden bzw. verrechnet werden könnten (Ermittlung nach ausländischem Recht).

Bei der Verlustzurechnung von ausländischen Gruppenmitgliedern ist daher § 2 Abs. 8 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden. Das ausländische Ergebnis des Gruppenmitglieds ist im Wege einer „Mehr-Weniger-Rechnung" (Korrekturrechnung) auf eine dem inländischen Abgabenrecht entsprechende Bemessungsgrundlage umzurechnen.

426

Bei der Umrechnung (Korrekturrechnung) ist grundsätzlich vom ausländischen Steuerrecht auszugehen (die konkrete ausländische Steuerbilanz). Sollte das ausländische Steuerrecht erheblich vom österreichischen Steuerrecht abweichen, ist vom ausländischen Handels-/Unternehmensrecht bzw. von einem internationalen Abschluss nach IAS/IFRS oder US-GAAP auszugehen. Die nachvollziehbare Umrechnung hat durch das am ausländischen Gruppenmitglied ausreichend finanziell beteiligte inländische Gruppenmitglied/Gruppenträger zu erfolgen, wobei eine vollständige Dokumentation der erklärten ausländischen Verluste zu erfolgen hat.

Ausgangswert für die Umrechnung ist grundsätzlich der bei Aufnahme der ausländischen Körperschaft in die Unternehmensgruppe noch vorhandene (ausländische) Buchwert. Bei der Abschreibung abnutzbarer Vermögensgegenstände ist daher der steuerlich erklärte Aufwand bei der Umrechnung entweder um überhöhte Teile zu kürzen oder um zu geringe Teile zu erhöhen. Das bei der Aufnahme in die Unternehmensgruppe noch vorhandene Abschreibungspotential ist ab der Gruppenzugehörigkeit nach inländischen steuerlichen Vorschriften zu ermitteln.

Beispiel:

Das ausländisches GM hat ein Betriebsgebäude im Betriebsvermögen, AK 100.000, Nutzungsdauer im Ausland 10 Jahre, jährliche AfA daher 10.000, nach österreichischem Recht wäre die Nutzungsdauer mit 33,33 Jahren anzunehmen, daher 3% AfA in Höhe von 3.000. Ab dem vierten Jahr nach Anschaffung des Gebäudes besteht Gruppenzugehörigkeit, daher hat ab diesem Jahr eine Umrechnung stattzufinden. Bilanzstichtag ist der 31.12.. Zum 01.01. 04 ist der Buchwert im Ausland 70.000,-- die ausländische AfA 10.000, diese wird bei der Umrechnung gekürzt auf 3.000. Buchwert zum 31.12. 04 im Ausland 60.000, bei inländischer AfA nach österreichischem Recht allerdings 67.000,00. Im Jahr 11 ist nach ausländischem Recht das Gebäude abgeschrieben, durch die Umrechnung auf österreichisches Recht ergibt sich jedoch ein höherer Buchwert und kann weiter abgeschrieben werden bis der Buchwert 0 ist.

Jahr	***Ausländ. AfA***	***RBW Ausland***	***Umgerechnete AfA Ö***	***RBW Ö***	
31.12.01	*10.000*	*90.000*			
31.12.02	*10.000*	*80.000*			
31.12.03	*10.000*	*70.000*			
31.12.04	*10.000*	*60.000*	*3.000*	*67.000*	*Gruppenzugehörigkeit*
31.12.05	*10.000*	*50.000*	*3.000*	*64.000*	
31.12.06	*10.000*	*40.000*	*3.000*	*61.000*	
31.12.07	*10.000*	*30.000*	*3.000*	*58.000*	

31.12.08	*10.000*	*20.000*	*3.000*	*55.000*
31.12.09	*10.000*	*10.000*	*3.000*	*52.000*
31.12.10	*10.000*	*0*	*3.000*	*49.000*
31.12.11	*0*	*0*	*3.000*	*46.000*
...			*...*	*...*
31.12.25			*3.000*	*4.000*
31.12.26			*3.000*	*1.000*
31.12.27			*1.000*	*0*

Hat zB das ausländische Gruppenmitglied in der Zeit vor der Gruppenzugehörigkeit auf eine Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft eine Teilwertabschreibung vorgenommen, können im Zuge der Umrechnung keine Teilwert-Siebentel nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 berücksichtigt werden, weil der Grund für die Teilwertabschreibung in der Zeit vor der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe liegt.

Kennt das ausländische Steuerrecht zB keine Rückstellungen und tritt der rückzustellende Aufwand ein, ist dieser Aufwand bei der Umrechnung auszuscheiden, wenn nach inländischem Steuerrecht eine Rückstellung zu bilden gewesen wäre.

427

Bei der Umrechnung ist auf Art und Umfang der Maßgeblichkeit der vergleichbaren unternehmensrechtlichen Vorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung Bedacht zu nehmen. Sieht das ausländische Steuer- bzw. Unternehmensrecht die entsprechenden Wahlrechte wie das österreichische Unternehmensrecht vor (zB Ingangsetzungskosten), besteht eine Bindung an die im Ausland getroffene Entscheidung.

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind ua. die Regelungen des § 2 Abs. 8 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 KStG 1988 und des § 10 KStG 1988 anzuwenden. Eine ausländische Betriebsstätte des ausländischen Gruppenmitgliedes liegt nur dann vor, wenn sich die Betriebsstätte weder in Österreich noch im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenmitgliedes befindet. Eine internationale Schachtelbeteiligung des ausländischen Gruppenmitgliedes im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 ist dann anzunehmen, wenn das Gruppenmitglied und ihre Tochterbeteiligung in unterschiedlichen Staaten ansässig sind. Die Option zur Steuerwirksamkeit der internationalen Schachtelbeteiligung gem § 10 Abs. 3 KStG 1988 kann vom unmittelbar in ausreichendem Ausmaß beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger nur dann ausgeübt werden, wenn die Anschaffung der betreffenden

Beteiligung in das Jahr des Eintrittes der ausländischen Körperschaft in die Gruppe fällt. Es sind ua auch die Regelungen der §§ 11 und 12 KStG 1988 anzuwenden. Sollte die ausländische Körperschaft auf Grund einer nicht über 50-prozentigen Beteiligung an einer Körperschaft zur Gruppenzugehörigkeit dieser Körperschaft beitragen, bleiben Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung bei der Verlustermittlung außer Ansatz.

428

Hat ein ausländisches Gruppenmitglied in Österreich außerbetriebliche Einkünfte, sind diese im Rahmen der Verlustermittlung des ausländischen Gruppenmitglieds nach § 2 Abs. 8 EStG 1988 zu berücksichtigen. Die Anwendung der nationalen Vorschriften bei der Verlustzurechnung erstreckt sich ua auch auf die Gläubiger- und Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO oder auf Doppelbesteuerungsabkommen; sollte daher Österreich mit dem Betriebsstättenstaat des ausländischen Gruppenmitglieds ein (abweichendes) Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben, kommt das von Österreich abgeschlossene DBA zur Anwendung (zB deutsches Gruppenmitglied hat Betriebsstätte in den USA, für Zwecke der Umrechnung ist das DBA Österreich-USA und nicht das DBA Deutschland-USA anzuwenden).

429

Ergibt die Umrechnung einen Verlust, ist dieser bei der ausreichend beteiligten Mitgliedskörperschaft in Höhe der gesamten Beteiligungsquote am Nennkapital anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn sich zB nach ausländischem Abgabenrecht ein positives Einkommen ergeben sollte. Ergibt sich auch nach ausländischem Abgabenrecht ein Verlust, ist der umgerechnete Verlust dann anzusetzen, wenn der ausländische steuerliche Verlust nicht schon im betreffenden Jahr verrechnet wird (zB ausländischer Verlustrücktrag).

Ist der umgerechnete Verlust im Inland anzusetzen, wird in jedem Jahr geprüft, ob der ausländische steuerliche Verlust ganz oder teilweise verrechnet wird (siehe Rz 431 ff). Wie bei der Verlustzurechnung ist auch bei der Nachverrechnung auf das Beteiligungsausmaß abzustellen (bei einer zB 75%-Beteiligung sind 75% der im Ausland verwerteten Verluste nachzuverrechnen). Die Nachverrechnung richtet sich nach ausländischem Abgabenrecht und ist auf die Höhe der zugerechneten Verluste begrenzt. Wie die Verlustzurechnung hat auch die Nachverrechnung bei jenem Gruppenmitglied (bzw. beim Gruppenträger) stattzufinden, das über die ausreichend finanzielle Verbindung am ausländischen Gruppenmitglied verfügt.

4.6.6.3 Verlusterklärung

430

Die umgerechneten Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds finden beim ausreichend finanziell beteiligten inländischen Gruppenmitglied (bzw. Gruppenträger) ihren Niederschlag.

Das inländische ausreichend finanziell beteiligte Gruppenmitglied oder der inländische ausreichend finanziell beteiligte Gruppenträger hat daher das Vorliegen eines zuzurechnenden Verlustes zu erklären (Formular K1g). Es ist Sache des inländischen ausreichend finanziell beteiligten Gruppenmitgliedes oder Gruppenträgers, die Glaubwürdigkeit der ausländischen Abschlüsse zu dokumentieren und im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen den Umfang der verrechenbaren Auslandsverluste nachzuweisen.

Sollte die ausländische Abgabenbehörde den Verlust auf Grund einer Wiederaufnahme des Verfahrens ändern, dh. vermindern, streichen oder erhöhen, kann sich dies auf die Umrechnung nach österreichischem Recht auswirken, In jedem Fall ist aber eine Auswirkung auf die Nachversteuerung gegeben. Konsequenz ist einerseits eine Änderung des Feststellungsbescheides des Einkommens des Gruppenmitgliedes bzw. Gruppenträgers im Veranlagungsjahr, in das die ausländische Verlustberichtigung fällt, sofern sie zu einer Änderung des umgerechneten inländischen Verlustes führt, und folglich eine Änderung des entsprechenden Gruppenkörperschaftsteuerbescheides, andererseits eine geänderte Bemessungsgrundlage für die Nachverrechnung des ausländischen Verlustes.

Sollte die inländische Abgabenbehörde den umgerechneten steuerlichen Verlust ändern, weil die ausländische unternehmensrechtliche Grundlage fehlerhaft ist oder die Umrechnung unrichtig ist, wirkt sich dies wie jede Korrektur im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Besteuerung des Gruppenträgers aus.

4.6.6.4 Verlustnachverrechnung

4.6.6.4.1 Verlustverrechnung während der Gruppenzugehörigkeit

431

Die Nachverrechung von zugerechneten ausländischen Verlusten hat zu erfolgen, wenn der ausländische Verlust mit ausländischen Gewinnen verrechnet wird oder verrechnet werden könnte. Besteht zB die Möglichkeit eines ausländischen Verlustrücktrages, hat insoweit eine Verlustzurechnung zu unterbleiben, weil Verlustzurechnung und Nachverrechnung zusammenfallen.

Als Nachweis für die Verluste bzw. Verlustverrechnung im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenmitgliedes ist eine beglaubigte Übersetzung der Steuererklärung/en und des/der Steuerbescheide der ausländischen Finanzverwaltung vorzulegen.

432

Auch Umgründungen können zu einer Nachverrechnung führen. Geht das ausländische Gruppenmitglied umgründungsbedingt unter (Verschmelzung, Umwandlung oder

Aufspaltung), ist zu unterscheiden: Im Falle einer Auslandsumgründung ist ein Ausscheiden im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 nicht gegeben, wenn der ausländische Rechtsnachfolger ein Gruppenmitglied ist und bei ihm eine Nachverrechnung vorgenommen werden kann. In allen anderen Fällen und bei grenzübergreifenden Umgründungsfällen auf inländische Angehörige der Unternehmensgruppe liegt ein Fall des Ausscheidens des Mitgliedes mit Nachverrechnung vor. Im Falle einer Importumgründung gehen die Verlustvorträge der übertragenden Körperschaft unter den Voraussetzungen des UmgrStG 2002 zwar auf die übernehmenden Körperschaft über, können aber ausschließlich mit nachfolgenden Gewinnen der ausländischen Betriebsstätte verrechnet werden (dazu UmgrStR 2002). Sollte die umgründungsbedingte Übertragung des ausländischen (Teil)Vermögens auf ein ausländisches Gruppenmitglied zur Gewinnverwirklichung im Ausland führen, kommt es im Ausmaß der ausländischen Verlustverwertung zur Nachverrechnung im Inland.

433

Erfolgt im Ausland eine Vermögensübertragung mit einer Verlustvortragsverrechnung auf einen Rechtsnachfolger, ist dies ebenfalls (insoweit) ein Nachverrechnungstatbestand. Lediglich die umgründungsbedingte Übertragung des (Teil)Vermögens auf ein ausländisches Gruppenmitglied führt nur dann zur Nachversteuerung, wenn der Vorgang im Ausland zur Verlustverwertung führt. Der Nachversteuerungstatbestand kommt aber auch dann zum Zug, wenn das ausländische Mitglied ausländisches Vermögen nach dem UmgrStG auf die beteiligte Körperschaft überträgt. (dazu auch UmgrStR 2002).

433a

Steht ein ausländisches Gruppenmitglied seinerseits an der Spitze einer ausländischen nach ausländischem Abgabenrecht bestehenden "Gruppe" oder "Organschaft", können für Zwecke der Verlustzurechnung an das inländische Mitglied nur die sich aus der Umrechnung der eigenen (individuellen) Ergebnisse des ausländischen Gruppenmitglieds ergebenden Verluste berücksichtigt werden (siehe Rz 371). Hinsichtlich der Nachverrechnung der ausländischen Verluste kommt hingegen der ausländischen "Gruppe" Bedeutung zu. Denn sowie die Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds im Ausland mit Gewinnen verrechnet werden, kommt es zur Nachverrechnung im Inland. Eine Verrechnung im Ausland liegt auch bei einer Verrechnung in der ausländischen "Gruppe" vor. Werden daher zB die "hauseigenen" Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds sogleich mit Gewinnen in der ausländischen "Gruppe" verrechnet, fallen Verlustzurechnung und Nachverrechnung zusammen und heben sich auf. Hat daher das ausländische Gruppenmitglied zB einen Verlust in Höhe von 100, kann es diesen aber, weil es auch Mitglied einer ausländischen Gruppe ist, mit Gewinnen

einer anderen ausländischen (Gruppen-)Körperschaft verrechnen, kommt es zu keiner Verlustberücksichtigung in der inländischen Gruppe.

433b

Sollte ein ausländisches Gruppenmitglied Verlustvorträge sowohl aus der Vorgruppenzeit ("ausländische Vorgruppenverluste") als auch aus der Gruppenzeit haben, sind die Verlustvorträge im Sinne eines "first in - first out" Verfahrens zu berücksichtigen. Es kommt daher erst dann zu einer Nachverrechnung, wenn die Verlustvorträge aus der Vorgruppenzeit aufgebraucht und die Verluste aus der Gruppenzeit verrechnet werden.

4.6.6.4.2 Verlustverrechnung bei Veränderung oder Beendigung der Gruppenzugehörigkeit

434

Scheidet ein ausländisches Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe vor vollständiger Nachverrechnung der zugerechneten Verluste aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag in Höhe aller offenen, noch nicht nachverrechneten Verluste beim ausreichend beteiligten inländischen Gruppenmitglied (bzw. beim Gruppenträger) als Gewinn zuzurechnen. Diesbezüglich unterscheidet sich die Gruppenbesteuerung von der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach § 2 Abs. 8 EStG 1988, weil in der Unternehmensgruppe die Berücksichtigung von Verlusten selbständiger ausländischer Gesellschaften nicht endgültig belasten soll. Bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds kommt es jedenfalls und unabhängig davon zur Nachverrechnung, ob es bei aufrechter Mitgliedschaft (zB mangels Verwertbarkeit der Verluste im Ausland) zur Nachverrechnung gekommen wäre. Der Nachversteuerungsbetrag ist unterjährig im Wirtschaftsjahr, in das der Zeitpunkt des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds fällt, zu erfassen.

435

Eine Verminderung der Beteiligungsquote an einem ausländischen Gruppenmitglied (teilweise Beteiligungsveräußerung) führt zur entsprechenden Nachversteuerung, weil auch die (quotale) Zurechnung der ausländischen Verluste auf das Beteiligungsausmaß abstellt. Wäre das Beteiligungsausmaß immer schon niedriger gewesen (zB 51% statt 100%), wären auch nur die niedrigeren (aliquoten) Verluste zugerechnet worden. Dieser Zustand ist bei einer Verminderung der Beteiligungsquote herzustellen. Die Verminderung der Beteiligungsquote führt als Teilausscheiden zu einer teilweisen (aliquoten) Nachversteuerung.

436

Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die

während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen. Ein gezieltes Liquidieren ausländischer Gruppenmitglieder (ohne tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust) zur Vermeidung einer Nachverrechnung ist daher nicht möglich. Die Kürzung der Nachverrechnung bei Untergang lehnt sich an die Systematik von § 10 Abs. 3 KStG 1988 an. Bei Untergang mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust erfolgt eine Kürzung des zuzurechnenden (nachzuversteuernden) Betrages um die in der Gruppenzeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen. Die Kürzung hängt nicht davon ab, ob nach § 10 Abs. 3 KStG 1988 in die Steuerwirksamkeit optiert worden ist oder nicht. Der bei Ausscheiden zuzurechnende Betrag kann bis auf höchstens Null gekürzt werden.

437

Eine Kürzung des Nachversteuerungsbetrages bei Untergang eines ausländischen Gruppenmitglieds setzt einen tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlust voraus. Im Falle einer Liquidation ist ein formeller Auflösungsbeschluss erforderlich. Ob der Vermögensverlust tatsächlich und endgültig ist, ist im Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation zu beurteilen. Dabei ist eine Liquidationsschlussbilanz vorzulegen, das zur Verteilung an die Gesellschafter gelangende Restvermögen ist zu berücksichtigen. Diese Grundsätze gelten entsprechend auch für die Insolvenz eines ausländischen Gruppenmitglieds, sofern die ausländische Insolvenz einer österreichischen Insolvenz vergleichbar ist.

4.6.6.5 Unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglieder

438

Verlegt ein beschränkt steuerpflichtiges ausländisches Gruppenmitglied die Geschäftsleitung in das Inland und wird als doppelansässige Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig, kommt es - wenn die Verlegung nicht zum Jahresende erfolgt - nach allgemeinem Steuerrecht in diesem Kalenderjahr zu zwei getrennten Ermittlungsperioden. Bis zur Verlegung hat nur eine Verlustverrechnung iSd § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 Platz zu greifen, in der Folge eine Einkommensermittlung iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988.

Der Wechsel zur unbeschränkten Steuerpflicht bedeutet ein "Ausscheiden" aus der nicht unbeschränkten Steuerpflicht und führt daher zur Nacherfassung der im Zeitpunkt des Wechsels noch offenen Verluste bei der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger. Denn die anteilig zugerechneten ausländischen Verluste sollen das Gruppenergebnis nicht endgültig reduzieren.

439

Ab dem Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht werden sowohl die Gewinne als auch die Verluste des Gruppenmitglieds voll zugerechnet (soweit ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich nach DBA-Grundsätzen besteht). Bleibt die finanzielle Verbindung dauerhaft bestehen, soll aber in Hinblick auf § 9 Abs. 5 KStG 1988 die Mindestdauer nicht neu zu laufen beginnen (siehe Rz 1565 ff).

440

Unabhängig davon, ob die Körperschaft nach dem Wechsel in- und ausländische oder unverändert nur Einkünfte im ausländischen Sitzstaat erzielt, sind die (vollen) ausländischen Betriebsstättenverluste nach dem nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 maßgebenden § 2 Abs. 8 EStG 1988 anzusetzen. Hatte die ausländische Körperschaft bis zum Wechsel auch inländische Einkünfte, unterbleibt die bis dahin getrennte Ermittlung der in- und ausländischen Einkünfte, es gilt § 7 Abs. 3 KStG 1988.

4.6.7 Einkommen des Gruppenträgers und Gruppeneinkommen

441

Nach § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 gilt als Ergebnis des Gruppenträgers das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben erst vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind. Auch der Gruppenträger hat daher zunächst individuell nach § 7 KStG 1988 (daher sind zB § 2 Abs. 2a erster TS oder § 2 Abs. 8 EStG 1988 anzuwenden) sein Einkommen zu ermitteln. Die Sonderausgaben - wie insbesondere vortragsfähige Verluste - sind vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen.

442

Für den Gruppenträger haben die Begriffe Vor- und Außergruppenverluste keine Bedeutung. Er kann somit seine gesamten vortragsfähigen Verluste - also auch die vor der Gruppenbildung entstandenen oder ihm umgründungsbedingt zugekommenen Verluste - mit dem gesamten Gruppenergebnis verrechnen. Im Unterschied zu den Gruppenmitgliedern (siehe Rz 416) ist der Gruppenträger allerdings an die 75%-Grenze nach § 2 Abs. 2b EStG 1988 gebunden.

Beispiel:

Der Gruppenträger erzielt im Jahr 01 einen Gewinn von 100.000 und verfügt über Verlustvorträge von 150.000. In der Gruppe sind zwei 100-prozentige Tochtergesellschaften vereinigt. Gruppenmitglied 1 erzielt 01 ein Einkommen von 60.000, Gruppenmitglied 2 ein solches von -70.000. Das Gesamteinkommen 01 ermittelt sich durch die Saldierung von +100.000, +60.000 und -70.000 = +90.000, sodass sich nach Abzug der Sonderausgaben unter Berücksichtigung der 75%-Grenze ein steuerpflichtiges Gruppeneinkommen von 22.500 ergibt. Es verbleiben Verlustvorträge in Höhe von 87.500 (150.000 - 67.500).

443

Ist das Gesamteinkommen der Unternehmensgruppe negativ (Verlust), geht dieses in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein.

4.7 Behandlung von Beteiligungen

4.7.1 Teilwertabschreibung und Zuschreibung

444

Mit der Ergebniszurechnung in der Gruppe ist der Ausschluss steuerwirksamer Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern verbunden, um mehrfache Verlustverwertungen in der Gruppe zu vermeiden, weil die wertmindernden Verluste des Gruppenmitglieds weitergeleitet und damit in der Gruppe steuerlich verwertet werden. Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern sind nach § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 nicht abzugsfähig (steuerneutral); auf Grund dieser Spezialbestimmung kommt § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 nicht zur Anwendung.

445

Die gesetzliche Bezeichnung "nicht abzugsfähig" entspricht § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 ("ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung") und bedeutet wie dort eine Minderung des Buchwertes. Die Teilwertabschreibung mindert den Buchwert der Beteiligung, ist aber dem Gewinn außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen, wodurch es zur Neutralisierung des Aufwands kommt. Dasselbe gilt auch für Veräußerungsverluste aus dem Verkauf von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern, weil ein solcher Veräußerungsverlust in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer vorweggenommenen (unterjährigen) Teilwertabschreibung entspricht.

446

Erfolgt zunächst eine steuerneutrale Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung, fallen die Gründe für die Teilwertabschreibung später aber wieder weg und es erfolgt daher unternehmensrechtlich wie steuerrechtlich eine Zuschreibung, ist diese spiegelbildlich zur Teilwertabschreibung steuerneutral und erhöht den Buchwert. § 208 Abs. 1 UGB entsprechend müssen aber genau jene Gründe wieder wegfallen, die zur Teilwertabschreibung (außerplanmäßigen Abschreibung) geführt haben. Die Zuschreibung ist auf das Ausmaß der Teilwertabschreibung begrenzt. Sollte die Beteiligung unterjährig vor der (steuerneutralen) Zuschreibungsmöglichkeit veräußert werden, ist der Veräußerungsgewinn insoweit steuerneutral zu behandeln. Dies gilt daher nur für jenen Teil des Veräußerungsgewinnes, der mit einer vorgenommenen Teilwertabschreibung zusammenhängt und als "unterjährige Zuschreibung" anzusehen ist.

447

Die angesprochene Steuerneutralität gilt nur für Teilwertabschreibungen, Veräußerungsverluste, Zuschreibungen und Veräußerungsgewinne auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern. Für Beteiligungen von Angehörigen einer Unternehmensgruppe an Nichtgruppenmitgliedern oder von Nichtgruppenmitgliedern an Angehörige einer Unternehmensgruppe gelten die allgemeinen Körperschaftsteuergrundsätze (Teilwertabschreibung mit "Siebentelverteilung"; Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligungen mit Optionsmöglichkeit).

Im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft sind Teilwertabschreibungen auf die Beteiligungskörperschaft sowohl beim Hauptbeteiligten als auch bei den Minderbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft steuerneutral.

4.7.2 Firmenwertabschreibung oder -zuschreibung

4.7.2.1 Allgemeines

448

Für Beteiligungen an inländischen Gruppenmitgliedern, die nach dem 31. Dezember 2004 vom Gruppenträger oder einem Gruppenmitglied angeschafft werden, sieht § 9 Abs. 7 KStG 1988 eine als Firmenwertabschreibung bezeichnete rein steuerbilanzmäßige Abschreibung bzw. bei negativen Komponenten eine Zuschreibung auf 15 Jahre vor. Damit wird in der Unternehmensgruppe der "share deal" einem "asset deal" angenähert. Die Firmenwertabschreibung bzw. -zuschreibung ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zwingend vorzunehmen. Die Firmenwertab(zu)schreibung ist zeitlich auf die Anschaffung bezogen und auf die Gruppenzugehörigkeit beschränkt.

4.7.2.2 Firmenwertermittlung

4.7.2.2.1 Allgemeines

449

Der der Ab- oder Zuschreibung unterliegende Firmenwert ergibt sich aus den Anschaffungskosten abzüglich des anteiligen unternehmensrechtlichen Eigenkapitals und abzüglich der anteiligen unternehmensrechtlichen stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen, ist aber mit 50% der Anschaffungskosten begrenzt.

Abschreibbarer Firmenwert:

Anschaffungskosten
- anteiligem unternehmensrechtlichen Eigenkapital
- anteiligen stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen

abschreibbarer Firmenwert (höchstens 50% der Anschaffungskosten)

450

Für die Ermittlung des abschreibbaren Firmenwerts sind die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der Beteiligung um den dem Beteiligungsprozentsatz am Nennkapital entsprechenden Teil des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals der gekauften Gesellschaft (Summe oder Saldo aus aufgebrachtem Grund- oder Stammkapital, Kapital- und Gewinnrücklagen, Bilanzgewinn bzw. Bilanzverlust) und um die stillen Reserven im unternehmensrechtlichen nicht abnutzbaren Anlagevermögen (im wesentlichen Grund und Boden, Kapitalbeteiligungen, selbst geschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter) zu vermindern. Stille Reserven in Anteilen an Personengesellschaften sind nicht auszuscheiden, auf das Vermögen der Personengesellschaft ist aber durchzugreifen und die stillen Reserven des im Vermögen der Personengesellschaft enthaltenen nichtabnutzbaren Anlagevermögens sind zu kürzen. Ergibt der ermittelte Firmenwert einen Betrag von weniger als 50% der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, ist dieser die Bemessungsgrundlage, andernfalls sind es 50% der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten.

Übersteigen die abzuziehenden Eigenkapitalpositionen die Anschaffungskosten, liegt ein negativer Firmenwert vor, der zur Zuschreibung führt.

4.7.2.2.2 Abweichen des Anschaffungszeitpunktes vom Bilanzstichtag der erworbenen Körperschaft

451

Die in Rz 449 f beschriebene Vorgangsweise ist in idealer Weise erfüllt, wenn die Anschaffung der Beteiligung mit Ablauf des letzten Tages des Wirtschaftsjahres der erworbenen Körperschaft erfolgt (siehe Rz 401). Der Erwerb bis zum Ablauf des ersten Tages des Wirtschaftsjahres ist aber ausreichend.

452

Sollte der Anschaffungszeitpunkt nicht mit dem Bilanzstichtag der erworbenen Körperschaft übereinstimmen, ist eine "Fortschreibung" der unternehmensrechtlichen Eigenkapitalstände zum letzten Bilanzstichtag vor dem Anschaffungszeitpunkt hinsichtlich der unternehmensrechtlich wirksamen Eigenkapitalveränderungen vorzunehmen. Gewinn- oder Verlusterwartungen bleiben unberücksichtigt. An Stelle der Fortschreibung kann auch ein Zwischenabschluss zum Anschaffungszeitpunkt aufgestellt werden.

Beispiel:

Die GmbH-A erwirbt am 1.10.01 75% der Anteile an der GmbH-B um 850.000. Bilanzstichtag beider GmbHs ist der 31.12. 75% des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals laut letztem Jahresabschluss zum 31.12.00 beträgt 180.000.Nach dem Bilanzstichtag ist am 10.5.01 eine offene Ausschüttung in Höhe von 50.000 beschlossen worden. Ferner wurde am 25.9.01 ein Gesellschafterzuschuss in Höhe von 200.000 vorgenommen. Das Eigenkapital von 180.000 beträgt daher im Anschaffungszeitpunkt der Anteile 290.000 (180.000-75% der Ausschüttung+75% des Zuschusses). Die stillen Reserven im nichtabnutzbaren Anlagevermögen sind zum Anschaffungszeitpunkt mit 400.000 ermittelt worden. Von den AK in Höhe von 850.000 sind das Eigenkapital in Höhe von 290.000 und 75% der stillen Reserven i.e. 300.000 abzuziehen. Die Bemessungsgrundlage für die Firmenwertabschreibung beträgt 260.000.

4.7.2.2.3 Berichtigungen des Firmenwertes

453

Sollte im Rahmen eines abgabenbehördlichen Verfahrens festgestellt werden, dass der erklärte Firmenwert zu berichtigen ist, ist der berichtigte Wert in allen Jahren, in denen eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich ist, für die Ab(Zu)schreibung maßgebend. Es ist weder eine nachträgliche Kürzung hinsichtlich rechtskräftig abgesetzter (zugeschriebener) Fünfzehntel noch eine Nachholung von in rechtskräftig veranlagten Jahren nicht abgesetzten (zugeschriebenen) Firmenwertteilen möglich.

4.7.2.3 Rechtsfolgen des Vorliegens eines Firmenwertes

454

Der ermittelte Firmenwert ist von der beteiligten Körperschaft zwingend auf fünfzehn Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt steuerbilanzmäßig ab- oder zuzuschreiben und ist Teil des steuerlichen Jahresergebnisses. Die Firmenwertab(zu)schreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 ist eine besondere Ab(Zu)schreibungsform, die ausschließlich innerhalb der Gruppenbesteuerung Geltung hat. Sie ist von der Firmenwertabschreibung gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 zur Gänze abgekoppelt. Es ist daher weder eine Halbjahresabschreibung noch eine Teilwertabschreibung auf den gruppenbezogenen Firmenwert noch eine Restabschreibung offener Fünfzehntel im Jahr der Veräußerung der Beteiligung möglich. Die Verteilung des Firmenwertes auf 15 Jahre erfolgt weiters unabhängig davon, wieweit die einzelnen Fünfzehntel steuerwirksam abgesetzt werden können. Es ist daher bei Aufnahme einer Körperschaft in die Unternehmensgruppe nach dem Anschaffungsjahr auch eine steuerwirksame Nachholung von Teilwertabschreibungsteilen nicht möglich. Bei vorzeitigem Ausscheiden aus der Gruppe gehen die noch nicht ab/zugeschriebenen Fünfzehntelbeträge verloren. Schließlich ist bei einer vorzeitigen Beendigung der Firmenwertabschreibung die Nachholung einer vom Abzugsverbot in der Gruppe betroffene Teilwertabschreibung auf die Beteiligung ausgeschlossen.

4.7.2.4 Voraussetzungen bzw. Ausschluss der Firmenwertabschreibung

455

Die Firmenwertab(zu)schreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 erfolgt unter folgenden Voraussetzungen:

- Anschaffung (Rz 456 f) einer Beteiligung (Rz 458)
- Fremdbezogene Beteiligungsanschaffung (Rz 462 ff)
- Vorliegen einer unmittelbaren Beteiligung (Rz 465)
- Vorliegen einer unbeschränkt steuerpflichtigen gruppenfähigen Körperschaft (Rz 466)
- Vorliegen einer betriebsführenden Körperschaft (Rz 467 bis Rz 474)
- Vorliegen der Gruppenzugehörigkeit (Rz 475)
- Anschaffung nach dem 31. Dezember 2004 (Rz 476 f)

4.7.2.4.1 Anschaffung und Anschaffungskosten

456

Zum Anschaffungsbegriff siehe EStR 2000 Rz 2164 ff. Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten umfassen neben dem eigentlichen Kaufpreis allfällige Nebenkosten, die auf die Beteiligung zu aktivieren sind.

457

Als Anschaffung gilt ertragssteuerlich nicht nur der unmittelbare Anteilskauf, sondern auch der Tausch von Anteilen, soweit er nicht umgründungssteuerrechtlich aus den Tauschwirkungen (Realisierung) herausgehalten wird. Einlagen in Körperschaften und Einbringungen im Rahmen des Art. III UmgrStG führen zwar ebenfalls zu Anschaffungen; allerdings sind Einlage für die Firmenwertabschreibung nur dann relevant, wenn auf Grund eines tatsächlich erbrachten Agios ein "Einkauf in die stillen Reserven und in den Firmenwert" gegeben ist.

4.7.2.4.2 Beteiligung und Beteiligungsveränderung

458

Auf Grund des Verweises auf Abs. 4 liegt eine der Firmenwertab(zu)schreibung unterworfene Beteiligung bei Anschaffung einer solchen von mehr als 50% des Nennkapitals vor. Im Falle des Vorliegens einer Beteiligungsgemeinschaft kann aber auch für geringere Beteiligungen des Haupt- und der Minderbeteiligten einer Teilwertabschreibung vorzunehmen.

Wird zunächst eine maximal 50-prozentige Beteiligung angeschafft und in einem späteren Jahr eine zusätzliche Beteiligung, mit der die maßgebliche Beteiligung iSd Abs. 4 gegeben ist, ist ab dem Jahr der Gruppenzugehörigkeit eine geteilte Betrachtung für beide Beteiligungsquoten anzustellen.

Beispiele:

a) Eine inländische Kapitalgesellschaft kauft am 1.1.06 alle Anteile einer anderen inländischen Kapitalgesellschaft, deren Gewinnermittlungszeitraum das Kalenderjahr ist. Die Gruppenbildung und Firmenwertabschreibung ist ab dem Jahr 06 möglich. Erfolgt die Gruppenbildung erst zB zum 1.1.07, geht 1/15 der Firmenwertabschreibung verloren.

b) Die inländische Kapitalgesellschaft A kauft im Jahr 01 40% der Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft B um 100.000. Eine Gruppenbildung ist mangels einer mittelbaren Zusatzbeteiligung nicht möglich. Die Kapitalgesellschaft A kauft im Jahr 03 weitere 35% um 90.000 und ist nunmehr mit 75% beteiligt. Ab dem Jahr 04 ist die Gruppenbildung möglich. Für die Firmenwertabschreibung ist der Firmenwert der Erstanschaffung zB mit 39.000 und der Zweitanschaffung zB mit 40.500 festzustellen. Das Fünfzehntel aus der Erstanschaffung in Höhe von jährlich 2600 ist in den Jahren 01 bis 03 nicht absetzbar, ab dem Jahr 04 können jährlich 2600 bis längstens zum Jahr 15 abgesetzt werden. Das Fünfzehntel aus der Zweitanschaffung in Höhe von jährlich 2700 kann im Jahr 03 nicht abgesetzt werden, ab dem Jahr 04 können 2700 längstens bis zum Jahr 17 abgesetzt werden.

c) Die inländische Kapitalgesellschaft A ist zu 100% an der Kapitalgesellschaft C beteiligt, die ihrerseits an der inländischen Kapitalgesellschaft B zu 30% beteiligt ist. A kauft im Jahr 01 40% der Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft B um 102.000. Der Firmenwert wird zB mit 60.000 ermittelt, abzugsfähig sind höchstens 51.000. Eine Gruppenbildung ist infolge der mittelbaren Beteiligung einer hundertprozentigen Beteiligungskörperschaft C an der Kapitalgesellschaft B ab dem Jahr 02 möglich. Bemessungsgrundlage für die Firmenwertabschreibung bei A kann nur der eigene Erwerb von 40% sein. Das Fünfzehntel im Anschaffungsjahr in Höhe von 3400 kann nicht abgesetzt werden, ab dem Jahr 02 können jährlich 3400 längstens bis zum Jahr 15 abgesetzt werden. Bei C ist die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung gesondert zu prüfen.

d) Das Gruppenmitglied A erwirbt am 27.7.05 von einer Körperschaft, die zum Kalenderjahr bilanziert, 51% der Anteile. Die Körperschaft wird mit 1.1.06 in die Unternehmensgruppe aufgenommen, dem Gruppenmitglied A steht ab dem Jahr 06 die Firmenwertabschreibung zu (1/15 der Firmenwertabschreibung geht verloren). Erwirbt das Gruppenmitglied A am 31.3.07 sodann die restlichen 49% der Körperschaft, geht für die hinzu erworbenen 49% wiederum 1/15 der Firmenwertabschreibung verloren, weil die volle (100%) finanzielle Verbindung nicht während des gesamten Wirtschaftsjahres 07 besteht. Ab dem Jahr 08 steht die volle Firmenwertabschreibung zu.

459

Im Falle einer späteren Erweiterung einer ausreichenden Beteiligung beginnt eine anschaffungsbezogene Firmenwertab(zu)schreibung für diesen Teil der Beteiligung.

Im Falle einer späteren Verminderung der Beteiligung, ohne dass das für die finanzielle Verbindung erforderliche Mindestausmaß unterschritten wird, vermindert sich die Firmenwertab(zu)schreibung entsprechend. Werden daher von einer 100%-Beteiligung 25% veräußert, vermindert sich die Firmenwertabschreibung ebenfalls um 25%.

Mit der Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden der Beteiligung endet die Firmenwertab(zu)schreibung, eine Fortsetzung durch einen erwerbenden Gruppenangehörigen ist ebenso wenig möglich wie eine anschaffungsveranlasste Firmenwertab(zu)schreibung wegen des Konzernanschaffungstatbestandes.

Wird das Beteiligungsausmaß durch Verwässerung (Verzicht auf das Bezugsrecht bei einer Kapitalerhöhung) verringert, berührt dies die Firmenwertabschreibung solange nicht, solange die maßgebliche Beteiligung (mehr als 50% am Kapital und den Stimmrechten) dadurch nicht verloren geht.

460

Im Falle einer umgründungsveranlassten Übertragung der Beteiligung durch den Gruppenträger auf ein Gruppenmitglied oder durch ein Gruppenmitglied auf ein anderes Gruppenmitglied oder den Gruppenträger zum Buchwert geht die restliche Firmenwertab(zu)schreibung auf die übernehmende Körperschaft über (siehe UmgrStR 2002). Die umgründungsveranlasste Beteiligungsübertragung im Laufe des Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft stellt im Hinblick auf die tatsächliche oder materiellrechtliche Gesamtrechtsnachfolge und die weiterhin gegebene finanzielle Verbindung in der Unternehmensgruppe keine Verletzung des Grundsatzes des Ganzjahresbeteiligung dar. Ergibt sich dabei kein nahtloser Anschluss eines folgenden Wirtschaftsjahres der übernehmenden Körperschaft, ist eine Doppelabsetzung eines Fünfzehntels ausgeschlossen. Dem übertragenden Angehörigen der Unternehmensgruppe steht jedenfalls in dem mit dem Umgründungsstichtag endenden Zeitraum die zutreffende Jahresquote von einem Fünfzehntel zu. Der übernehmende Angehörige der Unternehmensgruppe hat die restlichen Fünfzehntel ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr geltend zu machen.

Beispiele:

1. Das Gruppenmitglied A und das Gruppenmitglied B bilanzieren auf den 31.12. A bringt die Beteiligung am Gruppenmitglied C in das Gruppenmitglied B zum 31.12.01 ein. A macht im Jahr 01 zB das dritte Fünfzehntel geltend, B macht als Rechtsnachfolgerin im Jahr 02 das vierte Fünfzehntel geltend.

2. Das Gruppenmitglied A bilanziert auf den 31.12., das Gruppenmitglied B auf den 30.6. A bringt die Beteiligung am Gruppenmitglied C in das Gruppenmitglied B

a) zum 31.12.01

b) zum 30.6.01 ein.

A macht in beiden Fällen im Jahr 01 zB das dritte Fünfzehntel geltend.

B kann im Fall a) im Hinblick auf die Übernahme der Beteiligung im laufenden Wirtschaftsjahr 01/02 noch kein Fünfzehntel geltend machen, B kann zu Lasten des Wirtschaftsjahres 02/03 das vierte Fünfzehntel geltend machen. B schließt mit seinem Wirtschaftsjahr im Fall b) nahtlos an das mit dem Einbringungsstichtag von A fiktiv endende Wirtschaftsjahr an und kann das vierte Fünfzehntel zu Lasten des Wirtschaftsjahres 01/02 geltend machen.

3. Das Gruppenmitglied A bilanziert auf den 30.6., das Gruppenmitglied B auf den 31.12. A bringt die Beteiligung am Gruppenmitglied C in das Gruppenmitglied B

a) zum 30.6.01

b) zum 30.9.01,

c) zum 31.12.01 ein.

A macht in allen Fällen im Jahr 01 zB das dritte Fünfzehntel geltend.

B kann im Fall a) wie im Fall b) im Hinblick auf die Übernahme der Beteiligung im laufenden Wirtschaftsjahr 01/02 noch kein Fünfzehntel geltend machen, B kann zu Lasten des Wirtschaftsjahres 03 das vierte Fünfzehntel geltend machen, B schließt mit seinem Wirtschaftsjahr im Falle c) nahtlos an das mit dem Einbringungsstichtag von A fiktiv endende Wirtschaftsjahr an und kann das vierte Fünfzehntel zu Lasten des Wirtschaftsjahres 02 geltend machen.

461

Wird die die Firmenwertab(zu)schreibung auslösende Beteiligung bei der beteiligten Körperschaft umgründungsbedingt durch eine andere Beteiligung ersetzt, ohne dass ein Anschaffungstatbestand vorliegt (Verschmelzung, Spaltung), und besteht in der Folge die Beziehung zum Betrieb der rechtsnachfolgenden Beteiligungskörperschaft weiter, kommt es auch zur Fortsetzung der Firmenwertab(zu)schreibung. Geht die Beteiligung auf eine Körperschaft außerhalb der Gruppe über, scheidet die Beteiligungskörperschaft aus der Gruppe aus. Der Rechtsnachfolger hat nur im Falle des späteren Beitritts zu jener Gruppe, in der die Firmenwertab(zu)schreibung begründet wurde, die offenen Fünfzehntel ab(an)zusetzen.

4.7.2.4.3 Fremdbezogene Beteiligungsanschaffung

462

Eine Firmenwertab(zu)schreibung ist ausgeschlossen, wenn die Beteiligung an einer mitgliedsfähigen Körperschaft direkt oder indirekt von einem konzernzugehörigen Unternehmen oder von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben wird.

463

Der Konzernbegriff ist im Sinne des § 15 AktG 1965 zu verstehen.

464

Der beherrschende Einfluss geht hinsichtlich des Personenkreises über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinaus und erfasst alle Gesellschafter (natürliche Personen, Personengesellschaften, Körperschaften wie zB Privatstiftungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts), die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt sind, dh., im Sinne des § 228 UGB zu mindestens 20% beteiligt sind und einen beherrschenden Einfluss ausüben.

Ein indirekter Beteiligungserwerb liegt im Wege zwischengeschalteter Personen oder Gesellschaften vor.

4.7.2.4.4 Vorliegen einer unmittelbare Beteiligung

465

Die Firmenwertabschreibung stellt auf die Anschaffung einer Beteiligung im Sinne des § 9 Abs. 4 KStG 1988 ab. Nur das unmittelbar beteiligte Gruppenmitglied bzw. der unmittelbar beteiligte Gruppenträger kann eine der unmittelbaren Beteiligung entsprechende Firmenwertabschreibung vornehmen.

Beispiel:

a) Der Gruppenträger ist am Gruppenmitglied 1 zu 100%, an einer weiteren Körperschaft 2 zu 40% beteiligt. Da auch Gruppenmitglied 1 an der Körperschaft 2 zu 30% beteiligt ist, kann die Körperschaft 2 über die unmittelbare und mittelbare Beteiligung in die Gruppe einbezogen werden. Firmenwertabschreibungen stehen ausschließlich dem Gruppenträger zu. Der Gruppenträger hat auf das Gruppenmitglied 1 die volle Firmenwertabschreibung in Höhe von 100%, auf die in die Gruppe einbezogenen Körperschaft 2 entsprechend der unmittelbaren Beteiligung in Höhe von 40%.

b) Der Gruppenträger ist 80% Mitunternehmer an einer Personengesellschaft, die ihrerseits zu 70% an einer GmbH beteiligt ist. Mittelbar durchgerechnet ist der Gruppenträger ausreichend zu 56% an der GmbH beteiligt und die GmbH kann in die Gruppe einbezogen werden. Mangels unmittelbarer Beteiligung steht dem Gruppenträger keine Firmenwertabschreibung auf die GmbH zu. Wäre der Gruppenträger an der GmbH zusätzlich zu 10% unmittelbar beteiligt, hätte der Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in Höhe der unmittelbaren Beteiligung von 10%.

4.7.2.4.5 Vorliegen einer unbeschränkt steuerpflichtigen gruppenfähigen Körperschaft

466

Im Hinblick auf den Verweis auf Abs. 2 erstreckt sich die Firmenwertab(zu)schreibung auf die Beteiligung an einer unbeschränkt steuerpflichtigen betriebsführenden Kapitalgesellschaft und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft.

4.7.2.4.6 Vorliegen einer betriebsführenden Körperschaft

4.7.2.4.6.1 Allgemeines

467

Das gesetzliche Erfordernis der Betriebsführung leitet sich aus der Nähe zum asset deal ab, da nur mit dem Anteilserwerb einer betriebsführenden Körperschaft mittelbar ein Betrieb der Körperschaft erworben wird und ein in den Anschaffungskosten abgegoltener Firmenwert vorliegen kann. Die Betriebsführung der erworbenen Körperschaft ist im Sinne der allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze zu verstehen. Ob die Körperschaft ausschließlich, überwiegend oder nur geringfügig betriebsführend ist, ist nicht von Bedeutung, dieser Faktor wirkt sich allenfalls auf das Ausmaß des in den Anschaffungskosten enthaltenen Firmenwertes aus. Das Vorliegen einer kleinsten betrieblichen Einheit einer erworbenen Körperschaft wird daher zu einem idR geringfügigen Firmenwert führen. Nach der gesetzlichen Firmenwertermittlung ist das unternehmensrechtliche Eigenkapital um die stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen zu erhöhen. Damit werden - ausgehend vom Einheitsgewinnbegriff des § 7 Abs. 3 KStG 1988 - die wesentlichen bei der Körperschaft vorhandenen stillen Reserven (im Wesentlichen in Kapitalbeteiligungen und im Grund und Boden) bei der Differenzrechnung unabhängig davon ausgeschieden, ob sie unmittelbar einem Betrieb oder den sonstigen Einkünften der Körperschaft zuzurechnen sind.

4.7.2.4.6.2 Betriebsführung

468

Der Begriff der Betriebsführung umfasst zunächst das aktive Unterhalten eines land- und forstwirtschaftlichen, freiberuflichen oder gewerblichen Betriebes oder mehrerer Teilbetriebe oder mehrerer sachlich getrennter Betriebe. Liegt ein die Firmenwertabschreibung auslösender Betrieb vor, steht diese in den einzelnen Jahren auch dann zu, wenn sich der Umfang oder der Wert des Betriebes ändert.

469

Im Falle der späteren Verpachtung des zunächst aktiv geführten Betriebes ist nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen, ob eine Betriebsaufgabe und damit das Ende der Betriebsführung vorliegt oder nur ein Ruhen des weiter bestehenden Betriebes. Gleiches ist im Fall des Erwerbes eines Anteiles an einer in diesem Zeitpunkt ihren Betrieb verpachtenden Körperschaft zu prüfen.

470

Besteht das Vermögen der Beteiligungskörperschaft ausschließlich aus einem Mitunternehmeranteil oder einem solchen neben sonstigem außerbetrieblichen Vermögen, ist zu unterscheiden: Liegt nur eine Arbeitsgesellschafterfunktion oder eine atypisch stille

Beteiligung, die kein nach Außen erkennbares unternehmerische Engagement darstellt, vor, kann nicht von einer Betriebsführung gesprochen werden.

4.7.2.4.6.3 Dauerhaftigkeit der Betriebsführung

471

Aus der Verknüpfung der Beteiligung mit einer solchen an einer betriebsführenden Beteiligungskörperschaft ist abzuleiten, dass die Betriebsführung auf den Anschaffungszeitpunkt der Beteiligung bezogen ist und für die "volle" Firmenwertabschreibung dauerhaft über die 15 Jahre gegeben sein muss; die Firmenwertabschreibung ist nach dem Gesetzeswortlaut auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe begrenzt. Wird die Betriebsführung zB im Laufe des vierten Jahr nach der Anschaffung der Beteiligung beendet, steht ab diesem Jahr keine Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung zu. Es ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen, ab wann in Fällen einer stufenweisen Betriebseinstellung oder -aufgabe die Betriebsführung als beendet gilt. Als kleinste Einheit gilt dabei der Wegfall eines Teilbetriebes. Eine Fortsetzung der Firmenwertab(zu)schreibung im Falle der Beendigung der Betriebsführung ist auch dann ausgeschlossen, wenn der ausgeschiedene Betrieb durch einen anderen Betrieb ersetzt wird. Wird der Betrieb der Beteiligungskörperschaft erst nach dem Beteilungserwerb erworben, ist die gruppenbezogene Firmenwertabschreibung ebenso ausgeschlossen, wie im Falle der umgründungsveranlasst rückwirkenden Übertragung eines Betriebes auf einen Zeitpunkt vor dem Beteiligungserwerb.

4.7.2.4.6.4 Objektverknüpfung

472

Die enge Verzahnung von Beteilungserwerb und dadurch mittelbar erworbenem Betrieb hat weiters zur Folge, dass im Falle des Vorliegens mehrerer Teilbetriebe im Anschaffungszeitpunkt das spätere Ausscheiden eines dieser Teilbetriebe (zB Veräußerung, Einbringung) ab dem Jahr des Ausscheidens dieses Teilbetriebes aus der Beteiligungskörperschaft die Firmenwertab(zu)schreibung dem beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger im Ausmaß des auf den ausgeschiedenen Teilbetrieb entfallende Firmenwertanteils nicht mehr zusteht.

473

Verändern sich die betrieblichen Parameter nach dem Anschaffungsjahr, ohne dass die Identität des Betriebes verloren geht, berührt dies die Firmenwertabschreibung nicht.

474

Im Falle der umgründungsveranlassten Übertragung des gesamten zur Firmenwertabschreibung Anlass gebenden Betriebes der Beteiligungskörperschaft liegt bei der beteiligten Körperschaft ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Tage keine Beteiligung an einer betriebsführenden Beteiligungskörperschaft vor. Wird die Beteiligungskörperschaft nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes in Verbindung mit Art. II UmgrStG in eine Personengesellschaft umgewandelt, wird die die Firmenwertabschreibung auslösende Beteiligung durch einen eine Firmenwertabschreibung ausschließenden Mitunternehmeranteil ersetzt.

4.7.2.4.7 Vorliegen der Gruppenzugehörigkeit

475

Bei unterjähriger Beteiligungsanschaffung geht das erste Fünfzehntel der Firmenwertabschreibung verloren, weil nach § 9 Abs. 5 KStG 1988 die Gruppenzugehörigkeit davon abhängt, dass die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres des (einzubeziehenden) Gruppenmitglieds vorliegt. Erfolgt die Anschaffung daher nicht zum Bilanzstichtag der einzubeziehenden Körperschaft (bzw. am nächsten Tag, siehe Rz 401), sondern unterjährig, kann die Körperschaft erst im folgenden Wirtschaftsjahr in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Ebenso geht auch bei unterjähriger anschaffungsbedingter Beteiligungserhöhung das auf die Erhöhung entfallende erste Fünfzehntel der Firmenwertabschreibung verloren. Die Firmenwertabschreibung kann nur in der Höhe vorgenommen werden, in der die maßgebende finanzielle Verbindung im Wirtschaftsjahr dauerhaft (ohne Unterbrechung) vorliegt. Vermittelt eine Beteiligungsanschaffung nicht das erforderliche Beteiligungsausmaß und liegt eine solche im Anschaffungsjahr auch mittelbar nicht vor, kann eine Gruppenbildung und Firmenwertabschreibung erst ab dem Jahr erfolgen, in dem das Beteiligungsausmaß durch einen unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungserwerb auf das erforderliche Ausmaß erhöht wird. Die Firmenwertabschreibung ist in diesem Fall auf die einzelnen Beteiligungserwerbe der beteiligten Körperschaft zu beziehen (siehe Rz 458 bis Rz 461).

4.7.2.4.8 Anschaffung nach dem 31. Dezember 2004

476

Die Firmenwertab(zu)schreibung ist auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen betriebsführenden Gruppenmitgliedern vorzunehmen, die nach dem 31. Dezember 2004 angeschafft werden. Die "Anschaffung" ist nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu verstehen; es kommt daher auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an. Verpflichtungsgeschäfte (Kaufverträge) vor dem 1. Jänner 2005 schaden der Firmenwertabschreibung nicht, wenn der Zeitpunkt der Einräumung der Verfügungsgewalt in

die Zukunft (insbesondere auf den 1. Jänner 2005) verlegt wird. Um eine Firmenwertabschreibung schon im Jahr 2005 vornehmen zu können, muss bei auf den 31. Dezember bilanzierenden Zielkörperschaften die Verfügungsgewalt exakt zum 1. Jänner 2005 übergehen (zB im vorangehenden Notariatsakt wird die Wirksamkeit mit 1. Jänner 2005 verankert). Sollte die Anschaffung unter einer aufschiebenden Bedingung (zB kartellrechtliche Genehmigung) erfolgen, liegt erst mit Bedingungseintritt die Anschaffung vor.

477

Bestanden schon vor dem 1. Jänner 2005 Beteiligungen an in die Gruppe einbezogenen Körperschaften, ist die Firmenwertabschreibung bei Anschaffung zusätzlicher Anteile nach dem 31. Dezember 2004 auf diese Anteile vorzunehmen.

4.7.2.5 Firmenwertabschreibung und vorherige Teilwertabschreibung

4.7.2.5.1 Teilwertabschreibung vor der Firmenwertabschreibung

478

Sollte auf eine Beteiligung vor der Gruppenzugehörigkeit eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen worden sein, ist der abschreibbare Firmenwert um die volle Teilwertabschreibung (samt noch offener Teilwert-Siebentel) zu kürzen. Der Siebentelverteilung nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 kommt als bloße Verteilungsmaßnahme insofern keine Bedeutung zu; noch offene Teilwert-Siebentel laufen daher auch nach der Gruppenbildung - und neben der gekürzten Firmenwertabschreibung - weiter. Der steuerlich maßgebende Buchwert der Beteiligung wird sowohl durch die Teilwertabschreibung als auch durch die Firmenwertabschreibung gesenkt.

Beispiel:

Das Gruppenmitglied A kauft im Jahr 01 die 75%-Beteiligung an der gruppenfähigen Kapitalgesellschaft B, ohne B in die Gruppe aufzunehmen. A nimmt im Jahr 04 eine steuerwirksame Teilwertabschreibung in Höhe von 700 vor, die in den Jahren 04, 05 und 06 mit jeweils 100 steuerwirksam abgesetzt wird. Im Jahr 07 wird die Kapitalgesellschaft B in die Gruppe aufgenommen. Der im Anschaffungsjahr ermittelte Firmenwert von 2350 ist um 700 zu vermindern. Vom verbleibenden Firmenwert von 1650 entfallen insgesamt 660 auf die Jahre 01 bis 06 (und können daher nicht abgesetzt werden), sodass A ab dem Jahr 07 bei Gruppenzugehörigkeit bis zum Jahr 15 jährlich 110 steuerwirksam absetzen kann. Daneben können in den Jahren 07 bis 10 die restlichen Siebentel der Teilwertabschreibung in Höhe von jeweils 100 berücksichtigt werden.

4.7.2.5.2 Teilwertabschreibung während der Zeit der Gruppenzugehörigkeit

479

Teilwertabschreibungen während der Gruppenzugehörigkeit sind steuerneutral (siehe Rz 444 bis Rz 447). Fallen in der Zeit der Gruppenzugehörigkeit Teilwertabschreibung und

Firmenwertabschreibung zusammen, geht zunächst die steuerwirksame Firmenwertabschreibung vor. Nur ein die Firmenwertabschreibung übersteigender Teilwertabschreibungsbetrag führt zu einer weiteren (steuerneutralen) Absenkung des Buchwertes. Das im Jahr der Teilwertabschreibung zutreffende Firmenwertfünfzehntel bleibt daher steuerwirksam absetzbar. In den Folgejahren ist die Firmenwertabschreibung auf den teilwertberichtigten steuerlichen Buchwert zu beziehen. Sollte vor Abschreibung aller Firmenwertfünfzehntel der Buchwert auf null absinken, bleiben die restlichen Firmenwertfünfzehntel dennoch absetzbar und führen zu einem negativen Buchwert.

Beispiel:

Das Gruppenmitglied A erwirbt mit Beginn des Jahres 0 100% an der operativen Gesellschaft B, das sofort in die Gruppe einbezogen wird. Die Anschaffungskosten betragen 3.000 der abschreibbare Firmenwert 1500. In der Folge treten Wertverluste ein, die zu Teilwertabschreibungen führen:

Steuerlicher Bw 31.12.03 (Ak 3.000 - 3/15tel 300)	*2.700*
Jahr 04 Twa auf 500 erforderlich = Abschreibungsbedarf 2.200	
Steuerwirksam 1/15tel Jahr 04	*100*
Steuerneutral 2.200 - 100	*2.100*
Steuerlich maßgeblicher Bw 31.12.04	*500*
Steuerlich maßgeblicher Bw 31.12.09 (Jahre 05 bis 09 4/15tel = 400)	*100*
Steuerlich maßgeblicher Bw 31.12.10 (1/15tel für Jahr 10 = 100)	*0*
Steuerlich maßgeblicher Bw 31.12.15 (5/15tel Jahre 11 bis 15 = 500)	*- 500*

4.7.2.6 Negativer Firmenwert

480

Nach § 9 Abs. 7 vierter TS KStG 1988 gelten die Ausführungen zum positiven Firmenwert für einen allfälligen negativen Firmenwert entsprechend (jährlich gewinnerhöhender Ansatz mit einem Fünfzehntel). Der negative Firmenwert ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem unternehmensrechtlichen Eigenkapital, erhöht um die unternehmensrechtlichen stillen Reserven im nichtabnutzbaren Anlagevermögen, und den darunter liegenden Anschaffungskosten. Ebenso wie beim positiven Firmenwert ist die zwingende Zurechnung mit 50% der Anschaffungskosten begrenzt. Sollte der Anschaffungswert theoretisch wegen

unterlassener Teilwertabschreibungen bei der erworbenen Körperschaft entstanden sein, können diese infolge der unternehmensrechtlichen Maßgeblichkeit nicht berücksichtigt werden.

Randzahlen 481 bis 488: *derzeit frei*

489

Zum Gruppenantrag siehe Rz 1535 bis Rz 1561

490

Zu nachträglichen Änderungen im Bestand der Gruppe siehe Rz 1562 bis Rz 1564

491

Zur Mindestdauer der Gruppe siehe Rz 1565 ff

492

Zur Steuererklärung und Veranlagung siehe Rz 1568 bis Rz 1573

493

Zur Körperschaftsteuer, Vorauszahlungen und Mindeststeuer siehe Rz 1574 bis Rz 1577

494

Zu Umgründungsvorgängen in der Gruppe siehe UmgrStR 2002

495

Zum Übergang von Organschaften siehe Rz 1578 bis Rz 1583

5 Sachliche Steuerbefreiungen (§§ 7 und 10 KStG 1988)

5.1 Allgemeines (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 3 EStG 1988)

496

Im Gegensatz zu den persönlichen Befreiungen (siehe Rz 141 bis 281) ist bei den sachlichen Steuerbefreiungen nicht das Steuersubjekt, sondern ein bestimmter Teil des erzielten Einkommens aus der Steuerpflicht ausgenommen.

Durch den Verweis im § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist für die Einkommensermittlung insofern das EStG 1988 heranzuziehen, als es begrifflich für Körperschaften anwendbar ist (siehe Rz 282 bis 360). Zu den auf Körperschaften anwendbaren sachlichen Steuerbefreiungen siehe Rz 294.

497

Unter die sachlichen Steuerbefreiungen fällt neben den Steuerbefreiungen des § 3 EStG 1988 die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988. Bei letzterer unterscheidet man zwischen der nationalen Befreiung (siehe Rz 502 bis 545) und der internationalen Schachtelbefreiung (siehe Rz 546 bis 579).

5.2 Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 KStG 1988)

498

Das Ziel der Beteiligungsertragsbefreiung besteht darin, dass die von Körperschaften erwirtschafteten Gewinne auf der Ebene von Körperschaften nur einmal besteuert werden. Die Befreiung korrespondiert mit der Einkommensverwendung gemäß § 8 Abs. 2 und 3 KStG 1988.

Diese Bestimmung ist immer im Zusammenhang mit der Einkommensbesteuerung von natürlichen Personen unabhängig davon zu sehen, ob die Beteiligung im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten wird oder zum Vermögen einer Mitunternehmerschaft gehört. Letztlich soll der Gewinn einmal auf Ebene der Körperschaft (erste Besteuerungshälfte) und einmal bei Ausschüttung des Gewinnes auf Ebene der natürlichen Person (zweite Besteuerungshälfte) belastet sein. Die Durchleitung der Gewinne durch zwischengeschaltete Körperschaften soll hingegen zu keiner zusätzlichen Besteuerung führen. Siehe auch Rz 1481.

Die Voraussetzungen als auch die Wirkungen der Beteiligungsertragsbefreiung sind, je nachdem, ob es sich um eine nationale oder eine internationale Beteiligung handelt,

verschieden weit. Die nationale Beteiligungsertragsbefreiung gilt nur für Erträge, nicht hingegen für Veräußerungsgewinne.

499

Die Beteiligungsertragsbefreiung ist unabhängig von einem Antrag zwingend von Amts wegen wahrzunehmen. Ein gänzlicher Verzicht oder eine Einschränkung der Höhe nach ist nicht möglich.

500

Verluste, die durch die Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung entstehen oder sich erhöhen, sind entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen ausgleichs- bzw. vortragsfähig.

501

Gewinnabhängige Betriebsausgaben sind ohne die steuerbefreiten Beteiligungserträge zu ermitteln (derzeit nur die Spendenbegünstigung gemäß § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988).

5.2.1 Nationale Befreiung (§ 10 Abs. 1 KStG 1988)

5.2.1.1 Voraussetzungen für die nationale Beteiligungsertragsbefreiung

502

Für die nationale Befreiung ist kein prozentuelles oder betragliches Mindestausmaß der Beteiligung erforderlich (daher löst auch eine einzelne Aktie die Befreiung aus). Ebenso wenig setzt die Befreiung eine bestimmte Beteiligungsdauer voraus. Die Beteiligung kann sowohl als Anlagevermögen als auch als Umlaufvermögen gehalten werden. Es müssen Beteiligungserträge im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988 vorliegen (siehe Rz 506 bis 511). Nur eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung kann die Befreiungswirkung auslösen, eine Beteiligung in Form von Darlehen oder eine stille Beteiligung genügt nicht.

503

Voraussetzungen auf Seiten des Anteilsinhabers (Obergesellschaft):

- Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft bzw. beschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988
- Beschränkt steuerpflichtige ("ausländische") Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 mit inländischer Betriebsstätte, jedoch nur insoweit, als es sich um eine EU-ansässige Körperschaft im Sinne der Anlage 2 zum EStG 1988 handelt (§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG 1988; aus Art. 52 EGV abgeleitet)
- Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung (zB auch über Personengesellschaft)

504

Voraussetzungen auf Seiten der Beteiligungskörperschaft (Untergesellschaft):

- Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft
- Alle übrigen Körperschaften, soweit sie Partizipationskapital oder Substanzgenussrechte (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) ausgeben
- Inländische Beteiligung - dh. unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 oder beschränkt steuerpflichtige Körperschaft gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 (steuerbefreite Körperschaft).

505

Weder bei der Obergesellschaft noch bei der Untergesellschaft ist die Einkunftsart oder die Einkunftsermittlung ausschlaggebend. Erfolgt eine Gewinnermittlung, ist die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht erforderlich.

5.2.1.2 Erscheinungsformen von Beteiligungserträgen

506

Befreit sind Gewinnanteile jeder Art, die aus Aktien, GmbH-Anteilen, Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Substanzgenussrechten (dh. aus anteilsähnlichen, nicht aus obligationenähnlichen) und Partizipationskapital im Sinne des BWG und VAG resultieren.

Darunter fallen

- offene Ausschüttungen auf Grund unternehmensrechtlicher Gewinnverteilungsbeschlüsse (Gewinnverteilung gemäß § 126 AktG, § 35 GmbHG, § 24 GenG) bzw. Satzung oder Gesellschaftsvertrag und
- verdeckte Ausschüttungen (zu Begriff und Erscheinungsformen siehe Rz 748 bis 1175).

5.2.1.2.1 Ausschüttungsfiktion gemäß § 9 Abs. 6 UmgrStG

507

Bei errichtenden und verschmelzenden Umwandlungen von Kapitalgesellschaften nach dem Umwandlungsgesetz und Art. II UmgrStG in Personengesellschaften oder auf den Hauptgesellschafter gelten die versteuerten Gewinnrücklagen und der Bilanzgewinn als ausgeschüttet. Der Ausschüttungszeitpunkt ist der Tag der Anmeldung der Umwandlung beim Firmenbuch. Ist eine in § 10 Abs. 1 KStG 1988 genannte Körperschaft Gesellschafter oder Hauptgesellschafter, bewirkt die Ausschüttungsfiktion keine steuerliche Belastung, weil die Beteiligungsertragsbefreiung wirksam ist.

5.2.1.2.2 Dividendengarantie

508

Zur Dividendengarantie siehe Rz 471 bis 480.

5.2.1.2.3 Rückzahlung auf Grund einer Kapitalherabsetzung (§ 32 Z 3 EStG 1988)

509

Bei Vorliegen eines Nachversteuerungstatbestandes gemäß § 32 Z 3 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 6908 bis 6911) sind jene Regeln anzuwenden, welche schon für den ursprünglichen Steuertatbestand gegolten hätten (Theorie der Doppelmaßnahme - daher Gewinnausschüttung). Der Nachversteuerungsbetrag stellt daher bei in § 10 Abs. 1 KStG 1988 genannten Körperschaften einen Beteiligungsertrag dar.

Randzahl 510: *derzeit frei*

5.2.1.2.4 Keine Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988

511

Keine Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 sind

- Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen und
- Gewinne aus der Liquidation (VwGH 24.2.1999, 96/13/0008) sowie Teilliquidation.

  Lediglich die Ausschüttung von Erträgen aus Perioden vor dem Liquidationszeitraum stellen Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 dar, und zwar auch dann, wenn die Ausschüttung nach der Liquidationseröffnung erfolgt.
- Ebenfalls keine Gewinnausschüttung ist eine Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 (zur Abgrenzung von Ausschüttung und Einlagenrückzahlung siehe Erlass des BMF Z 06 0257/1-IV/6/98 vom 31.3.1998, AÖF Nr. 88/1998), da dieser Vorgang den Beteiligungsansatz steuerneutral bis auf Null mindert. Darüber hinaus gehende Rückzahlungsbeträge sind als Veräußerungsgewinne zu behandeln und somit nicht unter die Befreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 fallend anzusehen.

5.2.1.3 Zeitlicher Horizont

512

Die Befreiung setzt keine bestimmte Beteiligungsdauer voraus. Sie wirkt sofort ab Erwerb der Beteiligung. Erfolgt eine Beteiligungsveräußerung mit einem Dividendenvorbehalt dahingehend, dass dem Veräußerer die nächste, erst zu beschließende Dividende für das im Veräußerungszeitpunkt bereits abgelaufene Geschäftsjahr zukommen soll, greift die Befreiung ungeachtet der Tatsache, dass im Zeitpunkt der Ausschüttung die Beteiligung dem Veräußerer nicht mehr zuzurechnen ist.

513

Erwirbt der Erwerber einer Beteiligung bereits vor dem Eigentumserwerb an der Beteiligung einen Dividendenanspruch ("Vordividende") fällt dieser Beteiligungsertrag ebenfalls unter die Befreiung.

514

Der Zeitpunkt der Erfassung des Beteiligungsertrages richtet sich nach dem Tag des Gewinnverteilungsbeschlusses (EStR 2000 Rz 2339). Steht jedoch von vornherein fest, dass es die Muttergesellschaft auf Grund der gesellschaftsrechtlichen Machtverhältnisse jederzeit in der Hand hat, bei der Tochtergesellschaft eine Gewinnausschüttung durchzusetzen, liegt bereits im Zeitpunkt des Endes des Wirtschaftsjahres der Tochtergesellschaft eine Forderung der Muttergesellschaft aus dem Titel des Beteiligungsertrages vor (anders der Zeitpunkt des Zuflusses für die Vornahme des Kapitalertragsteuerabzuges). Dies jedoch unter der Voraussetzung, dass die Bilanz der Tochtergesellschaft vor der Bilanz der Muttergesellschaft erstellt wurde, wobei das Geschäftsjahr der Tochtergesellschaft nicht nach dem Bilanzstichtag der Muttergesellschaft enden darf.

515

Bei Ausschüttungen in fremder Währung ist für die Umrechnung der Devisengeldkurs im Zeitpunkt der Ausschüttung maßgebend. Wird ein Beteiligungsertrag bei der Muttergesellschaft bereits in dem der Beschlussfassung vorangegangenen Geschäftsjahr als Forderung erfasst, ist diese Forderung mit dem Devisengeldkurs zum Bilanzstichtag zu bewerten. Im Zeitpunkt des Zuflusses ergibt sich bedingt durch den jeweiligen Devisengeldkurs eine entsprechend höhere oder niedrigere Bewertung. Ein abwertungsbedingter Aufwand ist im Jahr des Zuflusses außerbücherlich gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 zuzurechnen, ein bewertungsbedingter nachträglicher Ertrag fällt unter die Befreiungsbestimmung des § 10 Abs. 1 KStG 1988.

Beispiel:

Die Muttergesellschaft A sowie die Tochtergesellschaft B haben als Bilanzstichtag jeweils den 31.12. In Hinblick auf die internationale Verflochtenheit beider Gesellschaften sind Gewinnausschüttungen innerhalb des Konzernkreises in US-Dollar vorzunehmen. Die Ausschüttung der Tochter B für das Jahr 01 beträgt 100.000 US-Dollar und wird von der Mutter A in ihrem Jahresabschluss 01 als Forderung erfasst.

Devisengeldkurs zum Bilanzstichtag: Euro zu US-Dollar = 0,95

Devisengeldkurs im Zeitpunkt des Zuflusses 02 = Variante a) 1; Variante b) 0,9;

In der Bilanz zum 31.12.01 der Muttergesellschaft ist ein Beteiligungsertrag in Höhe von 105.263 Euro zu erfassen. Im Zeitpunkt des Zuflusses im März 02 ergibt sich bei der Muttergesellschaft a) ein abwertungsbedingter Aufwand in Höhe von 5.263 Euro, der gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 außerbilanziell zuzurechnen ist; b) ein

bewertungsbedingter Ertrag in Höhe von 5.848 Euro, der gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerfrei zu stellen ist.

5.2.1.4 Zurechnung

516

Auch eine mittelbare Beteiligung kann die nationale Beteiligungsertragsbefreiung auslösen.

Folgende Formen sind denkbar:

- Zwischengeschaltete Personengesellschaft
- Zwischengeschaltete Körperschaft
- Treuhandschaft
- Fruchtgenuss
- Investmentfonds
- Wertpapierleihe; Pensionsgeschäft.

5.2.1.4.1 Zwischengeschaltete Personengesellschaft

517

Bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft (OHG, KG, OEG, KEG usw.) ergibt sich die Zurechnung der Beteiligungserträge aus § 23 Z 2 EStG 1988, die Befreiung steht für den anteiligen Beteiligungsertrag zu.

Beispiel 1:

Die GmbH-A ist zu 60%, die GmbH-B ist zu 40% an einer OHG beteiligt. Die OHG hält ihrerseits 50% an der AG-XY. Die GmbH A ist daher zu 30%, die GmbH B zu 20% mittelbar an der AG-XY beteiligt. Schüttet die AG-XY 100.000 Euro aus, erhält die OHG eine Dividende über 50.000 Euro. Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ist im Gewinnanteil der GmbH-A ein Beteiligungsertrag von 30.000 Euro und im Gewinnanteil der GmbH-B ein Beteiligungsertrag von 20.000 Euro enthalten, der jeweils gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerfrei zu stellen ist.

Variante:

Am Handelsgewerbe der oben genannten GmbH-B ist eine natürliche Person atypisch still mit 50% beteiligt. Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der stillen Mitunternehmerschaft kommt der GmbH-B ein Dividendenanteil von 10.000 Euro zu, der gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerfrei zu stellen ist.

Beispiel 2:

Angabe wie Beispiel 1, OHG weist aber einen Verlust (inklusive Beteiligungsertrag) in Höhe von 200.000 Euro aus. Über die Tangente werden der GmbH-A 120.000 Euro und der GmbH-B 80.000 Euro Verlust zugewiesen, die darin enthaltenen Beteiligungserträge sind trotz der Verlusttangenten steuerfrei zu stellen.

Die GmbH-A erzielt als solche nach Ausgleich mit dem Verlust aus dem laufenden Betrieb einen steuerpflichtigen Gewinn von 40.000 Euro , der nach Abzug des Beteiligungsertrages mit 10.000 Euro der Körperschaftsteuer unterliegt.

Die GmbH-B weist insgesamt einen Verlust von 25.000 Euro aus. Nach Abzug des Beteiligungsertrages ergibt sich ein vortragsfähiger Verlust von 45.000 Euro.

5.2.1.4.2 Zwischengeschaltete Körperschaft

518

Eine weitere Form der mittelbaren Beteiligung ist auch denkbar bei zwischengeschalteten Körperschaften, insoweit eine Enkelgesellschaft eine (mittelbare) verdeckte Ausschüttung an eine Großmuttergesellschaft vornimmt. Auch hier steht der Zwischengesellschaft und der Großmuttergesellschaft die Befreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 zu.

5.2.1.4.3 Treuhandschaft

519

Wenn die formale Obergesellschaft lediglich Treuhänderin ist, liegt beim Treugeber ebenfalls eine steuerbegünstigte mittelbare Beteiligung vor. Dem Treunehmer steht die Befreiung nicht zu.

5.2.1.4.4 Fruchtgenuss

520

§ 509 ABGB definiert die Fruchtnießung als dingliches Recht, das dem Fruchtnießer die volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz ermöglicht (zum Fruchtgenuss allgemein EStR 2000 Rz 111 bis 120). Ein Fruchtgenuss an Kapitalgesellschaftsanteilen ist zivilrechtlich möglich, sofern er nicht gesellschaftsvertraglich ausgeschlossen ist.

521

Der Erlös aus der Einräumung des Fruchtgenussrechts an Beteiligungen ist wirtschaftlich das Äquivalent für die übertragenen Ausschüttungen. Der aus der Fruchtgenusseinräumung erzielte Erlös antizipiert künftige Ausschüttungserträge, ist also vorweggenommener Ausschüttungsertrag (VwGH 25.1.2001, 2000/15/0172), welcher beim Fruchtgenussbesteller unter die Beteiligungsertragsbefreiung fällt.

522

Der fruchtgenussberechtigten Körperschaft sind Ausschüttungen als originäre Einkünfte zuzurechnen, wenn

- der Zuwendungsfruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt wird und

- dem Fruchtgenussberechtigten die Disposition über die Einkünfteerzielung überlassen wird (vor allem Stimmrecht bei Hauptversammlungsbeschlüssen).

Bei Zurechnung der Ausschüttung an den Fruchtgenussberechtigten ist die Beteiligungsertragsbefreiung anzuwenden, jedoch darf das entgeltlich erworbene Fruchtgenussrecht auf Grund des § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht steuerwirksam abgeschrieben werden.

Beispiel:

Die AG-A ist an der GmbH-B zu 60% beteiligt. An dieser Beteiligung wird der GmbH-C ein entgeltliches Fruchtgenussrecht in Höhe von 1 Mio. Euro für 10 Jahre eingeräumt. Durch dieses Recht erhält die GmbH-C auch die maßgeblichen Stimmrechte. Im Jahr 01 erfolgt eine Ausschüttung in Höhe von 150.000 Euro.

Die für die Übertragung des Fruchtgenussrechtes erhaltenen 1 Mio. Euro fallen unter die Beteiligungsertragsbefreiung bei der AG-A. Die Ausschüttung ist dem Fruchtgenussberechtigten, der GmbH-C zuzurechnen, die Befreiung gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 kommt zur Anwendung. Das Fruchtgenussrecht in Höhe von 1 Mio. Euro ist zu aktivieren, eine steuerwirksame Abschreibung ist aufgrund des § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht möglich.

5.2.1.4.5 Investmentfonds

523

Ausschüttungen aus inländischen Investmentfonds unterliegen insoweit der Beteiligungsertragsbefreiung, als Dividenden österreichischer Aktiengesellschaften oder Erträge aus Partizipationskapital und dgl. darin enthalten sind. Dies gilt auch für die Ausschüttung aus ausländischen Investmentfonds, insoweit in den Erträgen Dividenden österreichischer Aktiengesellschaften und dgl. enthalten sind.

5.2.1.4.6 Wertpapierleihe; Pensionsgeschäft

524

Im Fall einer Wertpapierleihe (EStR 2000 Rz 6199) bzw. eines echten oder unechten Pensionsgeschäftes (EStR 2000 Rz 6222 bis 6225) verlieren die bezogenen Ausschüttungen nicht ihren Charakter als Beteiligungserträge. Sowohl beim Entleiher bzw. Pensionsnehmer als auch nach Weiterleitung an den Verleiher bzw. Pensionsgeber stellen die Ausschüttungen Beteiligungserträge dar, die Befreiung gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 ist anzuwenden.

Randzahl 525: *derzeit frei*

5.2.1.5 Wirkensweise

526

Da Beteiligungserträge steuerfrei bleiben, lösen sie die Anwendung des § 12 Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 1202 bis 1219) und des § 12 Abs. 3 KStG 1988 (siehe Rz 1220 bis 1238) aus.

527

Die Beteiligungsertragsbefreiung ist nicht automatisch mit der Befreiung von der Kapitalertragsteuer gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 verbunden. Im Gegensatz zur Beteiligungsertragsbefreiung enthält der § 94 Z 2 EStG 1988 zusätzlich folgende Voraussetzungen:

- Unmittelbare Beteiligung
- Mindestbeteiligung von 25%
- Erträge aus Aktien bzw. GmbH-Anteilen sowie Genossenschaftsanteilen
- Gläubiger der Kapitalerträge ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988.

Wird vom Schuldner der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer einbehalten, bleibt es bei der Gläubiger-Körperschaft bei der Beteiligungsertragsbefreiung und ist die Kapitalertragsteuer auf die Körperschaftsteuer im Rahmen der Veranlagung anzurechnen.

528

Nach § 21 Abs. 2 KStG 1988 werden Körperschaften des öffentlichen Rechts und gemäß § 5 KStG 1988 befreite Körperschaften hinsichtlich ihrer Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen. Die ausschüttende Körperschaft braucht in diesem Fall Kapitalertragsteuer nicht einzubehalten (siehe Rz 1470). Sollte dennoch Kapitalertragsteuer einbehalten worden sein, steht der Körperschaft öffentlichen Rechts eine Erstattung im Wege des § 240 BAO zu.

5.2.1.6 Gewinnanteile auf Grund von Anteilen an Kapitalgesellschaften

529

Zu den Gewinnanteilen aus Aktien und Stammeinlagen einer GmbH gehören nur jene Beträge, die mit einem Stammrecht (sozietäre Beteiligung) in einem ursächlichen Zusammenhang stehen.

Unternehmensrechtlich ausschüttungsfähig ist nur der Bilanzgewinn (= positiver Saldo aus Gewinn- bzw. Verlustvortrag und dem Jahresgewinn/Jahresverlust). Die nicht erfolgte Volleinzahlung des Kapitals ist für die Inanspruchnahme der sachlichen Steuerbefreiung unbeachtlich.

530

Ob der Bilanzgewinn aus operativen Gewinnen der Gesellschaft, aus positiven Finanzerfolgen oder aus der Auflösung von Gewinnrücklagen entstanden ist, ist unerheblich. Zur unternehmensrechtlichen Auflösung von Kapitalrücklagen, der damit verbundenen unternehmensrechtlichen Ausschüttungsmöglichkeit und der unter Umständen abweichenden steuerlichen Beurteilung (Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988) siehe Rz 691.

531

Ein Verstoß gegen unternehmensrechtliche Ausschüttungsbeschränkungen (zB offene Ausschüttung des Jahresgewinnes, obwohl unter Berücksichtigung des Verlustvortrages insgesamt ein Bilanzverlust gegeben ist; Nichtberücksichtigung der Ausschüttungssperre gemäß § 235 UGB) muss nicht zwingend etwas an der steuerlichen Beteiligungsertragsbefreiung ändern, kann aber zu einer Umqualifizierung als Einlagenrückzahlung führen.

Zur steuerlichen Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988 siehe Erlass des BM für Finanzen vom 31. März 1998, AÖF Nr. 88/1998.

532

Keine Beteiligungsertragsbefreiung kommt zur Anwendung, wenn eine AG eigene Anteile besitzt (§ 65 AktG). Der darauf entfallende Bilanzgewinn gilt als nicht ausgeschüttet.

533

Dividenden auf Aktien sind vom Aktientypus (Inhaberaktien, Namensaktien oder Vorzugsaktien, usw.) unabhängig und sind daher in jedem Fall der Beteiligungsertragsbefreiung zugänglich. Gleiches gilt für Zwischenscheine (§ 10 AktG).

534

Statutarische Änderungen des Bilanzstichtages, ohne dass ein Antrag auf steuerliche Anerkennung im Sinne des § 7 Abs. 5 KStG 1988 gestellt wird, sind steuerlich unbeachtlich. Es läuft das ursprüngliche steuerliche Wirtschaftsjahr ungeachtet der Bilanzierung auf einen abweichenden Stichtag weiter. Mit dem steuerlich unbeachtlichen Wechsel des Bilanzstichtages wird die nur Aktiengesellschaften und den Europäischen Gesellschaften eröffnete Möglichkeit einer Zwischenausschüttung (Abschlagszahlung auf den Bilanzgewinn gemäß § 54 a AktG) auch für eine GmbH ermöglicht. Die Ausschüttung des Bilanzgewinnes auf diesen steuerlich nicht anzuerkennenden Bilanzstichtag löst dessen ungeachtet die Steuerwirkungen einer offenen Ausschüttung aus. Die gleichen Wirkungen ergeben sich auch bei einer unternehmensrechtlich unzulässigen Zwischenausschüttung.

535

Gesellschaftsanteile (Stammeinlagen, Aktien) dürfen nicht verzinst werden (vgl. § 54 AktG idF EU-GesRÄG, BGBl. 1996/304 und § 82 Abs. 3 GmbHG). An Aktionäre dennoch zugesagte und ausbezahlte seit der Aufhebung des § 54 Abs. 2 AktG durch das EU-GesRÄG unzulässige Bauzinsen stellen eine verdeckte Ausschüttung dar, die der Beteiligungsertragsbefreiung unterliegt.

5.2.1.7 Gewinnanteile auf Grund von Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

536

Steuerbefreit sind Erträge aus Warenrückvergütungen und Geschäftsanteilsverzinsungen. Dabei ist es gleichgültig, ob diese in offener Form oder verdeckt ausgeschüttet werden.

Siehe weiters die Rz 1335 bis 1345.

5.2.1.8 Gewinnanteile auf Grund von Substanzgenussrechten

5.2.1.8.1 Allgemeines

537

Zivilrechtlich versteht man unter Genussrechten bzw. Genussscheinen solche Rechte, die ihrem Inhalt nach typische Vermögensrechte eines Gesellschafters sein können. Sie entspringen aber nicht einem Gesellschaftsverhältnis, sondern sind Gläubigerrechte schuldrechtlicher Art (VwGH 16.12.1993, 92/16/0025).

Der Begriff Genussrecht steht für verbriefte und unverbriefte Genussrechte. Genussscheine sind verbriefte Rechte. Die Verbriefung ist als Inhaber-, Namens- oder Orderpapier zulässig.

538

Die Emission von Genussrechten ist im § 174 AktG geregelt. Genussrechte können aber auch von einer GmbH gewährt werden (VwGH 21.5.1997, 95/14/0151). Die Ausgabe ist somit nicht an eine besondere Rechtsform gebunden.

539

Ertragsteuerrechtlich wird zwischen aktienähnlichen Genussrechten (sozietäre Genussrechte, Substanzgenussrechte) und obligationenähnlichen (Fremdkapital) unterschieden. Substanzgenussrechte nach § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 werden dem Grund- oder Stammkapital gleichgestellt. Die gesellschafterähnliche Stellung ist auf Grund des Gesamtbildes zu beurteilen.

Unter die Befreiungsvorschrift fällt nur sozietäres Genussrechtskapital, das durch

- die Beteiligung am Gewinn und

- am Liquidationsgewinn

der emittierenden Körperschaft gekennzeichnet ist. Beide Voraussetzungen (Erfolgs- und Substanzbeteiligung) müssen gemeinsam vorliegen.

5.2.1.8.2 Beteiligung am Gewinn

540

Wird der vereinbarte Gewinnanspruch auf Grund einer Vertragsklausel nicht jährlich konkretisiert, sondern von einer definierten Bedingung oder von einem Gesellschafterbeschluss abhängig gemacht, kann dennoch von einem Substanzgenussrecht ausgegangen werden.

Die Höhe der Gewinnbeteiligung muss nicht konkret definiert sein. Eine gewinnabhängige Bedienung des Surrogatkapitals ist auch dann anzunehmen, wenn

- in zeitlicher und/oder
- umfänglicher Hinsicht

Bedingungen oder Begrenzungen vereinbart sind. Auch Mindestverzinsungen können festgelegt werden, wenn sie gewinnabhängig ausgestaltet sind, dh. mit dem handelsrechtlichen Bilanzgewinn begrenzt sind und daher bei Fehlen eines solchen nicht zur Auszahlung kommen; andernfalls ist die Vergleichbarkeit mit Kapitalanteilen nicht gegeben (vgl. § 54 AktG, § 82 Abs. 3 GmbHG).

Keine ausreichende Gewinnbeteiligung liegt im Fall der Anknüpfung an das Ergebnis eines Teil- oder Geschäftsbereiches der begebenden Körperschaft vor. Die Gewinnbeteiligung setzt eine Beteiligung am Gesamtergebnis voraus.

Sowohl die vorrangige als auch die nachrangige Bedienung des Genussrechtskapitals (gegenüber den Gesellschaftern einer GmbH oder den Aktionären) ist unbedenklich, wenn sie gesellschaftsvertraglich vereinbart wurde und wirtschaftlich begründet ist. In diesem Fall ist von einer alinearen Ausschüttung auszugehen.

> *Beispiel:*
>
> *Die Aktionäre erhalten aus dem Bilanzgewinn 01 eine Dividende von 10%, die Genussrechtsinhaber hingegen nur 3%. Für das Geschäftsjahr 02 erhalten die Aktionäre eine Dividende von 4% und die Genussrechtsinhaber eine solche in Höhe von 11%.*

5.2.1.8.3 Beteiligung am Liquidationsgewinn

541

Substanzgenußrechte im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 liegen vor, wenn sie auf die Lebensdauer der emittierenden Gesellschaft abgestellt sind. Dieser Grundsatz schließt allerdings eine Abschichtung vor der Liquidation der Körperschaft nicht aus. Die Behandlung der Substanzgenußberechtigten muss in jedem Fall auch bei Beendigung des Vertragsverhältnisses vor der Liquidation jener im Liquidationsfall entsprechen und in diesem Sinne vereinbart sein und auch eingehalten werden. Es darf somit keine von vornherein begrenzte Emission vorliegen.

Der Abschichtungsanspruch muss sich als Recht auf eine anteilige Quote am Wert der emittierenden Gesellschaft zum Zeitpunkt der Abschichtung orientieren.

542

Eine Liquidationsgewinnbeteiligung liegt nicht vor bei

- bloßer Wertsicherung des Genussrechtskapitals
- Beteiligung an den stillen Reserven nur einzelner Teil- oder Geschäftsbereiche oder einzelner Wirtschaftsgüter
- einer von vornherein vereinbarten pauschalen Abfindung.

In diesen Fällen liegt ein obligationenähnliches Genussrecht vor. Ein sozietäres Genussrecht ist aber nicht auszuschließen, wenn die begebende Körperschaft wenig Substanz enthält oder der Geschäftsbetrieb nur geringe Substanzsteigerungen erwarten lässt.

Eine Nachrangigkeit im Liquidationsfall gegenüber den Aktionären bzw. GmbH-Gesellschaftern spricht gegen das Vorliegen eines Substanzgenussrechtes.

543

Die Abschichtung der Substanzgenussberechtigten vor Liquidation der emittierenden Körperschaft zu dem über dem Nennwert liegenden beizulegenden Wert stellt handelsrechtlich eine verbotene Einlagenrückgewähr dar, die zu einem steuerneutralen Buchverlust führt. Ein steuerneutraler Buchverlust ergibt sich auch, wenn die emittierende Körperschaft die Genussrechte zum über dem Nennwert liegenden beizulegenden Wert rückkauft, um sie in der Folge einziehen zu können.

5.2.1.8.4 Allgemeine Steuerpflicht

544

Keine Beteiligungsertragsbefreiung sondern Steuerpflicht gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist gegeben für Erträge anlässlich

- der Kündigung des Genussrechtskapitals vor Liquidation des Emittenten, weil in diesem Falle ein einer Liquidation vergleichbarer gesellschaftsrechtlicher Akt (Teilliquidation) vorliegt und
- der Abschichtung im Zuge der Liquidation des Emittenten.

5.2.1.9 Gewinnanteile auf Grund von Partizipationskapitalanteilen

545

Partizipationskapital ist den aktienrechtlichen Genussrechten mit Substanzbeteiligung nachempfunden und daher auch steuerlich gleichgestellt.

Partizipationskapital kann von Versicherungsunternehmungen und Kreditinstituten jeglicher Rechtsform aufgenommen werden.

Partizipationskapital im Sinne des § 23 Abs. 4 BWG und § 73c VAG ist

- eingezahltes Kapital,
- das auf Unternehmensdauer unter Kündigungsverzicht zur Verfügung gestellt wird,
- nur unter Einhaltung besonderer Vorschriften zurückgezahlt werden kann,
- dessen Erträge gewinnabhängig sind,
- das, wie Aktienkapital, bis zur vollen Höhe am Verlust teilnimmt und
- mit dem Recht auf Beteiligung am Liquidationserlös verbunden ist.

Liegt eine diesen gesetzlichen Vorgaben entsprechende Emission vor, sind die Gewinnanteile aus Partizipationskapital wie Aktiendividenden oder GmbH-Gewinnanteile steuerfrei zu stellen.

Wird die begebende Gesellschaft liquidiert oder Partizipationskapital vor der Liquidation abgeschichtet (Teilliquidation), sind die daraus erzielten Gewinne steuerpflichtig (VwGH 24.2.1999, 96/13/0008).

Siehe im Übrigen EStR 2000 Rz 6143.

5.2.2 Internationale Schachtelbefreiung (§ 10 Abs. 2 bis 4 KStG 1988)

5.2.2.1 Betroffener Personenkreis

546

§ 10 Abs. 2 KStG 1988 stellt eine sachliche Steuerbefreiung dar. Die Anwendung der Befreiung ist von Amts wegen vorzunehmen, zwingend und unverzichtbar (siehe Rz 499).

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung sind nachzuweisen.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der internationalen Schachtelbefreiung ist, dass es sich bei der Obergesellschaft um eine Körperschaft handelt, die ihr Einkommen gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 zu ermitteln hat.

Soweit es sich nicht um Körperschaften handelt, die ihr Einkommen gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln, ist die Buchführungspflicht aus anderen Gründen (zB §§ 124 f BAO) - unabhängig davon, ob die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 erfolgt - nicht ausreichend, damit die Bestimmungen über die internationale Schachtelbefreiung zur Anwendung kommen können.

547

Die Voraussetzungen des § 7 Abs. 3 KStG 1988 erfüllen folgende Rechtsformen:

- Aktiengesellschaften
- Europäische Gesellschaft (SE)
- GmbH
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- (große) Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit
- Sparkassen
- Betrieblich veranlasste Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988

548

Nicht erfüllt werden die Voraussetzungen ua. von

- Eigen- oder gemischtnützigen Privatstiftungen, die die Offenlegungsverpflichtungen gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 erfüllen (siehe weiters StiftR 2001 Rz 23 bis Rz 31)
- Vereinen im Sinne des Vereinsgesetzes 1954.

Randzahl 549: *entfällt*

550

Bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 (inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts, siehe Rz 112 bis 113) sowie im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 (steuerbefreite Körperschaften) hat die internationale

Schachtelbefreiung keine Bedeutung, da diese Körperschaften mit Beteiligungserträgen und dem Verkauf von Beteiligungen nicht der Körperschaftsteuer unterliegen.

5.2.2.2 Gesellschaftsanteile an ausländischen Körperschaften

5.2.2.2.1 Ausländische Körperschaften

551

Auslandsbeteiligungen liegen vor, wenn es sich entweder um Kapitalanteile an einer ausländischen Gesellschaft handelt, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, oder um Gesellschaftsanteile an einer ausländischen Körperschaft im Sinne der Anlage 2 zum EStG 1988. Es sind daher neben Dividenden auch Erträge aus anderen Beteiligungsformen, die den Substanzgenussrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) entsprechen, steuerfrei.

Vergleichbar ist eine ausländische Gesellschaft dann, wenn sie aus dem Blickwinkel des österreichischen Gesellschaftsrechts die Wesensmerkmale einer inländischen Kapitalgesellschaft aufweist.

Indizien für die Vergleichbarkeit sind ua.:

- Eigene Rechtspersönlichkeit nach ausländischem Recht
- Starres, ergebnisunabhängiges, im Eigentum der Gesellschaft stehendes Gesellschaftskapital
- Beteiligung einer oder mehrerer Personen am Gesellschaftskapital
- Haftung für Gesellschaftsschulden ist auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt
- Willensbildung unter Gesellschaftermitwirkung.

Es ist nicht notwendig, dass die ausländische Körperschaft nach ausländischem Recht als eigenes Steuersubjekt behandelt wird. Auch wenn bei der ausländischen Körperschaft die Gewinnbesteuerung prinzipiell oder aufgrund einer ausgeübten Optionsmöglichkeit (zur Besteuerung als Personengesellschaft) auf Gesellschafterebene erfolgt, steht dies der Anwendung der internationalen Schachtelbefreiung nicht entgegen.

Randzahl 551a: *entfällt*

552

Handelt es sich bei der Untergesellschaft um eine Körperschaft, die ihren Sitz im Ausland und die Geschäftsleitung im Inland hat (Doppelansässigkeit), ist - trotz unbeschränkter Steuerpflicht - die internationale Schachtelbefreiung anwendbar, da es sich im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a KStG 1988 um eine "ausländische Gesellschaft" handelt. Eine

Anwendung der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung kommt daher nicht in Frage, da es sich bei der Untergesellschaft nicht um eine inländische (Kapital)Gesellschaft im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988 handelt.

5.2.2.2.2 Gesellschaftsanteile

553

Gesellschaftsanteile setzen eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung in der Form von

- Aktien
- Zwischenscheinen
- GmbH-Anteilen

voraus.

Keine Befreiung vermitteln:

- Verdeckte Einlagen
- Nominalgenussrechte
- Bis 2003 Substanzgenussrechte im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, da sie nicht dem Begriff der "Gesellschaftsrechte", der nur Aktien oder GmbH-Anteile umfasst, die eine prozentuale (mindestens fünfundzwanzigprozentige) Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft vermitteln können, entsprechen.
- Typische bzw. atypische stille Beteiligungen
- Gesellschafternachschüsse, die nicht in Grund- oder Stammkapital der Tochter überführt werden.

Bei Anteilen an ausländischen Investmentfonds kommt im Hinblick darauf, dass der Besteuerungsgegenstand nach § 42 Investmentfondsgesetz 1993 jedenfalls ein Forderungswertpapier ist, auch bei Anteilsrechten, die formal als Aktien verbrieft sind, die Beteiligungsertragsbefreiung aufgrund des internationalen Schachtelprivilegs nicht in Betracht.

5.2.2.2.2a Kapitalanteile

554

Eine Beteiligung in Form von "Kapitalanteilen" ist ausreichend. Nach diesem weiten Begriff sind daher neben Erträgen aus Aktien, Zwischenscheinen und GmbH-Anteilen (siehe Rz 553)

ab 2004 auch solche aus anderen Beteiligungsformen, die den Substanzgenussrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) vergleichbar sind, begünstigt.

5.2.2.2.3 Beteiligungsausmaß

555

Die Beteiligung muss zumindest 10% des Nennkapitals der ausländischen Gesellschaft ausmachen.

Dieses Beteiligungsausmaß ist nicht ausschließlich vom Nominalkapital der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, sondern gegebenenfalls auch vom rechnerischen Wert der Gesamtanteile zu berechnen.

Besitzt die ausländische Gesellschaft eigene Anteile, ist bei der Ermittlung des Beteiligungsausmaßes dennoch vom vollen Nennkapital auszugehen.

Wird eine Beteiligung zum Teil unmittelbar und zum Teil mittelbar über eine Tochterkapitalgesellschaft gehalten, sind die Beteiligungsquoten für die Ermittlung des Beteiligungsausmaßes zusammenzurechnen.

> *Beispiel:*
>
> *Die inländische GmbH A ist zu 90% an der in- oder ausländischen GmbH B und zu 5% an der ausländischen GmbH C beteiligt. Die Tochtergesellschaft B ist wiederum mit 9% an der ausländischen Gesellschaft C beteiligt. Die Beteiligung der GmbH A an der ausländischen GmbH C stellt eine internationale Schachtelbeteiligung dar, da die Beteiligung durch Zusammenrechnung der ummittelbaren Beteiligung und der mittelbaren Beteiligung von 8,1% (90% der 9-prozentigen Tochterbeteiligung an C) insgesamt 13,1% beträgt.*

Wird eine bestehende internationale Schachtelbeteiligung um eine Beteiligung erhöht, treten die Wirkungen der internationalen Schachtelbeteiligung für die hinzuerworbenen Anteile sofort ein. Wird daher eine bestehende internationale Schachtelbeteiligung durch Anteilskauf von weiteren 5% von bisher 30% auf 35% erhöht, gilt für die gesamten 35% die internationale Schachtelbegünstigung.

Randzahl 555a: *entfällt*

556

Werden im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei der Untergesellschaft seitens der Obergesellschaft zusätzliche Anteile erworben, ohne dass es zu einer Erhöhung der Beteiligungsquote kommt, teilen diese zusätzlichen Anteile im Hinblick auf die Behaltefrist das Schicksal der bisherigen Beteiligung (§ 10 Abs. 2 KStG 1988).

Gleiches gilt, wenn es im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei der Untergesellschaft durch den Erwerb zusätzlicher Anteile zu einer Erweiterung der Beteiligungsquote kommt.

5.2.2.3 Beteiligung an ausländischen Körperschaften

557

Wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen der ausländischen Gesellschaft ist ausreichend, um eine Beteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 herzustellen.

Wie bei der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung ist zB die Zwischenschaltung einer Mitunternehmerschaft unschädlich.

558

Im Fall einer offenen (dh. gegenüber der Abgabenbehörde offengelegten), fremdnützigen Treuhandschaft erfolgt die Zurechnung der Gesellschaftsanteile beim Treugeber. Wird von einer österreichischen Kapitalgesellschaft über einen Treuhänder eine Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft gehalten und ist folglich gemäß § 24 Abs. 1 lit. b und c BAO diese Beteiligung (unmittelbar) dem Treugeber (der inländischen Kapitalgesellschaft) zuzurechnen, tritt nach Maßgabe des § 10 Abs. 2 KStG 1988 Steuerbefreiung im Inland ein. Allerdings ist zu bedenken, dass in Fällen dieser Art seitens der österreichischen Finanzverwaltung für Zwecke der steuerlichen Anerkennung des Treuhandverhältnisses auch auf die Sachverhaltsbeurteilung in dem betroffenen anderen Staat Rücksicht zu nehmen sein wird, insbesondere dann, wenn mit diesem Staat ein DBA besteht. Denn vor allem im Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen ist vorzukehren, dass es nicht zu vermeidbaren grenzüberschreitenden Zurechnungskonflikten kommt.

Randzahl 559: *entfällt*

560

Die Bestimmung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 ist auf Fruchtgenussberechtigte an Kapitalanteilen ausländischer Gesellschaften nicht anwendbar, da für das Bestehen einer internationalen Schachtelbeteiligung eine Beteiligung an der Unternehmenssubstanz erforderlich ist.

5.2.2.4 Jahresfrist

561

Für die Fristenberechnung (die Ermittlung der Frist erfolgt von "Tag zu Tag") ist auf den Erwerb des Wirtschaftlichen Eigentums abzustellen.

Es genügt, wenn die Beteiligungsdauer von mindestens einem Jahr insgesamt, dh. vor und nach dem Zeitpunkt der Betriebseinnahme aus der Gewinnausschüttung gegeben ist (EuGH 17.10.1996, Rs C-283/94, Denkavit).

Zum Zeitpunkt der Erfassung von Gewinnanteilen als Betriebseinnahme siehe Rz 514 sowie EStR 2000 Rz 4618.

Erforderlich für die Erfüllung der Jahresfrist ist, dass die Beteiligung ununterbrochen gehalten wird.

Zum Zeitpunkt der Ausschüttung muss die erforderliche Beteiligung jedenfalls gegeben sein.

Randzahlen 562 und 563: *entfallen*

5.2.2.5 Gewinnanteile aus Auslandsbeteiligungen

564

Die zeitliche Herkunft der Beteiligungserträge ist irrelevant: Es ist also gleichgültig, ob die Gewinne bereits vor Erwerb der Beteiligung erwirtschaftet wurden.

Gewinnanteile jeder Art aus der Beteiligung sind offene und verdeckte Ausschüttungen, soweit sie auf die Beteiligung entfallen.

Keine Gewinnanteile sind Einlagenrückzahlungen, siehe aber Rz 571.

Zur zeitlichen Erfassung der Gewinnanteile siehe Rz 512 bis 515.

5.2.2.6 Gewinne aus der Veräußerung oder Beendigung von Auslandsbeteiligungen

5.2.2.6.1 Allgemeines

565

Nach § 10 Abs. 3 bleiben Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen aus einer internationalen Schachtelbeteiligung außer Ansatz, sofern keine Option (zur Steuerpflicht) vorgenommen wurde (siehe Rz 565b). Ausgenommen sind Liquidationsverluste (siehe Rz 570).

Unter Veräußerung im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 2 lit. b KStG 1988 in der Fassung vor dem Bugetbegleitgesetz 2003 (BGBl. I Nr. 71/2003) ist die entgeltliche Übertragung der Beteiligung zu verstehen.

Bei der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend.

565a

Wird eine nationale Beteiligung durch die Verlegung des Sitzes der Beteiligungsgesellschaft in das Ausland zur internationalen Schachtelbeteiligung, bleiben die bis zur Sitzverlegung im Inland entstandenen stillen Reserven in der Beteiligung steuerhängig (§ 10 Abs. 3 Z 5 idF des AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161). Bei Sitzverlegung steht ein Optionsrecht zur Steuerhängigkeit nur dann zu, wenn der Anschaffungsvorgang ins Jahr der Sitzverlegung fällt.

Geht eine internationale Schachtelbeteiligung durch Sitzverlegung ins Inland unter, gilt der Teilwert der Beteiligung zum Zeitpunkt der Sitzverlegung als Buchwert. Dies gilt nicht, wenn hinsichtlich der ursprünglichen internationalen Schachtelbeteiligung eine Option abgegeben worden ist (§ 10 Abs. 3 Z 5 idF des AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161).

565b

Option:

Die Steuerneutralität gilt nicht, soweit Steuerpflichtige bei Abgabe der Steuererklärung für das Jahr der Anschaffung der internationalen Schachtelbeteiligung oder das Jahr, in dem eine solche durch die Anschaffung zusätzlicher Anteile entsteht, erklären, dass die Gewinne, Verluste und sonstigen Wertänderungen aus der angeschafften oder entstandenen internationalen Schachtelbeteiligungen steuerwirksam bleiben sollen (Option). Diese Option betrifft lediglich die aus der Beteiligungssubstanz resultierenden Erträge, nicht die laufenden Gewinnanteile, die jedenfalls steuerbefreit sind, sofern nicht § 10 Abs. 4 KStG 1988 zur Anwendung kommt. Die Option hat für jede einzelne Beteiligung gesondert zu erfolgen und wirkt auch nur für diese. Da die Option zu keinem späteren als dem Erwerbsjahr nachgeholt werden kann, müssen auch Körperschaften, die beim Beteiligungserwerb für sich ganz oder teilweise von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit sind, beim Beteiligungserwerb entscheiden, ob eine Option hinsichtlich der erworbenen Beteiligung ausgeübt werden soll oder nicht. Ausländische Gesellschaften, die durch Zuzug unbeschränkt steuerpflichtig werden, haben hinsichtlich jener Auslandsbeteiligungen die bereits vor dem Jahr des Zuzuges angeschafft wurden, keine Möglichkeit zur Ausübung oder Nachholung der Option.

Die Option kann nicht widerrufen werden und umfasst auch zukünftige Erweiterungen der internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen. Sie bindet im Falle der Veräußerung oder Übertragung der internationalen Schachtelbeteiligung im Rahmen einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes auch die erwerbende Gesellschaft, wenn diese mittelbar oder unmittelbar konzernzugehörig ist (§ 15 AktG).

Auf Grund der echten oder fiktiven umgründungssteuerlichen Gesamtrechtsnachfolge besteht eine solche Bindung aber auch bei Umgründungen außerhalb eines Konzernes.

565c

Der Veräußerungstatbestand ist weit zu verstehen und umfasst jeden entgeltlichen Vorgang, somit auch den Tausch oder eine Umgründung außerhalb des Geltungsbereiches des UmgrStG. Auch der Konzernumgründungsbereich im Geltungsbereich des UmgrStG ist weit zu verstehen. Der konzernzugehörige Rechtsnachfolger ist unabhängig davon an die Entscheidung des Rechtsvorgängers gebunden, ob die Schachtelbeteiligung zur Gänze, anteilig oder gesondert übertragen oder im Rahmen einer (Teil)Betriebsübertragung mitübertragen wird, oder ob sie mittelbar im Wege einer Mitunternehmeranteilsübertragung übergeht oder etwa durch Übertragung auf eine konzernzugehörige Personengesellschaft mehreren konzernzugehörigen Zusammenschlusspartnern die Schachtelbeteiligungsfunktion quotal vermittelt. Im Falle der umgründungsveranlassten Übertragung einer internationalen Schachtelbeteiligung auf einen ausländischen Rechtsnachfolger erstreckt sich die Option auf die erhaltene Gegenleistung. Sollte der konzernangehörige Erwerber der internationalen Schachtelbeteiligung bereits unmittelbar oder mittelbar eine steuerwirksame Schachtelbeteiligung an derselben ausländischen Körperschaft besitzen, ist die steuerliche Behandlung auch in der Folge getrennt nach der jeweiligen bis zum Erwerb maßgebenden Entscheidung fortzusetzen. In diesem Fall sind die künftigen Substanzerträge nach der Relation des steuerhängigen und steuerbefreiten Beteiligungsteiles dem steuerwirksamen und dem steuerunwirksamen Teil zuzurechnen. Dies gilt auch für spätere Anschaffungen von zusätzlichen Anteilen.

565d

Aus § 26a Abs. 16 KStG 1988 in der Fassung des Bugetbegleitgesetz 2003 (BGBl. I Nr. 71/2003) ergeben sich folgende Übergangsbestimmungen:

- § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des Bugetbegleitgesetz BGBl. I Nr. 71/2003 ist ab der Veranlagung für das Jahr 2004 jedenfalls anzuwenden. Dies betrifft die Änderungen in der gesetzlichen Definition der internationalen Schachtelbeteiligung durch:
  - Absenkung des Mindestbeteiligungsausmaßes auf 10% (siehe Rz 555a und 561).
  - Ausweitung der Beteiligungsform auf Kapitalbeteiligungen, die keine Gesellschaftsanteile im engeren Sinn darstellen (siehe Rz 551a und 554).
  - Ausweitung auf mittelbare Beteiligungen (siehe Rz 559) und
  - Ausweitung auf unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gesellschaften (siehe Rz 546).

Der neugefasste § 10 Abs. 2 KStG 1988 ist auf alle Steuerpflichtige anzuwenden, unabhängig davon, ob sie vor oder nach dem 31. Dezember 2000 in das Firmenbuch eingetragen wurden.

Die Wirksamkeit erstreckt sich auch auf alle Beteiligungen, die erst durch die Änderung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des Bugetbegleitgesetz BGBl. I Nr. 2003/71 die Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung erfüllen.

- § 10 Abs. 3 KStG 1988 in der Fassung des Bugetbegleitgesetz BGBl. I Nr. 71/2003 ist erstmalig anzuwenden:
  - Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 auf Steuerpflichtige, die nach dem 31. Dezember 2000 in das Firmenbuch eingetragen wurden. Sie können die Option zur Steuerpflicht nur mit Wirkung ab der Veranlagung für das Jahr 2004, spätestens mit der Steuererklärung für 2004 ausüben.
  - Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2006 auf Steuerpflichtige, die vor dem 1. Jänner 2001 in das Firmenbuch eingetragen wurden, wobei für die Jahre 2004 und 2005 weiterhin § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung vor dem Bugetbegleitgesetz BGBl. I Nr. 71/2003, ausgenommen hinsichtlich der Definition der internationalen Schachtelbeteiligung, für die § 10 Abs. 2 in der Fassung des Bugetbegleitgesetz BGBl. I Nr. 71/2003 gilt, anzuwenden ist. Sie können die Option zur Steuerpflicht nur mit Wirkung ab der Veranlagung für das Jahr 2006, spätestens mit der Steuererklärung für 2006 ausüben.

565e

Wird keine Option zugunsten der Steuerpflicht ausgeübt, gilt hinsichtlich der in § 26a Abs. 16 Z 3 KStG 1988 vorgesehenen Nachversteuerung folgendes:

- Erfolgt bei Gesellschaften, die nach dem 31. Dezember 2000 im Firmenbuch eingetragen worden sind, bis zur Erklärungsabgabe für das Jahr 2004 keine Option, tritt die Steuerneutralität bereits im Jahr 2004 (Wirtschaftsjahr 2003/04) ein und es sind alle bis zum Ende des letzten im Jahr 2003 endenden Wirtschaftsjahres steuerwirksam erfolgten Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988, beginnend mit dem unmittelbar folgenden Wirtschaftsjahr also 2004, nachzuversteuern, auch wenn die internationale Schachtelbeteiligung im Jahr 2004 (Wirtschaftsjahr 2003/2004) veräußert wird. Fiktive umgründungsbedingte Teilwertkorrekturen sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung steuerwirksam zu berücksichtigen. Durch die Nachversteuerung erhöht sich im Jahr 2004 (Wirtschaftsjahr 2003/2004) der steuerliche Buchwert der Beteiligung.

- Erfolgt bei Gesellschaften, die vor dem 1. Jänner 2001 im Firmenbuch eingetragen worden sind, mit der Erklärungsabgabe für das Jahr 2006 keine Option, tritt die Steuerneutralität bereits im Jahr 2006 (Wirtschaftsjahr 2005/06) ein und es sind alle bis zum Ende des letzten im Jahr 2005 endenden Wirtschaftsjahr steuerwirksam erfolgten Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988, beginnend mit dem unmittelbar folgenden Wirtschaftsjahr, nachzuversteuern, auch wenn die internationale Schachtelbeteiligung im Wirtschaftsjahr 2006 (Wirtschaftsjahr 2005/2006) veräußert wird. Fiktive umgründungsbedingte Teilwertkorrekturen sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung steuerwirksam zu berücksichtigen.

Zur Berechnung des Nachversteuerungsbetrages sind dem steuerlichen Buchwert (Rz 1233) zum Ende des jeweils maßgeblichen Wirtschaftsjahres die historischen Anschaffungskosten der Beteiligung gegenüberzustellen und ist der Differenzbetrag (Summe der steuerwirksamen Teilwertabschreibungs/7-tel) ab dem Optionsjahr, auf sieben Jahre gleichmäßig verteilt, gewinnerhöhend anzusetzen. Dabei bleiben bisher noch nicht verrechnete Siebentelbeträge im Sinne des § 12 Abs. 3 KStG 1988 und nicht steuerwirksame ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen unberücksichtigt.

Beispiel:

Berechnung des Nachversteuerungsbetrages

Jahr		*HB*	*StB*	*M-WR*
01	*Erwerb AK 1700*	*1700*	*1700*	*--*
02	*TWA 700*	*1000*	*1000*	*+ 600 (6/7)*
03 – 05	*---*	*---*	*---*	*- 300 (3/7)*
06	*Verkauf Erlös 1500*	*steuerfreier Gewinn 500*	*Nachversteuerung 400*	*-0 (Rest/7 300 gehen verloren)*
06 – 12	*-*	*-*	*-*	*+400 (7 x 57,14)*

565f

Wird die Option zugunsten der Steuerpflicht ausgeübt, kann mit Beginn des Optionsjahres der gemeine Wert der Beteiligung, abzüglich der bis dahin tatsächlich vorgenommenen und als vorgenommen geltenden Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert angesetzt werden (Änderung der steuerlichen Eröffnungsbilanz). Da eine handelsrechtliche Neubewertung ausgeschlossen ist, wird der neue steuerliche Buchwert in geeigneter weise evident zu halten sein.

566

Im Fall der offenen (dh. gegenüber der Abgabenbehörden offengelegten), fremdnützigen Treuhand erfüllt die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums durch den Treugeber den Tatbestand einer Veräußerung im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 2 lit. b KStG 1988 (siehe Rz 558).

567

Keine Veräußerungstatbestände liegen vor

- bei Zuschreibungen auf internationale Schachtelbeteiligungen (§ 6 Z 13 EStG 1988, siehe EStR 2000 Rz 2574 ff), sie sind daher steuerwirksam (siehe auch Rz 572 bis 577).
- bei unentgeltlicher Übertragung einer solchen Beteiligung.

568

Die Befreiung gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 umfasst folgende Vorgänge:

- Verkauf
- Tausch (§ 6 Z 14 EStG 1988)
- Liquidation (siehe Rz 570 f)
- Einlagenrückzahlung (siehe Rz 571)

569

Die Steuerbefreiung steht sowohl bei Veräußerung der gesamten Beteiligung als auch bei der Veräußerung von Teilen derselben zu.

5.2.2.6.2 Liquidation

570

In den Fällen der Nichtoption bleiben Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen grundsätzlich außer Ansatz. Erfolgt aber ein tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust durch Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der internationalen Schachtelbeteiligung, soll dieser zur Vermeidung von unbilligen Härten ausnahmsweise steuerwirksam sein. Die Bestimmung schließt es einerseits aus, ohne tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust Wertänderungen der internationalen

Schachtelbeteiligung steuerlich zu berücksichtigen, ermöglicht es andererseits aber auch, bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust diesen bei Untergang der internationalen Schachtelbeteiligung in vollem Umfang steuerlich zu berücksichtigen. Damit können alle die untergegangene Beteiligung betreffenden Anschaffungskosten im Jahr der Beendigung der freiwilligen oder insolvenzbedingten Liquidation steuerlich abgesetzt werden. Der eingetretene Verlust ist allerdings um steuerfreie Gewinnanteile aller Art zu kürzen, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung angefallen sind.

Randzahl 570a: *entfällt*

5.2.2.6.3 Einlagenrückzahlung

571

Die Grundsätze über Einlagen und Einlagenrückzahlungen gelten auch für ausländische vergleichbare Körperschaften, soweit die Tatsache des Vorliegens einer Einlagenrückzahlung durch entsprechende Unterlagen der ausländischen Körperschaft nachgewiesen werden kann. Eine Kapitalherabsetzung bei der ausländischen Körperschaft ist als Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 KStG 1988 zu werten.

Liegen die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 vor, fällt der einlagenrückzahlungsbedingte Veräußerungstatbestand bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen unter die Steuerbefreiung (siehe § 4 Abs. 12 EStG 1988 und Erlass des BMF vom 31. März 1998, 06 0257/1-IV/6/98, AÖF Nr. 88/1998).

571a

Die Rz 572 bis 577 sind bis zur Veranlagung für 2003 anzuwenden. Danach können sie bei der Ermittlung des Nachversteuerungsbetrages mangels Option im Übergang und in der Folge bei Nachversteuerung von fiktiven Teilwertabschreibungen sinngemäß angewendet werden.

5.2.2.6.4 Ermittlung des Veräußerungsgewinnes

572

Die Ermittlung des steuerfreien Veräußerungsgewinnes erfolgt nach folgendem Schema:

> *Veräußerungserlös - Veräußerungskosten - maßgeblicher Buchwert = Veräußerungsgewinn*
>
> *Veräußerungsgewinn - Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert, soweit sie nicht im Wege einer Zuschreibung gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 rückgängig gemacht wurden = Steuerfreier Veräußerungsgewinn*

Bei der Liquidation der ausländischen Gesellschaft ist als Veräußerungserlös das Abwicklungsguthaben anzusetzen.

Im Fall der Einlagenrückzahlung stellt der rückgezahlte Betrag den Veräußerungserlös dar.

573

Nur die unmittelbar mit der Veräußerung zusammenhängenden Kosten des Veräußerers, zB Vertragserrichtungskosten, Bank- und Geldtransfergebühren, in- und ausländische Abgaben, Gebühren für Kapitalverkehr, Vermittlungskosten, Gutachterkosten sind vom Veräußerungserlös abzuziehen und mindern mithin den Veräußerungsgewinn. Die Frage der Abzugsfähigkeit der Veräußerungskosten im Hinblick auf § 12 Abs. 2 KStG 1988 stellt sich daher nicht.

574

Der maßgebliche Buchwert errechnet sich wie folgt:

Anschaffungskosten

+ nachträgliche Anschaffungskosten (offene bzw. verdeckte Einlagen)

- zulässige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988, soweit sie nicht im Wege einer Zuschreibung gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 rückgängig gemacht wurden

- zu Unrecht unterlassene Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988, soweit sie nicht im Wege einer Zuschreibung gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 rückgängig zu machen gewesen wären

- Abschreibungen gemäß § 6 Z 7 EStG 1988 (bis 1995)

= maßgeblicher Buchwert

575

Die Siebentelung der Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 ist bei der Ermittlung des maßgeblichen Buchwertes ohne Auswirkung, da als Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert auch in diesem Fall nicht die bis zum Zeitpunkt der Veräußerung steuerwirksam gewordene, sondern die buchwertwirksame (dh. gesamte) Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert zu sehen ist. Da im Jahr der Veräußerung die restlichen Siebentel zur Anrechnung gelangen, kompensieren diese die Verminderung des steuerfreien Veräußerungsgewinns.

576

Es sind nur Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988, mithin Abschreibungen ab dem Wirtschaftsjahr 1989, gegenzuverrechnen. Auch Zuschüsse zur Verlustabdeckung sind als Abschreibungen auf den

niedrigeren Teilwert im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 zu werten, da sie zunächst auf den Buchwert zu aktivieren sind.

577

Zuschreibungen auf internationale Schachtelbeteiligungen (§ 6 Z 13 EStG 1988, siehe EStR 2000 Rz 2574 ff) sind steuerwirksam.

Beispiel:

Erwerb einer internationalen Schachtelbeteiligung durch die A-AG im Ausmaß von 30% des Nennkapitals einer ausländischen Gesellschaft am 15. Oktober 1992 um einen Kaufpreis von 16.000.000 Euro.

Abschreibung der Beteiligung auf den niedrigeren Teilwert (TWA I) zum 31. Dezember 1995 im Ausmaß von 6.000.000 Euro.

Nichtrückzahlbarer Zuschuss zur Verlustabdeckung (TWA II) zum 30. März 1996 in der Höhe von 4.000.000 Euro.

Vornahme einer Zuschreibung auf die Beteiligung zum 31. Dezember 2000 im Ausmaß von 4.000.000 Euro.

Veräußerung der Beteiligung am 20. Juli 2001 um einen Kaufpreis von 23.000.000 Euro.

In unmittelbarem Zusammenhang mit dem Beteiligungsverkauf erwachsen der A-AG Vertragserrichtungskosten sowie Bankgebühren in der Höhe von 100.000 Euro.

In einem ersten Schritt wird der maßgebliche Buchwert der internationalen Schachtelbeteiligung ermittelt:

Anschaffungskosten	*16.000.000 Euro*
+ TWA II:	*4.000.000 Euro*
- TWA I und II:	*10.000.000 Euro*
+ Zuschreibung:	*4.000.000 Euro*
Maßgeblicher Buchwert:	*14.000.000 Euro*

In einem zweiten Schritt erfolgt die Ermittlung des steuerfreien Veräußerungsgewinnes:

Veräußerungserlös:	*23.000.000 Euro*
- Veräußerungskosten:	*100.000 Euro*
- maßgeblicher Buchwert:	*14.000.000 Euro*
= Veräußerungsgewinn:	*8.900.000 Euro*
- TWA I und II:	*10.000.000 Euro*
+ Zuschreibung:	*4.000.000 Euro*
= Steuerfreier Veräußerungsgewinn:	*2.900.000 Euro*

5.2.2.7 Umgründungsvorgänge

578

Kommt es aufgrund einer Umgründung nach Maßgabe der einzelnen Vorschriften des UmgrStG bei der übertragenden oder der übernehmenden Körperschaft zum Entstehen oder zur Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung, ist bezüglich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten zum Umgründungsstichtag § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 idF des Bugetbegleitgesetz 2003 nicht anzuwenden.

579

Kommt es aufgrund einer Umgründung nach Maßgabe der einzelnen Vorschriften des UmgrStG zum Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung, gilt der höhere Teilwert zum Umgründungsstichtag abzüglich vorgenommener oder umgründungsbedingt als vorgenommen geltender zulässiger Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 oder zu Unrecht unterlassener Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 als Buchwert.

5.2.3 Anrechnungsverfahren (§ 10 Abs. 4 KStG 1988)

580

Ziel der in § 10 Abs. 4 KStG 1988 in der Fassung des Bugetbegleitgesetz 2003 (BGBl. I Nr. 71/2003) normierten und in einer Verordnung des BMF konkretisierten "Missbrauchsabwehr" ist die Vermeidung einer Umgehung österreichischer Steuern.

581

Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen (siehe Rz 546 bis 579) sind im Falle des Vorliegens von Missbrauch im Sinne des § 22 BAO nicht von der Körperschaftsteuer befreit (VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; VwGH 10.8.2005, 2001/13/0018; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176). Bei erwiesenem Missbrauch sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

582

Missbrauchsverdacht im Sinne einer unwiderlegbaren Vermutung führt zum zwingenden Wechsel von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode ("switch over"). Dem Abgabepflichtigen steht es aber frei, das Vorliegen der Verdachtsgründe zu bestreiten. Liegen weder erwiesener Missbrauch noch die maßgebenden Verdachtsgründe vor, ist die Befreiungsmethode anzuwenden.

Voraussetzung für den Methodenwechsel ist jedoch die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 10 Abs. 2 und 3 KStG 1988.

Beispiel:

Fünf österreichische Kapitalgesellschaften (100% Töchter einer österreichischen Muttergesellschaft) halten je 20% (9%)-Anteile (damit unter dem Beteiligungsausmaß des § 10 Abs. 2 KStG 1988) an einer Kapitalgesellschaft in Irland (Türkei). Die aus dieser irischen (türkischen) Beteiligung stammenden Dividenden sind nach den abkommensrechtlichen Vorschriften bei den österreichischen Tochtergesellschaften freigestellt. § 10 Abs. 3 KStG 1988 (bzw. Abs. 4 in der Fassung des Bugetbegleitgesetz 2003) ist mangels "internationaler Schachtelbeteiligung" nicht anwendbar. (Die Dividendenzahlungen der österreichischen Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaft sind nach der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 befreit.)

Die so genannte "Quintettlösung" ist grundsätzlich unter § 22 BAO zu subsumieren.

583

Abkommensrechtliche Schachtelprivilege stehen weder der Anwendung des § 22 BAO noch jener des § 10 Abs. 3 KStG 1988 (Abs. 4 in der Fassung des Bugetbegleitgesetz 2003) entgegen, da jeder Staat das Recht hat, sich vor einer unberechtigten Ausnützung der im Abkommen vorgesehenen Steuervorteile zu schützen (VwGH 26.7.2000, 97/14/0070).

Der Methodenwechsel kommt auch für Gewinne aus der Veräußerung internationaler Schachtelbeteiligungen zum Tragen.

5.2.3.1 Verdachtsfälle

584

Die nach § 10 Abs. 2 (und Abs. 3 in der Fassung des Bugetbegleitgesetz 2003) KStG 1988 zustehende sachliche Befreiung kommt in Verdachtsfällen nicht zur Anwendung. Verdachtsfälle sind solche, die nach dem Gesamtbild der Sachverhaltselemente auf die Wahrscheinlichkeit eines Missbrauches (Steuerhinterziehung) schließen lassen.

585

Eine Konkretisierung dieser Verdachtsfälle erfolgt anhand eines Standardverdachtsfalles (§ 10 Abs. 3 KStG 1988 bzw. Abs. 4 in der Fassung des Bugetbegleitgesetz 2003 lässt aber auch andere Verdachtsfälle offen). Dieser enthält in typisierender Betrachtungsweise jene Missbrauchsverdachtsgründe (siehe Rz 586 bis 591), welche grundsätzlich kumulativ (gemeinsam) vorliegen müssen, damit es zum Methodenwechsel kommt. Dh. auch eine völlige Steuerfreistellung von Auslandsgesellschaften führt, für sich allein, noch nicht zum Methodenwechsel.

Beispiel:

Rechtslage bis zur Veranlagung 2003

Die Erträge einer irischen Kapitalgesellschaft resultieren zu ca. 80% aus der Vergabe von Krediten. Das Einkommen dieser Gesellschaft unterliegt in Irland einer 10-prozentigen Besteuerung. An der österreichischen Muttergesellschaft sind zu 60% in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige beteiligt. Da alle Missbrauchsverdachtsgründe gemeinsam vorliegen, kommt es zum Methodenwechsel.

Ein Verdachtsfall ist auch dann gegeben, wenn zwei der drei Tatbestandsmerkmale besonders stark und das dritte, annähernd ausgeprägt sind (Überwiegensfall). Stark ausgeprägt heißt wesentlich (um mehr als 25% des jeweiligen Mindestniveaus) überschritten. Annähernd verwirklicht heißt, nur unwesentlich (um nicht mehr als 25% des jeweiligen Mindestniveaus) unterschritten. Ab der Veranlagung für 2004 ist bei Vorliegen beider Merkmale des § 10 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 in der Fassung des Bugetbegleitgesetz 2003 jedenfalls ein Verdachtsfall gegeben.

Beispiel:

Rechtslage bis zur Veranlagung 2003

Die Erträge einer irischen Kapitalgesellschaft resultieren zu ca. 80% aus Zinsen aus der Vergabe von Krediten. Das Einkommen dieser Gesellschaft unterliegt in Irland einer 10-prozentigen Besteuerung. An der österreichischen Muttergesellschaft sind zu 40% in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige beteiligt. Die Verdachtsmerkmale Unternehmensschwerpunkt (Mindestniveau 51% + Abweichung um 25% = 63,75%), sowie unzureichende ausländische Steuerbelastung (Mindestniveau 15% - Abweichung um 25% = 11,25%) sind besonders stark ausgeprägt. Das dritte Tatbestandsmerkmal (Gesellschafterkreis) ist annähernd erreicht (Mindestniveau 50% - Abweichung um 25% = 37,5%), dh. nur unwesentlich unterschritten. Es kommt zum Methodenwechsel. Die Entlastung von der ausländischen Körperschaftsteuer ist durch Anrechnung der irischen Steuer herbeizuführen.

Rechtslage ab der Veranlagung 2004

Die Erträge einer ausländischen Kapitalgesellschaft resultieren zu ca. 80% aus Zinsen aus der Vergabe von Krediten. Das Einkommen dieser Gesellschaft unterliegt im Ausland einer 16-prozentigen Besteuerung. Das Verdachtsmerkmal Unternehmensschwerpunkt (Mindestniveau 51% + Abweichung um 25% = 63,75%) ist besonders stark ausgeprägt. Die Grenze für das zweite Tatbestandsmerkmal (unzureichende ausländische Steuerbelastung) ist nur geringfügig (Übersteigen des Mindestniveaus 15% um ein Prozent = 6,6% - Abweichung um 25% = 3,75%), dh. nur unwesentlich überschritten. Es kommt zum Methodenwechsel. Die Entlastung von der ausländischen Körperschaftsteuer ist durch Anrechnung der ausländischen Steuer herbeizuführen.

5.2.3.2 Passiveinkünfte

586

Eine Vermögensverwaltungsgesellschaft im Sinne des § 10 Abs. 3 KStG 1988 (Abs. 4 in der Fassung des Bugetbegleitgesetz 2003) liegt vor, wenn der Unternehmensschwerpunkt

(unmittelbar oder mittelbar) alternativ oder kumulativ auf einem der drei nachfolgend angeführten Gebiete liegt:

- Einkünfte aus Zinsen (zB aus Bankguthaben, Darlehen, Wertpapieren; nicht unter den Zinsenbegriff fallen hingegen Dividenden und andere Gewinnanteile). Zinserträge aus dem Betrieb eines Kreditinstitutes gelten nicht als Passiveinkünfte; ob ein Betrieb eines Kreditinstitutes vorliegt, ist ausschließlich nach österreichischem Recht (§ 1 BWG, BGBl. Nr. 532/1993) zu beurteilen. Dazu ist der Nachweis zu erbringen, dass die als ausländisches Kreditinstitut auftretende Gesellschaft den in Österreich bei betrieblichen Bankgeschäften üblicherweise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält und dass sie sowohl auf Grund ihrer sachlichen wie auch ihrer personellen Ausstattung in der Lage ist, die Bankgeschäfte ohne Mitwirkung Anderer auszuführen.

- Einkünfte aus der Überlassung von beweglichen körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern (zB aus Know-how-Überlassung, Leasingverträgen, Lizenzen, Patenten, Rechten aus Marken und Mustern; nicht darunter fallen Mieten für unbewegliche Wirtschaftsgüter wie bspw. Grundstücke und Gebäude). Das (operative) Leasinggeschäft mit eigenem Personal, in eigenen Betriebsräumlichkeiten auf ausländischen Märkten führt zu keinen schädlichen Passiveinkünften.

- Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung, ausgenommen von Beteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 546 bis 579). Dh. die Veräußerung echter stiller Beteiligungen, von Beteiligungen an Personengesellschaften, sowie von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unter 10 % führt zu steuerschädlichen Einkünften.

Ein Unternehmensschwerpunkt in diesem Sinne liegt vor, wenn Kapital oder Arbeitskräfte nachhaltig und überwiegend zur Erzielung obgenannter Einkünfte eingesetzt werden. Überdies muss die Wertschöpfung nachhaltig und überwiegend aus diesem Bereich resultieren.

587

Unbeachtlich ist im Allgemeinen, ob aus österreichischer Sicht die Tätigkeit als gewerbliche (betriebliche) oder vermögensverwaltende (außerbetriebliche) einzustufen ist. Bei der Beurteilung, ob ein "Betrieb eines Kreditinstitutes" vorliegt, vermögen hingegen Funktionen, denen bloß der Charakter der Vermögensverwaltung beizumessen ist, keine für einen "Betrieb" erforderliche Qualifikation zu vermitteln. Nachhaltig heißt "mit Wiederholungsabsicht" und jedenfalls nicht kurzfristig. Überwiegend bedeutet "mehr als 50%". Mischgesellschaften (Vermögensverwaltung und operative Tätigkeit) sind nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Die Zuordnung der Tätigkeiten erfolgt im Rahmen

einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Entscheidend sind die Verhältnisse im Zeitraum der Erwirtschaftung der Einkünfte durch die ausländische Gesellschaft.

588

Keine Passiveinkünfte erzielt bspw. eine geschäftsleitende Holding (lenkende und leitende "Tätigkeit") oder eine echte Factoring-Gesellschaft.

589

Auf Enkelgesellschaften ausgelagerte Passiveinkünfte sind im Rahmen einer Konsolidierung (Durchgriffsbetrachtung) der Tochtergesellschaft zuzurechnen; unabhängig von der Ausschüttung an die Tochtergesellschaft. Und zwar insoweit, als sie an der Enkelgesellschaft beteiligt ist. Ausgelagerte operative Tätigkeiten sind hingegen nicht in die Betrachtung miteinzubeziehen.

5.2.3.3 Steuerniveau

590

Ist die ausländische Steuer hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und hinsichtlich der Steuersätze der österreichischen Körperschaftsteuer nicht vergleichbar (kein gleicher Steuertypus), liegt ein Missbrauchsverdachtsgrund vor. Die Einkommensermittlung der ausländischen Gesellschaft hat nach den maßgeblichen Vorschriften des EStG 1988 und des KStG 1988 für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften zu erfolgen.

Aus diesem Einkommen und der darauf entfallenden - nachgewiesenen - ausländischen Steuer ist die Durchschnittssteuerbelastung zu errechnen. Mittelbare Steuern, dh. sämtliche Steuern, die auf der Ausschüttung lasten, sind in die Berechnung einzubeziehen. Umsatz-, Vermögens-, Verkehrs-, Objekt-, bzw. Registersteuern sind hingegen nicht zu berücksichtigen. Die ausländische Durchschnittssteuerbelastung muss mehr als 15% betragen. Ausnahmsweise ist ein Unterschreiten dieser Mindestbelastung nicht schädlich. Solche Ausnahmefälle liegen vor, wenn nach ausländischen Steuervorschriften (im Gegensatz zum österreichischen Steuerrecht) bei der Tochtergesellschaft Sonderabschreibungen auf das Anlagevermögen oder besondere Verlustvortragsregelungen möglich sind. Beispiele sind eine degressive Abschreibung oder auch die Möglichkeit eines Verlustrücktrags.

Die Ermittlung der Steuerbelastung hat für jenes Jahr zu erfolgen, in dem das Einkommen erwirtschaftet wurde, aus dem die Ausschüttung stammt.

5.2.3.4 Gesellschafterkreis

591

Der Methodenwechsel setzt voraus, dass an der österreichischen Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar überwiegend inländische natürliche Personen beteiligt sind.

Überwiegend heißt mehr als 50%. Inländische natürliche Personen sind solche, bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Einkommensteuer im Verhältnis zu anderen Staaten nicht eingeschränkt ist. Das Kriterium der Steuerinländereigenschaft richtet sich nach Wohnsitz bzw. gewöhnlichem Aufenthalt im Sinne des § 26 BAO, nach Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen (zB Art. 4 OECD-MA, Ansässigkeit im DBA-Partnerstaat) bzw. nach innerstaatlichem Recht (zB § 48 BAO). Das Vorliegen der überwiegenden Beteiligung von Steuerausländern ist nachzuweisen. Auf Grund des Verweises in § 4 V BGBl. Nr. 57/1995 auf § 138 BAO genügt im Unzumutbarkeitsfall eine Glaubhaftmachung. Wenn nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon ausgegangen werden kann, dass überwiegend Steuerausländer beteiligt sind, ist kein Nachweis erforderlich.

Beispiel:

Eine an der Frankfurter Börse notierende Aktiengesellschaft errichtet eine österreichische Holdinggesellschaft. Diese bezieht wiederum Schachteldividenden von ausländischen Tochtergesellschaften. Ein Steuerausländernachweis ist nicht erforderlich. Da (Zwischen-)Holdinggesellschaften mit überwiegend ausländischer Beteiligung vom Methodenwechsel ausgenommen sind, kommt es zur Steuerfreistellung.

Ausschlaggebend für das Wirksamwerden des Methodenwechsels ist die Gesellschafterstruktur zum Zeitpunkt des maßgeblichen Gewinnverteilungsbeschlusses. Dabei ist es bedeutungslos, wann die zur Ausschüttung gelangenden (auch thesaurierte) Gewinne entstanden sind.

591a

Übergangsregelung:

Rz 591 ist nicht mehr anzuwenden

- ab der Veranlagung 2004 auf Steuerpflichtige, die nach dem 31. Dezember 2000 im Firmenbuch eingetragen wurden,
- ab der Veranlagung 2006 auf Steuerpflichtige, die vor dem 1. Jänner 2001 im Firmenbuch eingetragen wurden.

Steuerpflichtige, die eine Beteiligung vor dem Beginn des ersten im Kalenderjahr 2004 bzw. 2006 endenden Wirtschaftsjahr erworben haben, bei der die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung ausschließlich durch das in Kraft treten des § 10 Abs. 4 KStG 1988 in der Fassung des BGBl. I Nr. 71/2003 wegfällt, können an Stelle des steuerlichen Buchwertes den

gemeinen Wert abzüglich der steuerwirksam vorgenommenen oder als vorgenommen geltenden Teilwertabschreibungen ansetzen.

5.2.3.5 Durchführung des Anrechnungsverfahrens

592

Die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung ist nicht zwingend (von Amts wegen) vorzunehmen. Der Antrag der Körperschaft auf Anrechnung ist innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist von jener Körperschaftsteuer zu stellen, auf die die ausländische Steuer anzurechnen ist. Ein gestellter Antrag führt zu zwingender Anrechnung.

593

Die anzurechnende ausländische Steuer ist genau diejenige, die in den Steuerbelastungsvergleich einbezogen ist (siehe Rz 590). Sie ist als steuerpflichtige Betriebseinnahme in die Steuerbemessungsgrundlage der österreichischen Muttergesellschaft aufzunehmen. IdR erfolgt eine periodenübergreifende Anrechnung, da die Ausschüttung grundsätzlich aus dem erwirtschafteten Vorjahresgewinn der Tochtergesellschaft resultiert. Anrechenbar ist nur jene nachgewiesene und entrichtete (Teil-)Körperschaftsteuer, welche auf die Ausschüttung an die österreichische Muttergesellschaft entfällt. Als Nachweis wären der Abgabenbescheid oder eine Abrechnungsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörde anzusehen. Fehlendes positives oder geringfügiges Einkommen der österreichischen Gesellschaft führt zu vollständigem oder anteiligem Anrechnungsausschluss.

594

Refundierte Körperschaftsteuern sowie auch nicht realisierte Refundierungsansprüche sind nicht anrechenbar. In Problemfällen ist idR eine ersatzweise Bezugnahme auf die Vorjahressteuerbelastung möglich. Auch mittelbar das Einkommen belastende ausländische Steuern sind unter den oben angeführten Voraussetzungen anrechenbar.

5.2.3.6 Besonderes Auskunftsverfahren

595

Im Falle eines berechtigten Interesses der inländischen Körperschaft (Glaubhaftmachung genügt), kann das für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt Auskünfte hinsichtlich der Auswirkungen des § 10 Abs. 3 KStG 1988 erteilen. Daraus lassen sich keine unmittelbaren materiellen Folgen ableiten. Die Auskunftserteilung zum konkreten Sachverhalt ist jedoch Grundlage für die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben.

6 Gewinnermittlung - Allgemeine Vorschriften (§§ 4 und 5 EStG 1988)

6.1 Gewinn und Gewinnermittlung (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 4 bis 14 EStG 1988)

6.1.1 Allgemeines und Verweise

596

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 erfolgt die Gewinnermittlung nach den Bestimmungen des EStG 1988. Soweit nicht das KStG 1988 (zB § 7 Abs. 3 KStG 1988) oder Sondergesetze (zB das BWG, VAG) Ergänzungen oder Modifizierungen vorsehen, gelten für Gewinneinkünfte von Körperschaften die §§ 4 bis 14 EStG 1988.

Der Begriff "Gewinn" umfasst sowohl ein positives als auch ein negatives Jahresergebnis. Alle Ausführungen, die sich auf die Ermittlung des Gewinnes beziehen, gelten grundsätzlich auch für die Ermittlung von Verlusten (siehe EStR 2000 Rz 401).

Bei der Gewinnermittlung im Bereich der Körperschaftsteuer ist begrifflich zwischen dem

- laufenden Gewinn
- Übergangsgewinn im Sinne des § 4 Abs. 10 EStG 1988 (siehe Rz 626 bis 634)
- Veräußerungsgewinn (Veräußerungstatbestand siehe § 24 EStG 1988, Aufgabetatbestand siehe § 19 Abs. 2 KStG 1988) und
- Liquidationsgewinn (siehe § 19 Abs. 2 KStG 1988)

zu unterscheiden.

Zu den formellen Vorschriften für die Gewinnermittlung und für den Gewinnermittlungszeitraum siehe EStR 2000 Rz 402.

6.1.2 Arten der Gewinnermittlung

597

Folgende Gewinnermittlungsarten sind nach dem KStG 1988 möglich (siehe EStR 2000 Rz 414):

- Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG 1988
- Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988

- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988
- Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 17 EStG 1988.

Zur Buchführungspflicht nach Unternehmensrecht und nach Steuerrecht siehe EStR 2000 Rz 403 bis Rz 408. Die Gewinnermittlungsvorschriften sind grundsätzlich betriebsbezogen anzuwenden. Hinsichtlich des Betriebsbegriffes siehe EStR 2000 Rz 409 und Rz 410. Zum Begriff eines einheitlichen Betriebes siehe EStR 2000 Rz 411 und Rz 412. Bei einer Mehrheit von Betrieben einer Körperschaft sind unterschiedliche Gewinnermittlungsarten denkbar.

598

Bei Vereinen, die mehrere Hilfsbetriebe führen, bestehen keine Bedenken, sachlich selbständige Betriebe für Zwecke der Gewinnermittlung zusammenzufassen. Es ist allerdings erforderlich, dass die Eigenschaft des einzelnen Betriebes als begünstigungsunschädlich oder begünstigungsschädlich feststellbar sein muss. Die Gewinnermittlungsart dieser zusammengefassten Betriebe richtet sich nach dem Betrieb, der zur "höchstrangigen" Gewinnermittlung verpflichtet ist (siehe weitergehend VereinsR 2001 Rz 329 bis 335).

599

Bei gemeinnützigen Bauvereinigungen, die in Folge "begünstigungsschädlicher" Geschäfte (§ 7 Abs. 4 WGG) oder wegen der Verwaltung von Eigenkapital (§ 7 Abs. 6 WGG) steuerpflichtig sind, ist der Gewinn für alle diese Geschäfte in einem gesonderten Rechnungskreis zu erfassen (siehe Rz 1346 bis 1349). Dabei ist es unerheblich, ob diese Geschäfte für sich getrennt zu beurteilen wären. Die Gewinnermittlung hat zu erfolgen, als ob ein Betrieb vorläge.

600

Versorgungsbetriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechtes werden nach § 2 Abs. 3 KStG 1988 als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art behandelt, wenn sie organisatorisch zusammengefasst sind und unter einer gemeinsamen Leitung stehen (siehe Rz 79). Im Falle der Übertragung auf eine ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts gehörende Kapitalgesellschaft wird der Versorgungsbetriebeverbund als wirtschaftliche Einheit betrachtet, wenn für diesen ein gesonderter Rechnungskreis besteht (siehe Rz 1376).

6.1.2.1 Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988

601

Zu den allgemeinen Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches nach § 5 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 426 ff. § 7 Abs. 3 KStG 1988 legt darüber hinaus die Gewinnermittlung

nach § 5 EStG 1988 für bestimmte Körperschaften fest. Auf Grund dieser Bestimmungen haben folgende Körperschaften den Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln:

- Kapitalgesellschaften (AG und GmbH)
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (ausgenommen kleine Versicherungsvereine gemäß § 62 VAG) (siehe Rz 629)
- Gemeinnützige Bauvereinigungen, soweit sie infolge begünstigungsschädlicher Geschäfte unbeschränkt steuerpflichtig sind
- Sparkassen
- Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, sofern sie nach Unternehmensrecht rechnungslegungspflichtig sind (siehe Rz 1371 bis Rz 1374)
- Betriebliche Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind (siehe StiftR 2001 Rz 127 bis 132)
- Eigennützige oder gemischtnützige Privatstiftungen nach § 13 Abs. 1 Z 2 KStG 1988, wenn und solange sie ihrer Offenlegungspflicht nicht nachkommen, weiters, soweit die Privatstiftung selbst einen Gewerbebetrieb führt (siehe StiftR 2001 Rz 36). Zur Gewinnermittlung betreffend die Mitunternehmeranteile einer Privatstiftung an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft siehe StiftR 2001 Rz 49 bis Rz 51
- Vereine, die nach § 22 Vereinsgesetz rechnungslegungspflichtig sind (siehe aber Rz 603).
- Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988, wenn diese mit ihrer Betätigung nach unternehmensrechtlichen Vorschriften rechnungslegungspflichtig sind. Sind derartige Körperschaften lediglich mit einem Teil ihrer Betätigung rechnungslegungspflichtig, haben sie nur insoweit den Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln.

602

Bei Körperschaften, die im Inland weder den Ort der Geschäftsleitung noch den Sitz haben und somit in Österreich nur mit ihren inländischen Einkünften steuerpflichtig sind, sind nicht alle Einkünfte von vornherein den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen und nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln. Für diese Körperschaften ist für jede inländische Einkunftsquelle

sowohl hinsichtlich der Einkünftequalifikation als auch hinsichtlich der Gewinnermittlungsart auf das objektive Erscheinungsbild der Einkünfte abzustellen (siehe auch Rz 1453 bis 1456).

Besteht allerdings im Inland eine Betriebstätte, für die nach § 189 UGB Rechnungslegungspflicht besteht, sind auch alle anderen der Betriebstätte zurechenbaren im Inland erzielten Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen und hat die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 zu erfolgen (§ 21 Abs. 1 Z 2b idF des AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161).

Handelt es sich bei der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft um eine solche, die den unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaften vergleichbar ist, sind sämtliche Einkünfte auch dann den gewerblichen Einkünften zuzurechnen, wenn im Inland eine Betriebstätte vorhanden ist, die nicht buchführungspflichtig iSd § 189 UGB ist (§ 21 Abs. 1 Z 3 idF des AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161).

Beispiel:

Eine ausländischer nicht gemeinnütziger Verein unterhält im Inland eine Zweigniederlassung, die nach § 189 UGB nicht buchführungspflichtig ist, daneben einen Forstbetrieb und besitzt Mietwohngrundstücke. Der Verein erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft und aus Vermietung und Verpachtung, es sei denn, der Forst- und der Hausbesitz sind in das Betriebsvermögen der Zweigniederlassung aufgenommen worden oder sind dem Betriebsvermögen der Zweigniederlassung zuzurechnen, weil sie nach objektiven Grundsätzen dem Betrieb dienen (notwendiges Betriebsvermögen).

Zum Verhältnis der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung zur steuerrechtlichen Gewinnermittlung siehe EStR 2000 Rz 432 ff.

6.1.2.2 Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988

603

Zu den allgemeinen Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 417 ff. Körperschaften haben den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln, wenn sie nicht unter die Bestimmungen des § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, mit Betrieben nicht im Firmenbuch eingetragen sind, aber die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO überschreiten.

Folgende Körperschaften sind zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 verpflichtet:

- Kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit nach § 62 VAG
- Eigennützige und gemischtnützige Privatstiftungen, wenn die Privatstiftung selbst Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Einkünfte aus sonstiger selbständiger

Arbeit, wie zB aus einer geschäftsmäßigen Häuserverwaltung, erzielt. Siehe weiters StiftR 2001 Rz 46. Hinsichtlich der Gewinnermittlung einer Privatstiftung bei Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft siehe StiftR 2001 Rz 49 bis 51.

- Vereine, die land- und forstwirtschaftliche oder gewerbliche Betriebe führen, wenn diese mit ihrer Betätigung nicht im Firmenbuch eingetragen sind, aber die Buchführungsgrenzen überschreiten
- Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988), wenn diese mit ihrer Betätigung nicht im Firmenbuch eingetragen sind, aber die Buchführungsgrenzen überschreiten.

Weiters können Körperschaften, die betriebliche Einkünfte haben, freiwillig Bücher führen.

Hinsichtlich der Unterschiede der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und § 5 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 416.

6.1.2.3 Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988

604

Zu den allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 658 ff. Körperschaften können den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, wenn sie nicht unter die Bestimmungen des § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, nicht im Firmenbuch eingetragen sind, und die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO nicht überschreiten.

Die Möglichkeit, den Gewinn freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, besteht für Einkünfte aus allen betrieblichen Einkunftsquellen. In diesem Fall erfolgt die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Folgende Körperschaften sind zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 berechtigt:

- Vereine, die land- und forstwirtschaftliche oder gewerbliche Betriebe führen, wenn diese mit ihrer Betätigung nicht im Firmenbuch eingetragen sind und die Buchführungsgrenzen nicht überschreiten bzw. wenn sie eine sonstige selbständige Tätigkeit ausüben.
- Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988), wenn diese mit ihrer Betätigung nicht im Firmenbuch eingetragen sind und die Buchführungsgrenzen nicht überschreiten.

Hinsichtlich der Unterschiede der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 und der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich siehe EStR 2000 Rz 415.

6.1.2.4 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 17 EStG 1988

605

Zu den allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 4100 ff.

6.1.3 Entnahmen und Einlagen im Körperschaftsteuerrecht

6.1.3.1 Entnahmen und Einlagen nach § 4 Abs. 1 EStG 1988

606

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 übernimmt die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Gewinnermittlung ins Körperschaftsteuerrecht. Entnahmen und Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind somit auch bei der Gewinnermittlung von Körperschaften zu beachten. Bedeutung hat der Entnahme- bzw. Einlagetatbestand des § 4 Abs. 1 EStG 1988 im Körperschaftsteuerrecht dort, wo eine außerbetriebliche Ebene der Körperschaft vorliegen kann.

Beispiel:

Ein Verein bringt ein Wirtschaftsgut aus dem Vereinsvermögen in seinen Betrieb ein oder entnimmt ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen (siehe Rz 294).

Auch bei Körperschaften, die ihren Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln, ist ein außerbetrieblicher Bereich denkbar (siehe Rz 612 bis 614).

Die Überführung von Wirtschaftsgütern vom betrieblichen Bereich in den außerbetrieblichen Bereich löst bei allen Körperschaften die Besteuerung nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen aus. Zum allgemeinen Entnahmebegriff siehe EStR 2000 Rz 435 und 436, zum allgemeinen Einlagebegriff siehe EStR 2000 Rz 437 bis 448. Zur Bewertung von Entnahmen siehe EStR 2000 Rz 2476 bis 2483, von Einlagen siehe EStR 2000 Rz 2484 bis 2504.

6.1.3.2 Gesellschaftsrechtliche Entnahmen und Einlagen im Sinne des § 8 KStG 1988

607

Neben dem Entnahme- und Einlagetatbestand nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind im § 8 KStG 1988 auch Entnahmen und Einlagen auf gesellschaftsrechtlicher Basis geregelt. Zu den gesellschaftsrechtlichen Einlagen siehe Rz 667 bis 714, zu den gesellschaftsrechtlichen Entnahmen siehe Rz 720 bis 726.

6.1.4 Betriebsvermögen

6.1.4.1 Allgemeines

608

Das Körperschaftsteuerrecht kennt keinen eigenen Betriebsvermögensbegriff. Es gilt somit grundsätzlich der einkommensteuerrechtliche Betriebsvermögensbegriff (siehe EStR 2000 Rz 449 bis 468), sofern dies für Körperschaften begrifflich möglich ist. Hinsichtlich der Besonderheiten siehe Rz 609 bis 619.

6.1.4.2 Notwendiges Betriebsvermögen

609

Hinsichtlich der grundlegenden Ausführungen zum notwendigen Betriebsvermögen siehe EStR 2000 Rz 469 bis 478, sowie Rz 482 bis 556.

6.1.4.3 Gewillkürtes Betriebsvermögen

610

Hinsichtlich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum gewillkürten Betriebsvermögen siehe grundsätzlich EStR 2000 Rz 589 bis 601.

Bei Körperschaften, die ihren Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 zwingend nach § 5 EStG 1988 ermitteln, wird gewillkürtes Betriebsvermögen durch die unternehmensrechtliche Verpflichtung zur Bilanzierung aller Vermögenswerte der Gesellschaft de facto zu notwendigem Betriebsvermögen. Trotz dieser Verpflichtung, alle Wirtschaftsgüter zu bilanzieren, gibt es auch bei diesen Körperschaften einen außerbetrieblichen Bereich (siehe Rz 612 bis Rz 614).

6.1.4.4 Privatvermögen

611

Hinsichtlich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum notwendigen Privatvermögen siehe grundsätzlich EStR 2000 Rz 602 und 603.

Körperschaften, die nicht unter die Bestimmungen des § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, können Einkünfte aus allen Einkunftsarten außer Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit erzielen (siehe Rz 283). Daher sind Wirtschaftsgüter, die nicht dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind, Wirtschaftsgüter des Privatvermögens der Körperschaft. Überführungen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens in den Bereich des Privatvermögens stellen Entnahmen dar, Überführungen von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in den Bereich des Betriebsvermögens stellen Einlagen dar (siehe Rz 606 bis 607).

Zu den Besonderheiten bei Körperschaften, die ihren Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln, siehe Rz 612 bis 614.

Die Besteuerung der Veräußerungsüberschüsse für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens tritt nur nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 29, 30 und 31 EStG 1988 ein (siehe

EStR 2000 Rz 6620 bis 6665 bzw. EStR 2000 Rz 6666 bis 6683). Maßgeblicher Anschaffungszeitpunkt ist jener, an dem die Körperschaft das Wirtschaftsgut entgeltlich erwirbt.

Beispiel :

Gehört die veräußerte Liegenschaft (einer GmbH oder eines Vereines) zum außerbetrieblichen Bereich der Körperschaft, tritt innerhalb der Spekulationsfrist die Besteuerung der Überschüsse nach Maßgabe des § 30 EStG 1988 ein.

6.1.4.5 Außerbetrieblicher Bereich bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988

612

Bei Körperschaften, die den Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln (siehe Rz 601 und 602), sind alle Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Alle Wirtschaftsgüter, die der Einkunftserzielung dienen, sind dem notwendigen Betriebsvermögen (siehe Rz 609) oder dem gewillkürten Betriebsvermögen (siehe Rz 610) zuzuordnen.

613

Die in § 7 Abs. 3 KStG 1988 enthaltene Zurechnungsvorschrift schließt nicht aus, dass diese Körperschaften steuerrechtlich einen außerbetrieblichen Vermögensbereich haben können. Dieser umfasst Wirtschaftsgüter, die nicht der Einkunftserzielung dienen (zB Wirtschaftsgüter, die bei einer Liebhabereitätigkeit verwendet werden) oder Wirtschaftsgüter, die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen als "privat" anzusehen sind (zB Wirtschaftsgüter, die Repräsentationszwecken dienen). Diese Trennung der Vermögenssphären folgt aus dem Grundsatz des Ertragssteuerrechtes, wonach die betriebliche von der betriebsfremden Vermögenssphäre zu trennen ist. Dieser Grundsatz geht auch dem Maßgeblichkeitsprinzip vor.

Wenn ein Wirtschaftsgut von der Anschaffung an dieser außerbetrieblichen Sphäre (zB einer Liebhabereitätigkeit) zuzuordnen ist, sind Aufwendungen auf dieses Wirtschaftsgut steuerlich ebenso unbeachtlich wie damit im Zusammenhang stehende Einnahmen. Die Besteuerung der Veräußerungsüberschüsse für derartige Wirtschaftsgüter tritt nur nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 29, 30 und 31 EStG 1988 ein (siehe Rz 611).

Wenn ein Wirtschaftsgut nach der Anschaffung zunächst der betrieblichen Vermögenssphäre zuzuordnen ist, und diese Vermögenssphäre in der Folge verlässt, liegt eine Entnahme im Sinne des § 6 Z 4 EStG 1988 vor (siehe Rz 601), eine spätere betriebliche Nutzung führt demzufolge zu einer Einlage im Sinne des § 6 Z 5 EStG 1988.

Beispiel:

Eine GmbH erwirbt eine Wohnung, die an den geschäftsführenden Gesellschafter unentgeltlich bzw. gegen ein geringes Entgelt überlassen wird und die gänzlich auf die persönlichen Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist. Diese Wohnung ist von Anfang an, nicht der betrieblichen Sphäre der GmbH zuzurechnen (vgl. VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 98/15/0170).

Wird diese Wohnung hingegen zunächst einem betriebszugehörigen Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt und erst später fremdvermietet und diese Vermietung lässt auf Dauer gesehen keine Einnahmenüberschüsse erwarten (Liebhaberei), wird diese Wohnung vom betrieblichen Bereich mittels "Entnahme" in den außerbetrieblichen Bereich gelangen, nämlich in den Bereich außerhalb der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988.

614

Die vorstehend getroffene Beurteilung kann nur dann zutreffen, wenn die Sachverhalte nicht in der Gesellschafterstellung der handelnden Personen zu Lasten der Körperschaft ihre Erklärung finden und damit eine verdeckte Ausschüttung vorliegt. Ob ein Wirtschaftsgut (zB eine Wohnung) dem außerbetrieblichen Bereich einer Körperschaft, die den Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermittelt zuzurechnen ist, resultiert aus der Überlegung, ob dieses Wirtschaftsgut der Einkunftserzielung dient oder nicht. Ob hingegen eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, resultiert aus der Überlegung, ob die Gesellschaft einem Gesellschafter Vorteile zuwendet, die sie einer gesellschaftsfremden Person nicht zuwenden würde.

6.1.4.6 Teilweise außerbetriebliche Verwendung von Wirtschaftsgütern

615

Zur teilweisen außerbetrieblichen Verwendung eines Wirtschaftsgutes siehe EStR 2000 Rz 461. Die teilweise außerbetriebliche Verwendung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens kann zur verdeckten Ausschüttung führen. Dies trifft bei Kapitalgesellschaften zu (siehe Rz 748 bis 1145). Auch bei eigentümerlosen Körperschaften kann eine verdeckte Ausschüttung vorliegen (siehe Rz 720 bis 726 und Rz 769 bis 772).

6.1.4.7 Verwendung eines Wirtschaftsgutes in verschiedenen Betrieben einer Körperschaft

616

Hinsichtlich der Zurechnung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens, das in verschiedenen Betrieben einer nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft verwendet wird siehe EStR 2000 Rz 468.

617

Hinsichtlich der Zurechnung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens, das im betrieblichen und im außerbetrieblichen Bereich einer Körperschaft verwendet wird, siehe

sinngemäß EStR 2000 Rz 479 bzw. 481 bzw. hinsichtlich eines gemischt genutzten Gebäudes siehe sinngemäß EStR 2000 Rz 557 bis 576.

618

Kommt es bei Vereinen zur Verwendung von Wirtschaftsgütern in unterschiedlichen Bereichen, richtet sich die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum betrieblichen Anlagevermögen danach, ob sie überwiegend der Summe aller genannten steuerpflichtigen Betriebe bzw. bei Gebäuden in nicht nur untergeordnetem Ausmaß der Summe aller genannten Betriebe dienen (siehe weiters VereinsR 2001 Rz 336 und 337).

619

Wenn eine gemeinnützige Bauvereinigung Wirtschaftsgüter im steuerbefreiten Bereich und im "begünstigungsschädlichen" Bereich der Geschäfte nach § 7 Abs. 4 und 6 WGG einsetzt, hat die Bauvereinigung das Betriebsvermögen, soweit es den begünstigungsschädlichen Geschäften dient, dem steuerpflichtigen Bereich zuzurechnen. Hinsichtlich gemischt genutzter körperlicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (zB Baumaschinen) hat die Zurechnung zum steuerpflichtigen bzw. steuerfreien Vermögen nach dem Überwiegensgrundsatz der EStR 2000 Rz 479 ff, bei Grundstücken des Anlagevermögens nach den Quotengrundsätzen, zu erfolgen (weiters siehe Rz 1350 bis 1353).

6.1.5 Anlage- und Umlaufvermögen

620

Hinsichtlich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens zum Anlage- oder Umlaufvermögen siehe EStR 2000 Rz 604 bis 636. Hinsichtlich der Besonderheiten bei Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, siehe EStR 2000 Rz 577 bis 588.

6.2 Bilanzberichtigung und Bilanzänderung (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 4 Abs. 2 EStG 1988)

6.2.1 Allgemeines

621

Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen beziehen sich jeweils auf die Steuerbilanz einer Körperschaft, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermitteln, ist der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Mehr-Weniger-Rechnung bzw. die Steuerbilanz (siehe EStR 2000 Rz 432 bis 434) zu berücksichtigen.

622

Bei Körperschaften, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 KStG 1988 ermitteln, gibt es begrifflich keine Bilanzänderung oder Bilanzberichtigung (siehe EStR 2000 Rz 638). Für diese Steuerpflichtigen besteht nach Rechtskraft der Abgabenfestsetzung nur mehr die Möglichkeit, Unrichtigkeiten in den Abgabenerklärungen nach den Bestimmungen der § 293b BAO und folgende (zB § 299 BAO oder § 303 BAO) zu berichtigen.

6.2.2 Bilanzberichtigung

623

Zum Begriff der Bilanzberichtigung siehe EStR 2000 Rz 639 ff. Durch eine Bilanzberichtigung soll die Steuerbilanz mit den zwingenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sowie den Vorschriften des EStG 1988 und des KStG 1988 in Einklang gebracht werden.

Dies gilt sowohl für Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 KStG 1988 ermitteln, als auch für Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 KStG 1988 ermitteln (siehe EStR 2000 Rz 643 und 644).

6.2.3 Bilanzänderung

624

Zum Begriff der Bilanzänderung siehe EStR 2000 Rz 653 ff).

Gründe für eine Bilanzänderung können sein:

- Änderung in der Ausübung von Bewertungswahlrechten
- Änderung in der Ausübung von Ansatzwahlrechten
- Änderungen bei der Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen
- Änderung bei Rückstellungen, deren Bildung nach handelsrechtlichen oder steuerrechtlichen Bestimmungen mit einem Wahlrecht versehen ist.

Eine Bilanzänderung liegt auch vor, wenn ein subjektiv richtiger Bilanzansatz durch einen objektiv richtigen Bilanzansatz ersetzt werden soll (siehe EStR 2000 Rz 640 bis 642).

6.3 Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 4 Abs. 10 EStG 1988)

6.3.1 Allgemeines

625

Im Bereich der körperschaftsteuerrechtlichen Gewinnermittlung können grundsätzlich alle vier Gewinnermittlungsarten des EStG 1988 in Betracht kommen. Nach den Bestimmungen des § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist dort, wo für Körperschaften ein Wechsel der Gewinnermittlungsart in Frage kommt, ein Übergangsgewinn (Übergangsverlust) gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 zu ermitteln. Der Übergangsgewinn (Übergangsverlust) soll auch bei Körperschaften die Besonderheiten der einzelnen Gewinnermittlungsarten ausgleichen und zu einem, unabhängig von der Art der Gewinnermittlung gleichen Totalgewinn führen.

Zu den allgemeinen Grundsätzen siehe EStR 2000 Rz 689.

Zu den grundsätzlichen Unterschieden bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten des EStG 1988 und zum Prinzip der Totalgewinngleichheit siehe EStR 2000 Rz 691 bis 694.

6.3.2 Übergangsgewinn

6.3.2.1 Ermittlung

626

Zum Übergang von der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 und umgekehrt siehe EStR 2000 Rz 695 bis 701.

Zum Übergang vom Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 bzw. von der Einnahmen-Ausgabenrechnung auf den Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 EStG 1988 und umgekehrt siehe EStR 2000 Rz 702 bis 710.

Zum Übergang auf eine Pauschalierung siehe EStR 2000 Rz 711 bis 716.

6.3.2.2 Besonderheiten im Bereich der Körperschaftsteuer

6.3.2.2.1 Vorgründungsgesellschaft

627

Zum Begriff der Vorgründungsgesellschaft siehe Rz 119.

6.3.2.2.2 Vorgesellschaft

628

Zum Beginn der Körperschaftsteuerpflicht bei der Vorgesellschaft siehe Rz 120 bis 122.

Ab dem Entstehen der Vorgesellschaft ist das anfallende Einkommen der (werdenden) Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Die Betriebsvorfälle der Vorgesellschaft sind bereits im Wege der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 zu erfassen. Mit der Eintragung im Firmenbuch kommt es daher zu keinem Wechsel der Gewinnermittlung.

Das Gleiche gilt für Genossenschaften, weil diese gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 ihren Gewinn stets gemäß § 5 EStG 1988 zu ermitteln haben.

6.3.2.2.3 Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

629

Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, die nicht kleine Vereine im Sinne des § 62 VAG sind, ermitteln ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988, weil sie Formkaufleute sind. Kleine Versicherungsvereine gemäß § 62 VAG sind buchführungspflichtig, aber nicht in das Firmenbuch einzutragen; sie ermitteln ihren Gewinn daher gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Ein kleiner Versicherungsverein kann bei Überschreiten seines Geschäftsbetriebes unter den im § 65 VAG genannten Voraussetzungen zu einem Verein werden, der kein kleiner Versicherungsverein ist. In diesem Fall kommt es zu einem Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf § 5 EStG 1988.

6.3.2.2.4 Privatstiftungen

630

Für eigennützige und gemischtnützige Privatstiftungen, die ihrer Offenlegungspflicht im Sinne des § 13 Abs. 1 KStG 1988 nachkommen, und für begünstigte Zwecke im Sinn der §§ 34 ff BAO verfolgende Privatstiftungen gilt § 7 Abs. 3 KStG 1988 nicht. Zum Wechsel der Stiftungseigenschaft bei Verweigerung der Offenlegung bzw. bei nachträglicher Offenlegung und den damit verbundenen Entnahme- bzw. Einlagetatbeständen siehe StiftR 2001 Rz 27.

6.3.2.2.5 Umwandlung und Einbringung

631

Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft nach dem UmwG in Verbindung mit Art. II UmgrStG auf einen Rechtsnachfolger, der seinen Gewinn nicht nach § 5 EStG 1988 ermittelt (zB einen Verein), kommt es zu einem Wechsel der Gewinnermittlung. Gemäß § 9 Abs. 3 UmgrStG ist auf einen durch die Umwandlung bewirkten Wechsel der Gewinnermittlungsart § 4 Abs. 10 EStG 1988 anzuwenden.

632

Bei der Einbringung eines von der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 nicht betroffenen Betriebes nach Art. III UmgrStG kommt es zum Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu der für die übernehmende Körperschaft maßgebenden Gewinnermittlung nach § 5 Abs.1 EStG 1988. Dabei ist gemäß § 20 Abs. 8 UmgrStG das Ausmaß der Anschaffungskosten oder des Buchwertes der Anteile um jene Beträge zu erhöhen oder zu vermindern, die sich auf Grund von Änderungen des Betriebsvermögens nach § 4 Abs. 10 EStG 1988 ergeben.

6.3.3 Zeitpunkt und Erfassung des Übergangsgewinnes

633

Zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart und zur Erfassung des damit verbundenen Übergangsgewinnes siehe EStR 2000 Rz 717 bis 727.

6.3.4 Übergangsverlust

634

Zur Ausgleichs- und Vortragsfähigkeit sowie zur zeitlichen Berücksichtigung von Übergangsverlusten siehe EStR 2000 Rz 728 bis 730.

6.4 Einzelfragen der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung

6.4.1 Er- und Ablebensversicherungen

635

Randzahl 635: *derzeit frei*

636

Zum Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft gehören auch Er- und Ablebensversicherungen zur Besicherung betrieblicher Kredite, wenn Versicherungsnehmer und Begünstigter die Kapitalgesellschaft ist. Die versicherte Person ist nicht maßgeblich.

6.4.2 Grundsatz der besseren Einsicht

637

Im Unternehmens- und Steuerrecht gilt der Grundsatz, dass zwischen dem Bilanzstichtag und dem Bilanzerstellungstag bekannt werdende werterhellende (nicht wertverändernde) Verhältnisse bei der Bilanzerstellung zu berücksichtigen sind. Wann eine Bilanz erstellt ist, regelt weder das Handels- noch das Steuerrecht. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist dies der Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Erstellung des unternehmensrechtlichen Abschlusses durch das zuständige gesellschaftsrechtliche Organ, wie zB dem Vorstand bei der AG und der Genossenschaft oder dem zuständigen Geschäftsführer bei der GmbH. Die Berücksichtigung von Umständen, die nach dem Ablauf der gesetzlichen Frist (§ 222 UGB bzw. § 22 Abs. 2 GenG) bekannt werden, kann nicht mehr erfolgen (siehe EStR 2000 Rz 2132).

6.4.3 Bilanzierung von Beteiligungserträgen gemäß § 10 KStG 1988

638

Siehe Rz 512 bis 515 und 561.

6.4.4 Rücklage gemeinnütziger Bauvereinigungen gemäß § 6a Abs. 5 KStG 1988

639

Die Zuführung und Verwendung dieser Rücklage ist in einem gesonderten der Körperschaftsteuererklärung beizulegenden Verzeichnis nach den einzelnen Wirtschaftsjahren aufzugliedern.

6.4.5 Begriff "Betrieb des Bank- und Versicherungswesens"

640

Dieser Begriff ist im Sinne des BWG und des VAG auszulegen.

6.4.6 Beteiligung einer eigennützigen Privatstiftung an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft

641

Siehe StiftR 2001 Rz 49 bis 51.

6.4.7 Beteiligung einer eigennützigen Privatstiftung an einer land- und forstwirtschaftlichen oder selbständig tätigen Mitunternehmerschaft

642

Siehe StiftR 2001 Rz 49 bis 51.

6.4.8 Mindestgewinn bei Versicherungsunternehmen

643

Die Anordnung in § 17 Abs. 3 KStG 1988, dass Versicherungsunternehmen einen Mindestgewinn zu versteuern haben, ist keine Ermittlungs- sondern eine Tarifvorschrift.

6.4.9 Beteiligungserträge aus Beteiligungen an Personengesellschaften

644

Gewinnanteile aus Beteiligungen an Personengesellschaften als Mitunternehmer sind in jenem Wirtschaftsjahr zu erfassen, das durch den einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellungsbescheid vorgegeben wird (= Ausfluss der Bindungswirkung dieses Bescheides). Enden die Wirtschaftsjahre der Personengesellschaft und des beteiligten Unternehmens im selben Zeitpunkt, ist der Beteiligungsertrag aus einem Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft im selben Wirtschaftsjahr des beteiligten Unternehmens zu erfassen. Hat eines der Unternehmen ein abweichendes Wirtschaftsjahr, ist der Beteiligungsertrag in jenem Wirtschaftsjahr des beteiligten Unternehmens zu erfassen, in das das Ende des Wirtschaftsjahres der Personengesellschaft fällt.

Beispiel 1:

Wirtschaftsjahr der beteiligten Körperschaft 1.1.2001 bis 31.12.2001, Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft 1.1.2001 bis 31.12.2001, Erfassung des Beteiligungsertrages im Jahr 2001.

Beispiel 2:

Wirtschaftsjahr der beteiligten Körperschaft 1.1.2002 bis 31.12.2002, Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft 1.5.2001 bis 30.4.2002, Erfassung des Beteiligungsertrages im Jahr 2002.

Beispiel 3:

Wirtschaftsjahr der beteiligten Körperschaft 1.5.2001 bis 30.4.2002, Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft 1.1.2001 bis 31.12.2001, Erfassung des Beteiligungsertrages im Jahr 2002.

6.4.10 Gebäudeabschreibung

645

Ob das Gebäude eines "Gewerbetreibenden" im Sinne des § 8 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 vorliegt, ist in typisierender Betrachtungsweise nach dem Inhalt der Tätigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen zu beurteilen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0052). Werden etwa die Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 nur auf Grund der Rechtsform des Unternehmens als gewerblich eingestuft (zB bei einer Wirtschaftstreuhand-GmbH), handelt es sich nicht um einen "Gewerbetreibenden" im Sinne des § 8 EStG 1988.

646

Wird ein Gebäude gewerblich vermietet, bestimmt sich der AfA-Satz nach dem Nutzungseinsatz beim Mieter. Das gewerbliche Vermieten allein reicht somit noch nicht für die Anwendung des AfA-Satzes von 3%. Er steht nur dann zu, wenn der Bestandnehmer seinerseits das Wirtschaftsgut unmittelbar für die land- und forstwirtschaftliche oder gewerbliche Betriebsausübung (auch hier inhaltlich zu verstehen) verwendet. Ist der Mieter (Bestandnehmer) eine Körperschaft öffentlichen Rechts, ist darauf abzustellen, wie die Tätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts bei Wegdenken der Hoheitssphäre einzustufen wäre.

647

Setzt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ein gemietetes Gebäude für Hoheitszwecke ein, ist bspw. bei Feuerwehrhäusern, Bauhöfen, Spitälern, Altersheimen, im Schul- und Erziehungswesen eingesetzten Gebäuden, Turn- und Sporthallen, Kultur- und Veranstaltungshäusern beim Vermieter ein unmittelbar der gewerblichen Betriebsausübung dienender Einsatz anzunehmen.

6.4.11 Freiberuflicher Praxiswert

648

Der freiberufliche Praxiswert wird von der Regelung des § 6 Z 1 EStG 1988 und des § 8 Abs. 3 EStG 1988 nicht umfasst.

Ist der Praxiswert eines freiberuflich Tätigen abnutzbar (siehe EStR 2000 Rz 2287 ff), sind die Anschaffungskosten ggf. auf einen kürzeren Zeitraum als jenen nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 abzuschreiben.

Da die Nutzungsdauer des Praxiswertes nicht gesetzlich geregelt ist, muss sie im Einzelfall gesondert ermittelt werden. Ein entscheidendes Kriterium ist das Ausmaß der Abgeltung des mit der persönlichen Beziehung des freiberuflich Tätigen verbundenen besonderen Vertrauensverhältnisses zu den von ihm Betreuten (Klienten, Patienten) oder unter Umständen zu anderen Personen (das Vertrauen der Berufskollegen zu einem Spezialisten) im Vergleich zu anderen Komponenten des Praxiswertes. Dies gilt nicht nur für die unterschiedlichen Berufsgruppen der freien Berufe, sondern kann auch bei unterschiedlichen Strukturen innerhalb einer Berufsgruppe, zB jener der Ärzte, zutreffen. Als Richtlinie kann daher gelten, dass die Nutzungsdauer des Praxiswertes zwar im Standardfall mit fünf Jahren angenommen werden kann. Dies schließt aber nicht aus, dass die Nutzungsdauer nach den konkreten Umständen des Einzelfalles innerhalb eines mit mindestens drei und höchstens fünfzehn Jahren (wenn der Praxiswert nicht abnutzbar ist) begrenzten Zeitrahmens angenommen werden kann.

Es bestehen keine Bedenken, einen nicht abnutzbaren Praxiswert analog zur Regelung für die entgeltlich erworbenen Firmenwerte bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben. In diesen Fällen ist ein späterer Wechsel zu einer kürzeren Abschreibungsdauer nicht zulässig.

Beispiel:

Eine GmbH erwirbt das Einzelunternehmen eines Freiberuflers. Ist der bisherige Praxisinhaber weiterhin als Geschäftsführer tätig, unterliegt der Praxiswert nicht der Abnutzung, er kann analog zu § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben werden. Wird das Unternehmen unabhängig vom bisherigen Praxisinhaber betrieben, unterliegt der Praxiswert hingegen der Abnutzung und ist auf einen gegebenenfalls kürzeren Zeitraum als 15 Jahre abzuschreiben.

6.4.12 Besonderheiten bei Investitionsbegünstigungen

649

Das KStG 1988 kennt keine eigenen Investitionsbegünstigungen, die einkommensteuergesetzlichen Regelungen sind maßgebend.

650

Gesellschaftsrechtliche Einlagen in Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind keine Einlagen im Sinne des § 6 Z 5 EStG 1988 sondern tauschartige Vorgänge im Sinne des § 6 Z 14 EStG 1988, sodass bei der die Einlage empfangenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ein Anschaffungsvorgang vorliegt (siehe EStR 2000 Rz 2595 ff). Die Körperschaft kann auf die eingelegten Wirtschaftsgüter gemäß § 12 EStG 1988 stille Reserven übertragen.

6.4.13 Land- und forstwirtschaftliche Betriebe

651

Die Tatsache, dass die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften und diesen vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, ändert nichts daran, dass die einkommensteuerlichen Grundsätze der Gewinnermittlung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft anzuwenden sind. Die Möglichkeit der jährlichen Zuschreibung des Aufwuchses im Bereich der Vieh- und der Forstwirtschaft ist bei unternehmensrechtlicher Zulässigkeit auch steuerlich anwendbar.

7 Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

7.1 Betriebseinnahmen (inklusive Sanierungsgewinn)

7.1.1 Allgemeines und Verweise

7.1.1.1 Begriff der Betriebseinnahme

652

Der Begriff der Betriebseinnahmen ist im KStG 1988 nicht geregelt. Es wird lediglich auf die Bestimmungen des EStG 1988 verwiesen (siehe EStR 2000 Rz 1001 ff), wobei nur jene Bestimmungen übernommen werden können, die systembedingt auf Körperschaften angewendet werden können. Trifft das KStG 1988 abweichende Regelungen, gehen diese als leges speciales vor. Nur steuerbare Einnahmen im Sinne des EStG 1988 sind bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen. So sind Schenkungen, Erbschaften, Spielgewinne nicht als Einnahmen anzusetzen.

7.1.1.2 Auflösung von Kapital- oder Gewinnrücklagen

653

Steuerpflichtige Einnahmen liegen nicht vor, wenn Kapital- oder Gewinnrücklagen aufgelöst werden. Dies könnte beispielsweise notwendig sein, um angesammelte Bilanzverluste auszugleichen. Der steuerliche Verlust wird durch die Auflösung dieser Rücklagen nicht berührt, er behält daher seine Qualifikation als vortragsfähiger Verlust.

7.1.1.3 Sanierungsgewinn

654

Sanierungsgewinne aus dem sanierungsbedingten Wegfall von Verbindlichkeiten sind in voller Höhe als steuerpflichtige Betriebseinnahmen anzusetzen.

Zur Möglichkeit der teilweisen Nichtfestsetzung der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Ertragsteuern siehe EStR 2000 Rz 1007 ff.

7.2 Betriebsausgaben

7.2.1 Allgemeines und Verweise

7.2.1.1 Begriff der Betriebsausgabe

655

Aus § 11 Abs. 1 KStG 1988 ergibt sich, dass als Betriebsausgaben jene gemäß § 4 EStG 1988 geltend gemacht werden können, soweit sie systembedingt auf Körperschaften anwendbar sind.

7.2.1.2 Betriebsausgaben des EStG

656

Folgende Grundsätze und Bestimmungen des EStG 1988 sind jedenfalls auch auf Körperschaften anzuwenden:

- Zu den Aspekten der Betriebsausgaben siehe EStR 2000 Rz 1084 ff,
- für Rechtsbeziehungen der Körperschaften zu den Gesellschaftern sind die Bestimmungen betreffend der steuerlichen Anerkennung der Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu beachten (siehe EStR 2000 Rz 1127 ff),
- zu den demonstrativ aufgezählten Betriebsausgaben des § 4 Abs. 4 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 1234 ff,
- zur Verteilung nicht aktivierungspflichtiger Vorauszahlungen gemäß § 4 Abs. 6 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 1381 ff,
- zu den Instandsetzungsaufwendungen für Gebäude gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 1398 ff,
- zur Bestimmung betreffend des stehenden Holzes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gemäß § 4 Abs. 8 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 1407 ff,
- zu den Mitgliedsbeiträgen gemäß § 4 Abs. 9 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 1412 ff,
- zu den Zuwendungen an Privatstiftungen gemäß § 4 Abs. 11 EStG 1988 siehe StiftR 2001 Rz 187 bis 198,
- zu den Einlagenrückzahlungen gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 vgl. Erlass des BMF vom 31.3.1998, AÖF Nr. 88/1998.

7.2.2 Abzugsfähige Aufwendungen

657

Eine Ergänzung erfährt die allgemeine Vorgabe der Übernahme der Betriebsausgaben des EStG 1988 durch Sonderbestimmungen, die das KStG 1988 vorsieht. Diese sind:

- Die in § 11 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 geregelte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, die mit Einlagen und Beiträgen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 in unmittelbarem Zusammenhang stehen und von Körperschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, getragen werden.

- Die in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF des StRefG 2005, BGBl. I 2004/57 genannten Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von zum Betriebsvermögen zählenden Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG 1988 (ab der Veranlagung 2005). Als Erwerb gilt auch die Gewährung eines verlorenen Zuschusses an die Tochter- oder Enkelkapitalgesellschaft.
- Die Zuführung zu Haftrücklagen bei Kreditinstituten gemäß § 14 KStG 1988 ist seit 1997 inhaltsleer (siehe Rz 1260 bis 1272).
- Sondervorschriften für Privatstiftungen gemäß § 13 KStG 1988 (siehe StiftR 2001).
- Sondervorschriften für Versicherungsgesellschaften gemäß § 15 bis 17 KStG 1988 (siehe Rz 1280 bis 1326).

7.2.2.1 Gründungs- und Kapitalveränderungskosten

7.2.2.1.1 Betroffene Unternehmer

658

Nach § 11 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 sind bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Gründung, mit offenen oder verdeckten Einlagen und mit Umgründungen stehen, abzugsfähig. Damit wird für diese nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 stets gewerbliche Einkünfte besitzenden Körperschaft eine Gleichbehandlung mit den übrigen unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften erreicht, die die Gründungskosten für einen Betrieb oder die Kosten einer betrieblichen Veränderung nach den allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen als Betriebsausgaben absetzen können.

7.2.2.1.2 Beschränkung der Höhe der abzugsfähigen Gründungskosten

659

Abzugsfähig sind jene Gründungs-, Einlage- und Umgründungskosten, die von der Körperschaft zu tragen sind. Bei dieser Beurteilung sind die gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen maßgebend. Diese sind beispielsweise in den Gesellschaftsverträgen festgehalten.

Werden höhere als die so festgelegten Aufwendungen übernommen, liegt in Höhe des übersteigenden Betrages eine verdeckte Ausschüttung vor (siehe Rz 990).

7.2.2.2 Eigenkapitalzuwachsverzinsung

7.2.2.2.1 Allgemeines

660

§ 11 Abs. 2 KStG 1988 sieht für Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften eine angemessene Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses gemäß § 11 EStG 1988 vor. Diese Betriebsausgabe kann auch außerbilanziell geltend gemacht werden. Zur Berechnung siehe EStR 2000 Rz 3819 ff.

7.2.2.2.2 Sondergewinn

661

Der abgezogene Betrag ist als Sondergewinn zu erfassen (siehe Rz 1483).

8 Bewertung (§ 7 Abs. 2 in Verbindung mit §§ 6 bis 9 und 14 EStG 1988)

662

Für die Bewertung gelten die einkommensteuerlichen Bestimmungen der §§ 6 bis 9 und 14 EStG 1988.

Siehe dazu EStR 2000 Rz 2101 bis 3532.

9 Besondere Gewinnermittlungsvorschriften (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 10 bis 13 EStG 1988)

663

Die besonderen Gewinnermittlungsvorschriften des EStG 1988 sind mit Ausnahme des § 11a EStG 1988 anzuwenden. Siehe dazu EStR 2000 Rz 3701 bis 3900 mit Ausnahme der EStR 2000 Rz 3860a bis 3860v.

10 Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 15 und 16 EStG 1988)

664

Die §§ 15 und 16 EStG 1988 sind auch für den Bereich der Körperschaften anzuwenden, soweit die betroffenen Körperschaften nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen. Siehe EStR 2000 Rz 4001 bis 4043.

11 Gewinn und Überschussermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 17 EStG 1988)

665

Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, können ihren Gewinn im Wege der Gewinnpauschalierung ermitteln, wenn die Basispauschalierung in Anspruch genommen wird oder eine in den Pauschalierungsverordnungen aufgezählte Tätigkeit entfaltet wird. Siehe EStR 2000 Rz 4101 bis 4360.

12 Einlagen (§ 8 Abs. 1 KStG 1988)

12.1 Allgemeines

666

Die steuerliche Neutralität von Gesellschaftereinlagen und ähnlichen Leistungen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 folgt bereits aus der Systematik des Gewinnbegriffs, da sie in gleicher Weise wie Einlagen im Sinne des § 6 Z 5 EStG 1988 keine betrieblich veranlassten Vermögenszugänge darstellen. Unbeachtlich sind daher Vermögenszuführungen seitens des Anteilsinhabers, die er in dieser Eigenschaft erbringt, unabhängig davon, ob sie bei der Gründung oder zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen oder ob sie in offener oder verdeckter Form geleistet werden. Die steuerlich nicht zu erfassenden Einlagen sind von den grundsätzlich steuerpflichtigen Entgelten anlässlich einer Leistungsbeziehung des Anteilsinhabers zu seiner Körperschaft zu unterscheiden.

12.2 Einlagen und Beiträge (§ 8 Abs. 1 KStG 1988)

12.2.1 Einlagenbegriff

667

Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 liegen vor, wenn der Körperschaft vom Anteilsinhaber liquide Mittel oder Wirtschaftsgüter aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen zugewendet werden oder wenn ihr aus Anlass einer rechtsgeschäftlichen Transaktion ein geldwerter Vorteil zukommt, der nur aus der Anteilsinhaberstellung seine Erklärung findet, mit anderen Worten dem Fremdvergleich nicht standhält. Neben der Tatsache einer objektiven Bereicherung der Körperschaft durch den Anteilsinhaber muss für das Vorliegen einer Einlage auch eine Zuwendungsabsicht causa societatis vorliegen bzw. müssen im Zweifelsfall die Umstände des Einzelfalles für das Vorliegen einer Zuwendungsabsicht des Anteilsinhabers sprechen. Unter den Einlagentatbestand kann daher die Übertragung von Schulden oder wirtschaftlich überschuldetem Vermögen nicht fallen. Eine Zweckbindung der geleisteten Mittel schadet der Behandlung als Einlage nicht.

668

Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen setzen also einen Vermögenstransfer aus dem Eigentum des Anteilsinhabers in das Eigentum der Körperschaft und die Übertragung in Eigentümerfunktion voraus. Zahlungen, die nicht aus dem Vermögen des (mittelbaren oder unmittelbaren) Gesellschafters sondern von fremden Dritten kommen, stellen grundsätzlich keine Einlagen dar und erwerben auch bei Durchleitung über den Gesellschafter nicht den Charakter einer Einlage. Eine andere Situation besteht bei Einlagen im Sinne des

§ 4 Abs. 1 EStG 1988. Dabei kommt es lediglich zu einer Verschiebung in der Vermögenssphäre ein und desselben Steuerpflichtigen. Der in § 8 Abs. 1 KStG 1988 verwendete Einlagenbegriff ist daher ein anderer als der des § 4 Abs. 1 EStG 1988.

669

Sind an der Körperschaft mehrere Personen beteiligt, die nicht in einem Naheverhältnis zueinander stehen, kann von der Erfahrungstatsache ausgegangen werden, dass Kaufleute (hier Anteilsinhaber) einander nichts zu schenken pflegen, dass mit anderen Worten jede Maßnahme der Wahrung eigener nicht aber fremder Interessen dient. So gesehen spricht der Sachverhalt, der von einem Wirtschaftsgutverkauf an die Körperschaft ausgeht, gegen das Vorliegen einer Einlage, wenn er der Abwehr einer durch eine Maßnahme eines Anteilsinhabers dem anderen Anteilsinhaber indirekt zugefügten Schädigung in Bezug auf die gemeinsam beherrschte Körperschaft dient.

670

Die Steuerneutralität der Einlagen ergibt sich aus dem Umstand, dass der damit verbundene Vermögenszugang nicht durch eine steuerlich relevante Tätigkeit der Körperschaft veranlasst ist, sondern durch das Interesse des Anteilsinhabers an einer entsprechenden Kapitalausstattung der Körperschaft (VwGH 21.1.1987, 86/13/0145 und VwGH 3.6.1987, 86/13/0201). Dies gilt sowohl für Pflichteinlagen als auch für freiwillige Einlagen, für Geldeinlagen ebenso wie für Sacheinlagen.

671

Offene Einlagen sind die Aufbringung des Grund- oder Stammkapitals anlässlich der Gründung oder einer Kapitalerhöhung einschließlich des Aufgeldes (Agios) und die Aufbringung des Genossenschaftskapitals. Einlagen sind weiters Zuwendungen im Sinne des § 202 Abs. 1 UGB (Geld- oder Sachzuwendungen von körperlichen und unkörperlichen Wirtschaftsgütern) und verdeckte Einlagen in Form von Rechtsgeschäften mit einer die Körperschaft begünstigenden Gestaltung. Mittelbare Einlagen zählen ebenfalls zu den steuerneutralen Vermögensvermehrungen und liegen vor, wenn ein dem Anteilsinhaber Nahestehender der Körperschaft Vermögenswerte zuwendet und die Zuwendung nur durch die Gesellschafterstellung veranlasst ist. Im umgekehrten Fall sind Einlagenrückzahlungen steuerneutrale Zuwendungen aus dem Eigenkapital der Körperschaft außerhalb von steuerlichen Ausschüttungen, die an Personen in ihrer Eigenschaft als Anteilsinhaber erfolgen.

12.2.2 Geld- und Sacheinlagen

12.2.2.1 Allgemeines

672

Unter die offenen Einlagen fallen zunächst die im Gesellschaftsrecht ausdrücklich geregelten Einlagen im Austausch gegen Gesellschaftsrechte, wie das den Kapitalgesellschaften anlässlich Gründung oder Kapitalerhöhung zugeführte Nominalkapital inklusive Ausgabeaufgeld, Nachschüsse gemäß § 72 ff GmbHG, die Aufnahme von Partizipationskapital gemäß § 12 BWG und § 73 VAG sowie Genussscheinkapital gemäß § 174 AktG, das die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 erfüllt, die Aufnahme von Genossenschaftskapital, Nachschüsse gemäß § 3 Abs. 2 Genossenschaftskonkursverordnung, die Kapitalausstattung von Sparkassen gemäß § 2 Abs. 2 und § 3 Abs. 2 SparkG und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit gemäß §§ 34 und 35 VAG und die Kapitalausstattung anderer juristischen Personen des privaten Rechts. Nicht ausdrücklich geregelt, aber ebenfalls als offene Einlage gilt die Kapitalausstattung eines Betriebes gewerblicher Art durch die Trägerkörperschaft.

673

Zu den offenen Einlagen zählt auch das von der Körperschaft bei der Ausgabe von Anteilen, Genussrechten und Wandelschuldverschreibungen vereinnahmte Agio. Die steuerliche Beurteilung des Agios aus der Ausgabe von Optionsanleihen ergibt sich aus der zivilrechtlichen Einstufung der Optionsanleihe. Nach herrschender Auffassung sind Optionsanleihen Schuldverschreibungen, denen aus der Sicht des Emittenten eine Verbindlichkeit zugrunde liegt. Zunächst ist das Aufgeld das Entgelt für die Möglichkeit eines späteren Erwerbes von Gesellschaftsrechten. Solange diese Möglichkeit besteht, ist das Aufgeld steuerneutral zu behandeln. Verfällt aber das Optionsrecht mangels Ausnützung in der dafür zur Verfügung stehenden Frist, entsteht durch die Verbuchung als Ertrag beim Emittenten der Zusammenhang mit seiner Verbindlichkeit, sodass damit die betriebliche Sphäre der emittierenden Körperschaft angesprochen wird. Ähnliches gilt für das Aufgeld, das bei der Ausgabe von Wandelanleihen vereinnahmt wird.

12.2.2.2 Einlagen als Tauschvorgänge

674

Die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen (zB Betriebe, Mitunternehmeranteile) in eine Körperschaft (Sacheinlage) gilt gemäß
§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988 als Tausch, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Offene Einlagen von Wirtschaftsgütern oder sonstigem Vermögen in eine Körperschaft anlässlich einer Kapitalerhöhung oder eines Nachschusses fallen ebenso unter den Tauschgrundsatz wie verdeckte Einlagen und stellen somit einen Anschaffungsvorgang dar.

675

War der die Einlage bewirkende Steuerpflichtige bereits vor der Einlage an der Körperschaft beteiligt, ist im Falle einer Einlage anlässlich einer Kapitalerhöhung die Anschaffung weiterer Anteile, im Falle einer Einlage (Zuwendung) ohne Kapitalerhöhung die nachträgliche Erhöhung der seinerzeitigen Anschaffungskosten der bisherigen Anteile anzunehmen. In beiden Fällen ist der gemeine Wert des eingelegten Wirtschaftsgutes oder sonstigen Vermögens anzusetzen. Aber auch die Vermögenszuwendung durch einen nicht unmittelbar an der Körperschaft Beteiligten gilt als über den unmittelbar beteiligten Anteilsinhaber eingelegt und daher als steuerneutraler Vermögenszugang, der beim unmittelbar Beteiligten zur Anschaffung weiterer Anteile bzw. zur Erhöhung der seinerzeitigen Anschaffungskosten der bisherigen Anteile führt.

676

Auf der Seite der Körperschaft, die die Einlage erhält, liegt eine Anschaffung in Form eines Tausches vor. Die durch die Einlage eintretende Erhöhung des Vermögens der Körperschaft wird steuerlich nicht erfasst (§ 8 Abs. 1 KStG 1988). Das im Wege der Einlage zugegangene Wirtschaftsgut oder sonstige Vermögen gilt als angeschafft, als Anschaffungskosten ist der gemeine Wert des eingelegten Wirtschaftsguts anzusetzen. Nach § 6 Z 14 EStG 1988 wäre das eingelegte Wirtschaftsgut oder sonstige Vermögen in der Körperschaft mit dem gemeinen Wert der hingegebenen Gesellschaftsrechte zu bewerten. Es bestehen jedoch aus Gründen der einfacheren Handhabung keine Bedenken, wenn auf beiden Seiten der gemeine Wert des eingelegten Wirtschaftsgutes oder sonstigen Vermögens angesetzt wird ("Wertverknüpfung"). Für Umgründungen außerhalb des Geltungsbereiches des UmgrStG sieht § 19 Abs. 3 KStG 1988 die Wertverknüpfung ausdrücklich vor. § 4 Abs. 1 vorletzter Satz EStG 1988 kann keinesfalls angewendet werden. Die Körperschaft kann auf einlegte Wirtschaftsgüter gegebenenfalls gemäß § 12 EStG 1988 stille Reserven (Übertragungsrücklagen) übertragen.

677

Die Zuführung eines Wirtschaftsguts an eine Körperschaft kann auch anteilig als Einlage anzusehen sein. Dies ist dann der Fall, wenn ein Anteilsinhaber der Körperschaft ein Wirtschaftsgut zu einem unangemessen niedrigen Preis verkauft. In diesem Fall ist in Höhe der Differenz zum gemeinen Wert eine Einlage anzunehmen. Der gemeine Wert eingelegter Wirtschaftsgüter erhöht die Anschaffungskosten der Beteiligung (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 93/14/0188).

12.2.2.3 Umgründungen

678

Der dem § 6 Z 14 EStG 1988 innewohnende Tauschgrundsatz kommt bei Einbringungen und Abspaltungen im Sinne des UmgrStG hinsichtlich seiner Steuerwirkung dem Grund nach nicht zum Tragen. Sind die Voraussetzungen des Art. III UmgrStG oder des Art. VI UmgrStG nicht gegeben oder liegt ein in Art. III oder Art. VI UmgrStG vorgesehener Fall der Aufwertungsoption oder Zwangsaufwertung vor, ist die mit dem Tauschgrundsatz verbundene Gewinnverwirklichung auch bei der Übertragung von (Teil-) Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 UmgrStG zwingend anzuwenden. Zu den Folgen siehe Rz 1433 bis 1438.

12.2.3 Nutzungseinlagen

679

Unter Nutzungseinlage wird die Überlassung von Geld oder Gegenständen an die Körperschaft zum Gebrauch oder die Erbringung von Dienstleistungen durch den Anteilsinhaber ohne Entgelt oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt verstanden. Dem Nutzungsvorteil kommt nicht die Eigenschaft eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes zu. Somit stellt dieser bei der Körperschaft keine Einlage dar und führt daher auch beim Anteilsinhaber nicht zu einer Erhöhung des Beteiligungsansatzes (siehe EStR 2000 Rz 2605).

Einlagen, die in Form von unentgeltlichen oder verbilligten Nutzungen geleistet werden, sind auf der Ebene der Körperschaft weder bilanziell als Aktivum anzusetzen noch als (fiktive) Betriebsausgaben in Höhe der ersparten Aufwendungen zu berücksichtigen (ebenso liegen beim Einlegenden auch keine fiktiven Betriebseinnahmen vor).

Der VwGH hat in mehreren Erkenntnissen seine ablehnende Haltung zur steuerlichen Erfassung von Nutzungseinlagen durchblicken lassen. Es ging in diesen Verfahren um die steuerliche Anerkennung von angemessenen Vergütungen für die Zurverfügungstellung von Kapital bzw. Liegenschaften durch den Anteilseigner an die Körperschaft. In allen Fällen hat der VwGH die Anerkennung von fiktiven Vergütungen mit der Begründung verweigert, dass keine fremdübliche Vereinbarung vorliege und demzufolge die Entgeltlichkeit der Zurverfügungstellung nicht erwiesen sei.

680

Im Gegensatz zu Nutzungsüberlassungen im Inland ist bei Auslandssachverhalten jedenfalls eine Versteuerung im Inland sicherzustellen. Bei Nutzungsüberlassungen über die Grenze zB im konzerninternen Dienstleistungsverkehr ist als innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Umsetzung einer OECD-konformen Verrechnungspreiskorrektur § 6 Z 6 EStG 1988 heranziehbar. Bei der gesetzlichen Anordnung, dass eine Bewertung mit dem Fremdpreis zu erfolgen hat, bezieht die Gesetzesvorschrift ausdrücklich auch Fremdpreise für "sonstige

Leistungen" mit ein. Die "sonstige Leistung" einer Darlehensgewährung ist demnach gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 in OECD-konformer Interpretation durch Ansatz von fremdüblichen Zinsen zu bewerten.

12.2.4 Verdeckte Einlagen

681

Verdeckte Einlagen sind alle nicht ohne weiteres als Einlagen erkennbare Zuwendungen (Vorteilseinräumungen) einer an der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Person, die von einer dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Person nicht gewährt würden. Im Fall einer Wirtschaftsgutübertragung liegt eine faktische Sacheinlage durch Eigentumsübergang auf die Gesellschaft vor. Bei der verdeckten Sacheinlage erhält die Körperschaft vom Anteilsinhaber Geld oder körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter aus gesellschaftlichem Anlass (societatis causa).

682

Bei einer direkt verdeckten Sacheinlage schenkt der Anteilsinhaber ein Wirtschaftsgut, ohne dass eine Schenkung im Sinne des ErbStG 1955 vorliegt. Das mit dem gemeinen Wert aktivierte Wirtschaftsgut ist im Anlage- oder Umlaufvermögen anzusetzen. Abnutzbare Anlagegüter führen zur Normalabschreibung, es kann gegebenenfalls eine Übertragungsrücklage nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen in Anspruch genommen werden.

683

Bei der indirekt verdeckten Sacheinlage, die im wörtlichen Sinn durch ein Rechtsgeschäft verdeckt wird, ist der rechtsgeschäftliche Vorgang vom gesellschaftsrechtlichen zu trennen. Verkauft ein Anteilsinhaber einer Körperschaft ein Wirtschaftsgut zu einem unangemessen niedrigen Preis, sind die Anschaffungskosten der Körperschaft auf den gemeinen Wert zu erhöhen und in Höhe der Differenz zum gemeinen Wert ist eine Einlage anzunehmen.

Veräußert die Körperschaft an einen Anteilsinhaber ein Wirtschaftsgut zu einem überhöhten Preis, wird somit die Körperschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen bereichert, ist in Höhe der Differenz zwischen gemeinem Wert des Wirtschaftsguts und Veräußerungspreis eine Einlage anzusetzen.

Randzahl 684: *derzeit frei*

685

Hat eine Zuwendung des Anteilsinhabers an die Körperschaft nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber,

sondern im Gesellschaftsverhältnis, ist die Leistung ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung zB als Darlehen oder stille Beteiligung als verdeckte Einlage anzusehen.

686

Eine unklare Vertragsgestaltung, nämlich keine Vereinbarung über Rückzahlung bzw. Verzinsung, sind Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliegt (VwGH 28.4.1999, 97/13/0068).

687

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen, andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden.

Der VwGH hat für die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber in seiner so genannten Angehörigenjudikatur (VwGH 10.7.1996, 94/15/0114; VwGH 23.10.1997, 94/15/0160) folgende Formel entwickelt:

Bei Begründung einer vertraglichen Beziehung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber ist in erster Linie zu beachten, dass der Vertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen klaren und eindeutigen Inhalt hat und hinsichtlich der Konditionen dem Fremdvergleich standhält.

688

Besserungsvereinbarungen können ebenfalls zu verdeckten Einlagen führen. Unter Besserungsvereinbarungen sind Vereinbarungen zu verstehen, wonach ein Kapitalnehmer mit Kapital ausgestattet wird, das er dem Kapitalgeber nur im Fall seiner "Besserung" zurückzahlen muss. Die "Besserung" kann dabei als (Wieder-)Eintritt in die Gewinnzone bzw. als Erreichen bestimmter betriebswirtschaftlicher Parameter (zB Erreichen einer bestimmten Eigenkapitalquote) definiert sein. Die Hingabe des Kapitals kann im Wesentlichen erfolgen in Form einer betrieblich veranlassten Kapitalhingabe, eines Forderungsnachlasses oder einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Hingabe von Kapital an Körperschaften (siehe EStR 2001 Rz 2382 bis 2388, 2452).

Wird einer Körperschaft von einem ihrer Anteilsinhaber Besserungskapital im Wege einer Kapitalhingabe oder eines Forderungsnachlasses aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zugeführt, kann eine steuerneutrale verdeckte Einlage vorliegen.

689

Vorteilsgewährungen zwischen Schwestergesellschaften (Gesellschaften, deren Anteile unmittelbar oder mittelbar in einer Hand vereinigt sind oder bei denen eine Mehrheit von Gesellschaftern im gleichen Beteiligungsverhältnis beteiligt ist), führen bei der vorteilsgewährenden Körperschaft steuerrechtlich zunächst stets zur Annahme verdeckter Ausschüttungen an den oder die beherrschenden Anteilsinhaber und in der Folge zu verdeckten Einlagen zugunsten der vorteilsempfangenden Schwester-Körperschaft (VwGH 30.5.1995, 91/13/0248,91/13/0250; siehe weiters Rz 776). Zu einer verdeckten Einlage kommt es aber nur, wenn der Gegenstand der Vorteilsgewährung ein einlagefähiges Wirtschaftsgut ist.

12.2.5 Mittelbare Einlagen

690

Ein von einer Großmuttergesellschaft unmittelbar an die Enkelgesellschaft gewährter Zuschuss aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen ist ertragsteuerrechtlich unabhängig vom Zahlungsfluss als Doppeleinlage im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 zunächst als Einlage der Großmuttergesellschaft in ihre Tochtergesellschaft und in der Folge als Einlage in deren Tochtergesellschaft (= Enkelgesellschaft) zu behandeln. Bei der zuschussgewährenden Großmuttergesellschaft liegt daher steuerlich ein Fall der Aktivierung der Zahlung auf die Beteiligung an der Tochtergesellschaft und bei letzterer ein steuerfreier Vermögenszugang (Buchung auf Rücklage) vor. Die Tochtergesellschaft hat gleichzeitig durch die Weitergabe des Zuschusses steuerlich eine Aktivierung auf die Beteiligung an ihrer Tochtergesellschaft (Enkelgesellschaft) vorzunehmen, bei letzterer liegt erneut ein steuerneutraler Vermögenszugang (Buchung auf Rücklage) vor (siehe auch Punkt 2.2.2 des Erlasses des BMF Z 06 0257/1-IV/6/98 vom 31. März 1998, AÖF Nr. 88/1998, betreffend die steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988). Die vorgenannte Beurteilung steht unter dem Vorbehalt, dass für die gewählte Vorgangsweise eine wirtschaftliche Begründung vorliegt.

12.2.6 Einlagenrückzahlungen (§ 4 Abs. 12 EStG 1988)

691

Einlagenrückzahlungen von Körperschaften sind steuerneutrale Zuwendungen aus dem Eigenkapital der Körperschaft außerhalb von steuerlichen Ausschüttungen, die an Personen in ihrer Eigenschaft als Anteilsinhaber erfolgen. Sie können nur in den in § 4 Abs. 12 EStG 1988 erwähnten Formen vorliegen.

Einlagenrückzahlungen sind das Gegenstück zu Einlagenleistungen der Anteilsinhaber. Kapitalrückzahlungen sind bei der Gesellschaft nicht steuerbare Vermögensabflüsse und

bewirken beim Gesellschafter eine Minderung der auf die Beteiligung aktivierten Anschaffungskosten (VwGH 22.3.2000, 96/13/0175).

Einlagenrückzahlungen sind als Rücktausch anzusehen und werden damit in § 4 Abs. 12 EStG 1988 als Veräußerungstatbestände bezeichnet, bei denen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage Geld oder sonstiges Vermögen als Gegenleistung für die Rückgabe oder Verminderung eines Anteils an der Körperschaft empfangen wird.

Die Rückzahlung des in eine Körperschaft eingelegten Kapitals führt, anders als die Ausschüttung von erwirtschafteten Gewinnen, nicht zu Kapitalerträgen, sondern unter Beachtung der Grundsätze des § 4 Abs. 12 EStG 1988 zu einer Minderung des Beteiligungsansatzes, auch wenn sie aus unternehmensrechtlichen Gründen in der äußeren Erscheinungsform einer Gewinnausschüttung erfolgt.

Zur steuerlichen Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988 siehe Erlass des BMF Z 06 0257/1-IV/6/98 vom 31. März 1998, AÖF Nr. 88/1998.

12.2.7 Mitgliedsbeiträge

692

Beiträge sind Zuwendungen der Mitglieder an eine Körperschaft in ihrer Eigenschaft als Mitglieder, die der laufenden Abdeckung des Aufwandes der Körperschaft dienen.

Dabei sind echte und unechte Mitgliedsbeiträge zu unterscheiden. Gemischte Beiträge liegen vor, wenn ein einheitlicher Mitgliedsbeitrag sowohl für allgemeine Aufgaben der Körperschaft als auch für die Erbringung konkreter Gegenleistungen erhoben wird.

12.2.7.1 Echte Mitgliedsbeiträge

693

Echten Mitgliedsbeiträgen liegt keine konkrete Gegenleistung der Körperschaft (des Vereines) zu Grunde. Sie sind vom Mitglied ungeachtet der Inanspruchnahme von Leistungen der Körperschaft zu entrichten.

Siehe weiters VereinsR 2001 Rz 432 und 433 und die dort aufgezählten Beispiele.

12.2.7.2 Unechte Mitgliedsbeiträge

694

Beiträge, denen eine konkrete Gegenleistung der Körperschaft an den Beitragszahler gegenübersteht, sind unechte Mitgliedsbeiträge. Unechte Mitgliedsbeiträge liegen tendenziell

(widerlegbare Vermutung) bei Körperschaften vor, die die wirtschaftlichen Belange ihrer Mitglieder fördern.

Siehe auch VereinsR 2001 Rz 434 bis 437 und die dort angeführten Beispiele.

Unechte Mitgliedsbeiträge fallen nicht unter § 8 Abs. 1 KStG 1988 und führen, wenn der Leistungsaustausch einen Einkunftstatbestand des § 2 EStG 1988 erfüllt, zur Steuerpflicht.

12.2.8 ABC der Einlagen und Beiträge

Alineare Einlagen

695

Leisten nicht sämtliche Anteilsinhaber Einlagen, ändert dies nichts an der Einlagenwirkung, die Bereicherung der stillehaltenden Anteilsinhaber kann unter Umständen eine Schenkung im Sinne des ErbStG 1955 darstellen.

Anteilige Einlage

696

Veräußert der Anteilsinhaber der Körperschaft ein Wirtschaftsgut zu einem unangemessen niedrigen Preis, ist in Höhe der Differenz zum gemeinen Wert anteilig eine Einlage anzunehmen (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 93/14/0188).

Baukostenzuschüsse

697

Ist die Leistung eines Baukostenzuschusses für Stromlieferungen im Gesellschaftsverhältnis begründet, ist von einer Einlage in die Gesellschaft auszugehen (VwGH 18.12.1996, 94/15/0168).

698

Besserungskapital

Eine im Gesellschaftsverhältnis begründete Hingabe von Besserungskapital kann ebenso wie ein Forderungsnachlass aus gesellschaftsrechtlichen Gründen eine verdeckte Einlage darstellen. Siehe weiters Rz 681 bis 689.

Forderungsverzicht

699

Wird in keiner Weise aufgezeigt, auf Grund welcher objektivierbaren Umstände eine gesellschaftsrechtliche Ursache für einen zunächst als betrieblich veranlasst behandelten Forderungsverzicht anzunehmen wäre, liegt weder ein Verfahrensmangel noch Rechtswidrigkeit vor, wenn die Behörde das Vorliegen einer Einlage nicht als gegeben annimmt (VwGH 15.12.1994, 93/15/0008).

Ob ein Forderungsausfall bzw. ein Forderungsverzicht betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, hängt maßgeblich davon ab, ob die Maßnahmen auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten. Siehe auch Rz 684.

Kapitalausstattung

700

Eine Einlage liegt vor, wenn das Interesse des Gesellschafters an einer entsprechenden Kapitalausstattung der Körperschaft vorliegt (VwGH 21.1.1987, 86/13/0145).

Leistungsbeziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft

701

Ein eine wirtschaftliche Einheit betreffender Vertrag kann nicht derart zerlegt werden, dass ein Teil der Gegenleistung der Tochtergesellschaft als zu hoch und somit als verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft beurteilt wird und der verbleibende Teil dieser Gegenleistung als zu gering und deshalb als verdeckte Einlage der Muttergesellschaft angesehen wird (VwGH 16.12.1998, 93/13/0257).

Mittelbare Einlage

702

Wird eine Einlage von einer dem Anteilsinhaber nahe stehender Person geleistet, ist im ersten Schritt von einer Zuwendung an den Anteilsinhaber und im zweiten Schritt von einer Einlage des Anteilsinhabers in die Körperschaft auszugehen.

Nicht behobene Dividenden

703

Die Vereinnahmung einer vom Genossenschafter nicht behobenen und somit verfallenen Dividende durch die Genossenschaft ist eine Zuwendung des Genossenschafters mit Einlagencharakter und vermehrt nicht den steuerpflichtigen Gewinn (VwGH 13.9.1978, 2001/76, 1593/78). Dies gilt in gleicher Weise für Kapitalgesellschaften.

Rückgriffsanspruch

704

Wird ein unternehmensrechtlicher Rückgriffsanspruch einer bewirkten verdeckten Ausschüttung, die die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen ausgelöst hat, durchgesetzt, liegt eine Einlage in die Körperschaft vor (VwGH 21.12.1993, 93/14/0216).

Schwestergesellschaft

705

Zur Vorteilsgewährung an eine Schwestergesellschaft siehe Rz 689.

Stille Beteiligung

706

Die Vermögenszuwendung ist dahin zu untersuchen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Die Veranlassung durch eine schuldrechtliche Beziehung darf nur angenommen werden, wenn festgestellt wird, dass ein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen eine stille Beteiligung eingegangen wäre. Andernfalls ist die Leistung, ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen oder stille Beteiligung, als verdeckte Einlage anzusehen (VwGH 25.6.1997, 94/15/0118).

Hat die Einlage eines unechten stillen Gesellschafters objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg, Eigenkapital des Inhabers des Unternehmens (GmbH) zu ersetzen, ist die Einlage als verdecktes Stammkapital der GmbH zu betrachten (VwGH 18.10.1989, 88/13/0180).

Unterpreisige Übertragung einer Beteiligung

707

Die zu einem Unterpreis vorgenommene Übertragung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch den Beteiligten auf eine andere Kapitalgesellschaft, bei welcher der Übertragende ebenfalls beteiligt ist, stellt in der Differenz zwischen Abtretungspreis (Nennwert) und tatsächlichem Wert der Anteile (gemeiner Wert) eine verdeckte Einlage dar (VwGH 5.10.1994, 94/15/0036; VwGH 27.1.2000, 97/15/0193).

Verdecktes Grund- oder Stammkapital

708

Bei einer Darlehensgewährung durch den Anteilsinhaber an seine Körperschaft bewirkt eine nicht fremdübliche Vertragsgestaltung (keine Besicherung, abgegebene Nachrangigkeitserklärung, fehlende Schriftlichkeit, nur später verfasste Aktennotiz, dass Rückzahlung erst nach drei Jahren verzinst werden soll) die Behandlung als verdecktes Stammkapital (VwGH 14.12.2000, 95/15/0127).

Hat eine Zuwendung des Gesellschafters an die Gesellschaft nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, sondern im Gesellschaftsverhältnis, ist die Leistung, ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen oder stille Beteiligung, als verdeckte Einlage anzusehen. Eine unklare Vertragsgestaltung, nämlich keine Vereinbarung über Rückzahlung bzw. Verzinsung, sind Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliegt, wobei in diesem Fall nicht relevant ist, ob nach

betriebswirtschaftlichen Gründen die Zufuhr von Eigenkapital geboten war (VwGH 28.4.1999, 97/13/0068).

709

Ersetzt ein Darlehen Eigenkapital, wird die Verbindlichkeit der Körperschaft gegenüber dem Anteilsinhaber steuerlich nicht anerkannt. Es muss aber (bei Vorliegen einer dem Fremdvergleich standhaltenden Darlehensvereinbarung) eindeutig erwiesen sein, dass die Zufuhr von Eigenkapital wirtschaftlich geboten wäre und das Darlehen dieses erforderliche Eigenkapital ersetzt (VwGH 20.4.1982, 81/14/0195). Dass die Körperschaft das Darlehen zu gleichen Bedingungen woanders nicht bekommen hätte, reicht für die Annahme von verdecktem Eigenkapital nicht aus. Es müssen besondere Umstände dafür sprechen, dass die Darlehenshingabe objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen. Für das Vorliegen der besonderen Umstände ist der Zeitpunkt der Darlehenszuzählung maßgebend. Verdecktes Eigenkapital ist auch dann nicht anzunehmen, wenn die Körperschaft die in der Wirtschaft übliche Eigenkapitalquote aufweist (VwGH 23.10.1984, 83/14/0257). In diesen beiden Fällen kommt es sehr wohl auf die Eigenkapitalsituation der Körperschaft an.

Ein proportionaler Zuschuss der Anteilsinhaber im Verhältnis ihrer Beteiligung spricht für verdecktes Stammkapital (VwGH 4.3.1983, 81/17/0102).

710

Darlehen einer dem Gesellschafter nahestehenden Person, die nicht beteiligt ist, können nur dann als verdecktes Eigenkapital behandelt werden, wenn der Gesellschafter diese Maßnahme veranlasst (VwGH 18.12.1990, 89/14/0133, 89/14/0134).

Verzicht auf Pensionszusage

711

Verzichtet ein Gesellschafter gegenüber seiner Kapitalgesellschaft auf eine Pensionsanwartschaft, liegt keine Einlage vor sondern es ergibt sich in Höhe der wegfallenden Rückstellung bei der Körperschaft ein steuerpflichtiger Ertrag.

Zinsenlose Überlassung von Geld

712

Der von einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft gewährte Vorteil, ein Darlehen zinsenlos nutzen zu können, ist steuerrechtlich kein einlagefähiges Wirtschaftsgut.

Zinslose Überlassung von Geld ins Ausland

713

Gewährt eine österreichische Muttergesellschaft ihrer ausländischen Tochtergesellschaft ein Darlehen, ist zu erwarten, dass der Tochtergesellschaft fremdübliche Zinsen angelastet

werden und daher diese sonstige Leistung der Darlehensgewährung gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 durch den Ansatz fremdüblicher Zinsen zu bewerten ist.

Zuschuss zur Verlustabdeckung

714

Die Zuführung von Mitteln an die Kapitalgesellschaft durch den Gesellschafter ist grundsätzlich als Einlage anzusehen, die beim Gesellschafter als Einkommensverwendung zunächst steuerneutral ist und im Falle der Zugehörigkeit der Gesellschaftsbeteiligung zu einem Betriebsvermögen im Wert der Beteiligung aktiviert ausgewiesen werden muss. Dies gilt auch für den Fall der Verlustabdeckung, da es in der Folge, unter Umständen schon bei der Bilanzierung des Zuwendungsjahres, bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung zu einem abzugsfähigen Aufwand kommen kann (VwGH 29.4.1992, 90/13/0228, 90/13/0229).

13 Einkommensverwendung (§ 8 Abs. 2 bis 4 KStG 1988)

13.1 Allgemeines

715

Einkommensverwendung ist bei personenbezogenen Körperschaften hauptsächlich die steuerneutrale Aufteilung des Einkommens auf die Anteilsinhaber, im übrigen der Einsatz für nicht der Einkommenserzielung dienenden Maßnahmen. Analog zum Einkommensteuerrecht können Maßnahmen der Einkommensverwendung die Ermittlung des Einkommens von Körperschaften nicht beeinflussen, soweit das Gesetz nicht Ausnahmen davon vorsieht. Anteilsinhaber sind die Personen, welche die Körperschaft mit Kapital ausstatten und dafür einen Anteil am Gewinn, oder im Falle der Liquidation am Vermögen der Körperschaft haben.

Typische Anteilsinhaber sind:

- bei einer GmbH die Gesellschafter
- bei einer Aktiengesellschaft die Aktionäre
- bei einer Genossenschaft die Genossenschafter

716

Von einer Einkommensverteilung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 kann nur gesprochen werden, wenn sie gesellschaftsrechtlich motiviert ist, dh. wenn der Empfänger ein Anteilsinhaber ist oder eine eigentümerähnliche Position besitzt (siehe Rz 720 bis 726).

Die Einkommensverteilung kann in Form von

- offenen Ausschüttungen (siehe Rz 727 bis 744)
- verdeckten Ausschüttungen (siehe Rz 745)
- Entnahmen (siehe Rz 720 bis 726) oder
- in anderer Weise

auftreten.

717

Offene Ausschüttungen sind bei Vorliegen von Gewinnverteilungsbeschlüssen von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften anzunehmen (siehe Rz 727 bis 744).

Unter verdeckten Ausschüttungen versteht man alle vermögenswerten Vorteile, die eine Körperschaft dem Beteiligten oder einem ihm nahe Stehenden nur deshalb gewährt, weil er Beteiligter der Körperschaft ist und die sie einem anderen Vertragspartner in dieser Form nicht gewähren würde (siehe Rz 745).

Als Entnahmen wird auch bei Körperschaften im Allgemeinen der Vermögenstransfer vom Betriebsvermögen in den außerbetrieblichen Bereich verstanden. Ein weiterer Anwendungsbereich kann in Vermögenszuwendungen von eigentümerlosen Körperschaften gesehen werden, soweit nicht eine verdeckte Ausschüttung denkbar ist (siehe Rz 721).

718

Jeder Akt der Einkommensverwendung, der nicht unter die drei ersten Tatbestände subsumiert werden kann, fällt unter Einkommensverwendung in anderer Weise. Darunter sind etwa Spenden und Aufwendungen im Sinne des § 12 KStG 1988 zu verstehen. In welche der vier Tatbestände ein Vorgang fällt, spielt nur eine untergeordnete Rolle. Die steuerlichen Folgen sind grundsätzlich bei allen vier Tatbeständen die gleichen. Der einzige Unterschied zwischen Entnahme und verdeckter Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft ist der Bewertungsmaßstab. Während bei der Entnahme der Teilwert zum Ansatz kommt, ist der verdeckten Ausschüttung ein Fremdvergleichsmaßstab zu Grunde zu legen.

719

Von der Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Einlagenrückzahlung sowie die Verteilung des Vermögens im Wege der Liquidation zu unterscheiden.

- Einlagenrückzahlungen sind steuerneutrale Zuwendungen aus dem Eigenkapital der Körperschaft außerhalb von steuerlichen Ausschüttungen, die an Personen in ihrer Eigenschaft als Anteilsinhaber erfolgen. Siehe weiters Rz 691. Hinsichtlich der Abgrenzung zur Ausschüttungsfiktion des § 32 Z 3 EStG 1988 siehe Rz 738 bis743.
- Liquidation ist die Auflösung und Abwicklung einer Körperschaft nach § 19 KStG 1988. Gewinnausschüttungen aus Wirtschaftsjahren, die in den Abwicklungszeitraum fallen, sind nicht möglich und sind als Vorwegverteilung des Abwicklungsergebnisses zu behandeln. Näheres siehe Rz 1426.

13.2 Entnahmen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988

13.2.1 Entnahmen als Einkommensverwendungstatbestand

720

Als Entnahmen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind einerseits jene im Sinne des § 6 Z 4 EStG 1988 andererseits Einkommensverwendungstatbestände anzusehen, die üblicherweise nicht als Ausschüttungen in Betracht kommen. Diese Entnahmen betreffen Vorteilsgewährungen und Zuwendungen von eigentümerlosen Körperschaften, bei denen eine offene Gewinnausschüttung begrifflich nicht denkbar ist, wohl aber auch der Begriff der verdeckten Ausschüttung Anwendung finden kann. Eigentümerlose Körperschaften im engeren Sinn sind:

- Sparkassen
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit
- Vereine
- Anstalten
- Stiftungen
- Fonds
- Betriebe gewerblicher Art.

721

Sollte eine eigentümerlose Körperschaft Vorteile an dritte Personen gewähren, ist zu überprüfen, ob die Vorteilsgewährung betrieblich bedingt ist. Ist diese Vorteilszuwendung nicht betrieblich bedingt, ist sie nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Eine derartige Vorteilsgewährung ist entweder als verdeckte Ausschüttung oder als Entnahme zu behandeln. Eine Behandlung als verdeckte Ausschüttung sowie die Qualifikation des Vorteilsempfängers als Empfänger einer verdeckten Ausschüttung ist nur denkbar, wenn der Vorteilsempfänger der eigentümerlosen Körperschaft nahe steht und ihm eine eigentümerähnliche Stellung zukommt. Eigentümerähnliche Stellung haben zB die Gemeinde gegenüber der Gemeindesparkasse oder einem Gemeindefonds mit Rechtspersönlichkeit, das Land gegenüber einer Hypothekenbank, der Bund gegenüber einer Bundesanstalt mit Rechtspersönlichkeit. Bei personenbezogenen juristischen Personen (zB Kapitalgesellschaften) ist die eigentümerähnliche Stellung enger auszulegen. Es liegt zB keine eigentümerähnliche Stellung bei Hauptgläubigern oder stillen Gesellschaftern vor, auch wenn sie einen beherrschenden Einfluss auf die Körperschaft ausüben.

13.2.1.1 Einkommensverwendung bei Sparkassen, bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit und bei Vereinen

722

Bei Sparkassen ist die Haftungsgemeinde als eigentümerähnliche Person anzusehen, auch wenn kein Gesellschaftsverhältnis vorliegt. Vorteilszuwendungen einer Sparkasse an die Haftungsgemeinde stellen eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn ein entsprechender Einfluss auf die Geschäftsführung besteht (VwGH 30.4.1965, 2325/63).

723

Bei Vereinen sind zB Funktionäre des Vereines als eigentümerähnliche Personen anzusehen. Erhalten Funktionäre eine Vorteilsgewährung, kommen beim Verein die Vorschriften der verdeckten Ausschüttung sinngemäß zur Anwendung (siehe Rz 1151 und VereinsR 2001 Rz 341 und 342).

13.2.1.2 Einkommensverwendung bei Anstalten, Stiftungen und Fonds

724

Der Stifter bzw. der Anstaltsgründer haben eine eigentümerähnliche Stellung gegenüber der Körperschaft. Gleiches gilt für die die Stiftung bzw. die Anstalt organisatorisch und wirtschaftlich beherrschenden Personen. Eine Vorteilszuwendung an diese Personen kann unter besonderen Umständen zu einer verdeckten Ausschüttung führen.

13.2.1.3 Einkommensverwendung bei Betrieben gewerblicher Art

725

Die Trägerkörperschaft eines Betriebes gewerblicher Art hat eine eigentümerähnliche Position gegenüber dem Betrieb gewerblicher Art. In der Stellung der Trägerkörperschaft zum Betrieb gewerblicher Art ist eine Beziehung zu sehen, die jener des Alleingesellschafters zur Kapitalgesellschaft entspricht (siehe Rz 64 bis 88). Offene und verdeckte Vorteilszuwendungen des Betriebes gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft sind als verdeckte Ausschüttung zu erfassen. Siehe auch VwGH 15.10.1954, 2979/52, VwGH 28.4.1964, 2151/62 und VwGH 17.2.1988, 86/13/0174.

13.2.2 Entnahmen als Maßnahme des Betriebsvermögensvergleiches

726

Siehe Rz 606 und 607 sowie Rz 612 bis 614.

13.3 Ausschüttungen

13.3.1 Offene Ausschüttungen

727

Eine offene Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die körperschaftsteuerlich unbeachtliche Verteilung des Einkommens auf Grund von Gewinnverteilungsbeschlüssen oder gesetzlichen Gewinnverteilungsregeln auf die Anteilsinhaber. Die offene Ausschüttung ist für

die ausschüttende Körperschaft der typische Einkommensverwendungstatbestand. Sie ist immer steuerneutral und darf daher den Gewinn der ausschüttenden Körperschaft nicht schmälern. Als offene Ausschüttungen gelten

- die Gewinnverteilung gemäß § 126 AktG (siehe Rz 731),
- die Verteilung des Reingewinnes gemäß § 35 GmbHG (siehe Rz 731),
- die Ergebnisverwendung gemäß § 27a GenG (siehe Rz 732),
- die Ausschüttungen von Agrargemeinschaften (siehe Rz 733 und 734),
- die Ausschüttungen auf Substanzgenussrechte (siehe Rz 735),
- die Ausschüttungen auf Partizipationskapital (siehe Rz 736),
- die genossenschaftlichen Rückvergütungen (siehe Rz 737),
- die Ausschüttungsfiktionen (siehe Rz 738).

Gewinnausschüttungen abweichend von den Beteiligungsverhältnissen (alineare Gewinnausschüttungen) müssen gesellschaftsvertraglich gedeckt und wirtschaftlich begründet sein.

728

Als Empfänger der offenen Ausschüttungen kommen in Betracht:

- Natürliche Personen:

  Die Ausschüttungen an natürliche Personen unterliegen unabhängig davon, ob die Beteiligung zu ihrem Betriebs- oder Privatvermögen oder zum Vermögen einer Gesellschaft gehört, an der der Empfänger als Mitunternehmer beteiligt ist, grundsätzlich der Endbesteuerung (§ 97 EStG 1988, Kapitalertragsteuer in Höhe von 25%). Steuerpflichtige, deren Tarifsteuer unter 25% liegt, erhalten die KESt nach Maßgabe des § 97 Abs. 4 EStG 1988 rückerstattet bzw. angerechnet. Näheres siehe EStR 2000 Rz 7820 ff.

- Juristische Personen:

  Die Ausschüttungen an juristische Personen sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 10 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit. Näheres siehe Rz 498 bis Rz 595. Der davon unabhängige KESt-Abzug unterbleibt bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gemäß § 94 Z 2 EStG 1988, wenn die Körperschaft zu mindestens 25% unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Kapitalgesellschaft oder

Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft beteiligt ist. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, hat die ausschüttende Körperschaft die Kapitalertragsteuer einzubehalten. Die KESt ist auf Antrag anzurechnen bzw. zu erstatten (siehe EStR 2000 Rz 7820 ff). Bei nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftungen hat ein KESt-Abzug gemäß § 94 Z 11 EStG 1988 zu unterbleiben.

Ausländische Muttergesellschaften müssen nach § 94a Abs. 1 EStG 1988 unmittelbar zu mindestens einem Zehntel am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligt sein, damit ein KESt-Abzug durch die ausschüttende Kapitalgesellschaft unterbleiben kann. Eine unmittelbare Beteiligung liegt nicht vor, wenn die Beteiligung mittelbar einer Personengesellschaft (MU) zuzurechnen ist (bei EU-Gesellschaften siehe EAS 2630). Die betreffenden ausländischen Gesellschaften müssen die Voraussetzungen des Artikel 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. Nr. L 225 S. 6) in der Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union erfüllen und sind in Anlage 2 EStG 1988 aufgezählt. Zusätzlich muss die ausländische Muttergesellschaft während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr an der ausschüttenden österreichischen Kapitalgesellschaft beteiligt sein. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, hat die ausschüttende Körperschaft die Kapitalertragsteuer einzubehalten. Bezüglich einer allfälligen Rückerstattung sind die entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten.

729

Ausschüttungsfähig ist der nach den unternehmensrechtlichen Vorschriften ermittelte Bilanzgewinn. Das Handelsrecht ist auf Grund des Vorsichtsprinzips und des Prinzips des Gläubigerschutzes in all seinen Vorschriften davon geleitet, einen ausschüttungsfähigen Gewinn zu ermitteln und keinesfalls darüber hinausgehende Beträge dem Unternehmen zu entziehen. Die allgemeinen unternehmensrechtlichen Vorschriften reduzieren bereits den Gewinn auf den ausschüttbaren Gewinn. Darüber hinaus normiert der nur für die Kapitalgesellschaften geltende § 235 UGB drei zusätzliche Ausschüttungsbeschränkungen (Zuschreibungen nach Z 1, Auflösung von Bewertungsreserven nach Z 2 sowie Auflösung von Kapitalrücklagen nach Z 3), in denen ein bereits entstandener und nach den Rechnungslegungsvorschriften auszuweisender Gewinn als bloßer Buchgewinn von der Ausschüttung ausgeschlossen wird. Als ausschüttungsfähig verbleibt daher der um diese unternehmensrechtlichen Ausschüttungssperren verminderte Bilanzgewinn. Bei Durchführung der offenen Ausschüttung ist jedoch zu beachten, dass eine Fremdfinanzierung bei Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der Kreditaufnahme und der offenen

Ausschüttung zum Abzugsverbot nach § 12 KStG 1988 für die anfallenden Zinsen führt. Näheres siehe Rz 1217.

730

Die formellen Voraussetzungen für das Vorliegen von offenen Ausschüttungen sind in den einzelnen handels- bzw. gesellschaftsrechtlichen Gesetzen geregelt. Mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung entsteht für die Gesellschafter ein klagbarer Anspruch auf die Gewinnanteile. Ein Abgehen von diesen Formalvoraussetzungen bleibt steuerlich ohne Relevanz, da jede Art der Ausschüttung sowohl bei der ausschüttenden Körperschaft (steuerneutral) als auch beim Empfänger der Ausschüttung (idR Endbesteuerung bzw. Beteiligungsertragsbefreiung) die gleichen steuerlichen Konsequenzen nach sich zieht.

13.3.1.1 Kapitalanteile

731

Unter Kapitalanteilen versteht man Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, das sind Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

- Aktiengesellschaft:

  Die Gewinnverteilung der AG ist im § 126 AktG geregelt. Demnach obliegt die Beschlussfassung über die Verteilung des Bilanzgewinnes alljährlich der Hauptversammlung der Aktionäre. Die Hauptversammlung ist dabei an den vom Vorstand mit Billigung des Aufsichtsrates festgestellten Jahresabschluss und den darin aufscheinenden verteilungsfähigen Gewinn gebunden. Sie ist zwar bei ihrem Gewinnverteilungsbeschluss nicht an den Vorschlag des Vorstandes gebunden, unterliegt aber in Bezug auf den Inhalt des Verteilungsbeschlusses den durch Gesetz, Satzung oder Vertrag auferlegten Beschränkungen. Sofern die Hauptversammlung auf Grund der Satzung der AG dazu ermächtigt ist, kann sie daher den Reingewinn ganz oder auch teilweise von der Verteilung ausschließen.

- Gesellschaft mit beschränkter Haftung:

  Die Gewinnverteilung der GmbH ist in den §§ 35 und 82 GmbHG geregelt. Nach § 35 GmbHG obliegt die Beschlussfassung über die Verteilung des Bilanzgewinnes jährlich der Generalversammlung der Gesellschafter, sofern dies im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich der Beschlussfassung der Gesellschafter vorbehalten ist. Dieser Vorbehalt ist in den meisten Gesellschaftsverträgen enthalten. Bei Fehlen gesellschaftsvertraglicher Regelungen über die Gewinnverteilung ist nach § 82 Abs. 2 GmbHG der gesamte Gewinn an die Gesellschafter nach dem Verhältnis der eingezahlten Stammeinlagen auszuschütten. In diesem Fall gilt die Verteilung des Jahresgewinnes mit der Feststellung

des Jahresabschlusses (§ 35 Abs. 1 Z 1 GmbHG) als beschlossen, soweit nicht Gegenteiliges beschlossen wird. Im Gesellschaftsvertrag können auch eigene Gewinnverteilungsregeln aufgestellt werden (Zuweisung bestimmter Gewinnquoten zu Rücklagen, Gewinnbeteiligung der einzelnen Gesellschafter nach eigenen Regeln usw.).

13.3.1.2 Genossenschaftsanteil

732

Die Genossenschaft dient als Verein mit nicht geschlossener Mitgliederzahl im Wesentlichen der Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder. Dieser im § 1 GenG normierte Förderungsauftrag ist Hauptzweck der Genossenschaft. Zum Unterschied zu den Kapitalgesellschaften ist die Gewinnerzielung hintangestellt und bloßer Nebenzweck zur im Wirtschaftsleben unerlässlichen Reservenbildung. Daher enthält das GenG über die Gewinnverwendung keine genauen Regeln. Grundsätze darüber hat nach § 5 Z 6 GenG bereits der Genossenschaftsvertrag zu enthalten.

Als Möglichkeiten der Gewinnverwendung kommen in Betracht: Dotierung von Rücklagen (Reservefonds), Vortrag auf neue Rechnung, Rückvergütungen und Ausschüttung einer Dividende auf die Geschäftsanteile. Die Satzungen der Genossenschaften enthalten vielfach Bestimmungen, dass vor jeder Ausschüttung die satzungsgemäße Rücklage zur Stärkung der Eigenkapitalbasis zu dotieren ist. Der ab 40 Mitarbeitern zwingend einzurichtende Aufsichtsrat prüft neben den vom Vorstand erstellten Jahresrechnungen und Bilanzen auch die Vorschläge zur Gewinnverwendung und erstattet darüber alljährlich der Generalversammlung der Genossenschaft Bericht. Diese entscheidet gemäß § 27 a GenG über die Ergebnisverwendung.

13.3.1.3 Agrargemeinschaftliche Anteile

733

Die an der Agrargemeinschaft (siehe Rz 1380 bis 1389) Beteiligten sind berechtigt, aus den von der Agrargemeinschaft zu verwaltenden (agrargemeinschaftlichen) Grundstücken in der von der jeweiligen Rechtsgrundlage der Agrargemeinschaft vorgesehenen Form Nutzen zu ziehen. Dies kann sowohl durch eigene Tätigkeit des einzelnen Beteiligten (zB Holzschlägerungsrecht, Recht auf Almauftrieb etc) als auch durch gemeinschaftliche Bewirtschaftung mit Ausschüttung der Erträge an die Beteiligten erfolgen.

734

Wirtschaftlich ist dieses Anteilsrecht an Agrargemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit vergleichbar einem Genussrecht, mit dem das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationsgewinn der Agrargemeinschaft verbunden ist (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988). Die

Ausschüttungen unterliegen daher als Genussrechte im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 dem Kapitalertragsteuerabzug.

Ausschüttungen an Anteilsberechtigte stellen Einkommensverwendung dar.

Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Ausschüttungen von Agrargemeinschaften an Anteilsberechtigte siehe EStR 2000 Rz 5031 bis 5032 und 7723.

13.3.1.4 Substanzgenussrechte

735

Substanzgenussrechte im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 liegen dann vor, wenn sie ein Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationsgewinn der Körperschaft vermitteln. Beide im Gesetz genannten Voraussetzungen müssen erfüllt sein. Fehlt die Beteiligung am Gewinn, am Liquidationsgewinn oder an beiden, liegt ein Nominalgenussrecht bzw. ein obligationsähnliches Genussrecht (Fremdkapital) vor, dessen Bedienung zu abzugsfähigen Betriebsausgaben führt. Genussrechte, die die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 erfüllen, werden dagegen ertragsteuerlich dem Eigenkapital gleichgestellt (siehe Rz 537 bis 544). Ausschüttungen jeder Art darauf stellen eine steuerneutrale Einkommensverwendung dar.

Zu Abgrenzungsfragen siehe auch EStR 2000 Rz 6138 ff.

13.3.1.5 Partizipationskapital

736

Partizipationskapital im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 ist Kapital der Kreditinstitute (§ 23 Abs. 4 und 5 BWG 1993) und Versicherungsunternehmen (§ 73c VAG 1978), das zur Außenfinanzierung aufgenommen wird. Es ist abgabenrechtlich dem Substanzgenussrechtskapital gleichgestellt. Die Ausführungen zu Rz 735 gelten daher sinngemäß. Grundlegendes siehe Rz 545. Siehe auch EStR 2000 Rz 6143.

13.3.1.6 Genossenschaftliche Rückvergütungen

737

Genossenschaftliche Rückvergütungen im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind vom Jahreserfolg und dem Jahresumsatz aus dem Mitgliedergeschäft abhängige Vergütungen, die dem Genossenschafter nach Maßgabe seiner mit der Genossenschaft im Mitgliedergeschäft getätigten Umsätze im Nachhinein zukommen. Sie sind nicht vom Ausmaß der Kapitalbeteiligung abhängig. Rückvergütungen von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften qualifiziert § 8 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 grundsätzlich als steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung. Näheres zu den Erscheinungsformen der

Rückvergütungen siehe Rz 1335 bis 1345, zur Vorteilszuwendung in Form der aktiven Preispolitik siehe Rz 1334, zur Abgrenzung von den Rabatten siehe Rz 1341 bis1344.

13.3.1.7 Ausschüttungsfiktionen

738

Als offene Ausschüttung gelten auch die Ausschüttungsfiktionen. Unter diesem Sammelbegriff sind in verschiedenen Gesetzen geregelte Tatbestände zusammengefasst, denen gemeinsam ist, dass ein der Ausschüttung gleichgestellter Vorgang besteuert wird. IdR erfolgt in der Vermögenssphäre des Gesellschafters eine Endbesteuerung. In der Gesellschaft selbst bleiben die Vorgänge erfolgsneutral. Zu den Ausschüttungsfiktionen zählen

- die ordentliche Kapitalherabsetzung innerhalb der Bindungsfrist nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 32 Z 3 EStG 1988)
- die Umwandlung nach Art. II UmgrStG, soweit nicht ausgeschüttete Gewinne in der umzuwandelnden Gesellschaft vorhanden sind (§ 9 Abs. 6 UmgrStG)
- die Umwandlung nach Art. II UmgrStG, soweit die Bindungsfrist nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln noch nicht abgelaufen ist (§ 9 Abs. 7 UmgrStG)
- die ausschüttungsgleichen Erträge nach § 40 Abs. 2 InvFG.

13.3.1.7.1 Rückzahlung auf Grund einer Kapitalherabsetzung (§ 32 Z 3 EStG 1988)

739

Die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durch Gewährung von Freianteilen bzw. Gratisaktien (Kapitalberichtigung) nach dem Kapitalberichtigungsgesetz BGBl. Nr. 171/1967 ist nach § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 als steuerfreie Ausschüttung verbunden mit einer Wiedereinlage in die Gesellschaft zu sehen. Zu einer Nachversteuerung der zunächst steuerfrei gestellten Ausschüttung kommt es nach § 32 Z 3 EStG 1988 nur dann, wenn innerhalb einer Frist von zehn Jahren eine ordentliche Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung von kapitalberichtigten Gewinnen durchgeführt wird. Siehe dazu EStR 2000 Rz 6907 ff.

740

Die Rückzahlung an Körperschaften fällt unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988. Die Nachversteuerung einer Kapitalberichtigung nach § 32 Z 3 EStG 1988 hat innerhalb der Sperrfrist als speziellere Vorschrift Vorrang vor einer Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs. 12 EStG 1988. Kommt es daher innerhalb der Zehnjahresfrist zu einer ordentlichen Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung, ist das Wahlrecht

zwischen Behandlung von Ausschüttungen als Gewinnausschüttungen oder Einlagenrückzahlungen nicht anwendbar.

13.3.1.7.2 Ausschüttungsfiktion gemäß § 9 Abs. 6 UmgrStG

741

§ 9 Abs. 6 UmgrStG stellt die Einfachbesteuerung der von Körperschaften erzielten Gewinne dadurch sicher, dass der Übergang von thesaurierten (vorgetragenen) Gewinnen einer umgewandelten Kapitalgesellschaft in die Vermögenssphäre des Gesellschafters der zweiten Hälfte der Besteuerung unterzogen wird und damit gleich behandelt wird wie eine Ausschüttung. Im steuerlichen Ergebnis muss es gleich sein, ob die Gewinne nach Thesaurierung durch Umwandlung in das Vermögen des Gesamtrechtsnachfolgers Gesellschafter gelangen oder durch (vorherige) Ausschüttung. Dabei ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem sich aus der Umwandlungsbilanz ergebenden Reinvermögen (vermindert um Gewinnausschüttungen) und dem eingezahlten und eingeforderten Nennkapital (vermindert um darin enthaltene Gewinnanteile im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988) und Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 zu ermitteln. Dieser Betrag gilt mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch als an die Rechtsnachfolger offen ausgeschüttet, wobei aus diesem Betrag jedoch thesaurierte Gewinne aus der Zeit vor 1989 auszuscheiden sind. Der Tag der Anmeldung gilt als Tag des Zufließens im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988. Beteiligte Körperschaften fallen unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988.

Beispiel:

Die A-GmbH wird auf den Alleingesellschafter A-KG per 31.12.2001 umgewandelt. Die Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch erfolgt am 15.6.2002, die Eintragung am 25.6.2002. Der Jahresabschluss der A-GmbH zum 31.12.2001 (= Schlussbilanz im Sinne des § 5 Abs. 5 in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Z 6 UmwG) weist auf der Passivseite als Grundlage der Umwandlungsbilanz folgende Eigenkapital-Positionen aus:

Eigenkapital		
I. Nennkapital		*5.000.000 Euro*
II. Kapitalrücklagen		
1. gebundene	*3.000.000 Euro*	
2. nicht gebundene	*7.000.000 Euro*	*10.000.000 Euro*
III. Gewinnrücklagen		
1. gesetzliche Rücklage	*500.000 Euro*	
2. satzungsmäßige Rücklage	*500.000 Euro*	
3. freie Rücklage	*1.000.000 Euro*	*2.000.000 Euro*

IV. Bilanzgewinn	*5.000.000 Euro*
Summe	*22.000.000 Euro*

Am 15.1.2002 wurde von der Generalversammlung ordnungsgemäß beschlossen, vom Bilanzgewinn eine Gewinnausschüttung in Höhe von 3.000.000 Euro durchzuführen. Das Stammkapital ist zur Gänze eingezahlt. Die gebundene Kapitalrücklage stammt zur Gänze aus dem Agio einer Kapitalerhöhung, die nicht gebundene aus einem Gesellschafterzuschuss. Sämtliche Gewinnrücklagen stammen aus Zuweisungen von Gewinnen nach 1989.

Zur Ermittlung des fiktiven Ausschüttungsbetrages ist vorweg das Eigenkapital um die nach dem Bilanzstichtag 31.12.2001 beschlossene Gewinnausschüttung in Höhe von 3.000.000 Euro zu vermindern, sodass das zu ermittelnde Reinvermögen 19.000.000 Euro beträgt. Vor dem 31.12.2001 beschlossene Gewinnausschüttungen wären bereits zu diesem Zeitpunkt als Verbindlichkeit auszuweisen und fielen daher schon aus diesem Grunde nicht unter die Ausschüttungsfiktion. Als nächster Schritt muss vom Reinvermögen das eingezahlte und eingeforderte Nennkapital in Abzug gebracht werden, das ebenfalls nicht der Ausschüttungsfiktion unterliegt. Die verbleibenden Positionen sind daraufhin zu untersuchen, ob sie aus Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 oder aus erzielten Gewinnen der Kapitalgesellschaft stammen. Wesentlich ist, dass die gebundene Kapitalrücklage in Höhe von 3.000.000 Euro aus dem Agio einer Kapitalrücklage und die nicht gebundene Kapitalrücklage in Höhe von 7.000.000 Euro aus einem Gesellschafterzuschuss stammen. Beides fällt unter den Einlagenbegriff des § 4 Abs. 12 EStG 1988 (siehe Erlass des BMF vom 31.März 1998, 06 0257/1-IV/6/98, betreffend die steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988, AÖF Nr. 88/1998). Daher mindert beides jenen Betrag, der der Ausschüttungsfiktion unterliegt, zumal eine Einlagenrückzahlungsfiktion dem § 9 Abs. 6 UmgrStG unbekannt ist. Auf tatsächliche Einlagenrückzahlungen nach dem Umwandlungsstichtag ist bei den Gesellschaftern § 4 Abs. 12 bzw. § 15 Abs. 4 in Verbindung mit den §§ 30 und 31 EStG 1988 anzuwenden. Somit verbleiben die Positionen Bilanzgewinn (vermindert um die beschlossene Gewinnausschüttung) und sämtliche nach 1989 entstandenen Gewinnrücklagen zur Besteuerung nach § 9 Abs. 6 UmgrStG. Der Betrag in Höhe von 4.000.000 Euro gilt am 15.6.2002 als Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch als offen ausgeschüttet.

Ergebnis:

Eigenkapital	*22.000.000 Euro*
abzüglich Gewinnausschüttung	*- 3.000.000 Euro*
Reinvermögen	*19.000.000 Euro*
abzüglich Nennkapital	*- 5.000.000 Euro*
abzüglich Einlagen § 4 Abs. 12 EStG 1988	*- 10.000.000 Euro*
Fiktive Ausschüttung	*4.000.000 Euro*

742

Die Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs. 6 UmgrStG findet im Rahmen eines Mehrfachzuges im Sinne des § 39 UmgrStG, bestehend aus einer Handelsabspaltung zur Neugründung nach Art. VI UmgrStG und einer nachfolgenden Umwandlung der neugegründeten Gesellschaft nach Art II UmgrStG keine Anwendung, da Gewinne und Rücklagen der abspaltenden Gesellschaft begrifflich nicht auf übernehmende Gesellschaften übertragen werden können. Voraussetzung ist, dass die Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch vor dem 1.Jänner 2002 erfolgt (3. Teil Z 7 UmgrStG).

13.3.1.7.3 Kapitalherabsetzungsfiktion gemäß § 9 Abs. 7 UmgrStG

743

Die Kapitalherabsetzungs- und Rückzahlungsfiktion des § 9 Abs. 7 UmgrStG verbindet die Bestimmungen des § 32 Z 3 EStG 1988 und § 9 Abs. 6 UmgrStG. Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft innerhalb der Zehnjahresfrist führt in Analogie zu Ausschüttungen durch Übergang der Kapitalerhöhungsbeträge in die Vermögenssphäre des Gesellschafters zum gleichen Ergebnis wie eine steuerschädliche Kapitalherabsetzung oder –rückzahlung. Die Rückzahlungsfiktion betrifft jene Beträge, die auf Grund einer Gewinne bzw. Gewinnrücklagen betreffenden Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln für Anteilsrechte und Freianteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen sind. Auch für diese Rückzahlungsfiktion gilt der Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch als Tag des Zufließens im Sinne des § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988. Für beteiligte Körperschaften kommt die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 zum Tragen.

Beispiel:

Die A-AG wird zum 31.12.2001 auf ihren Alleingesellschafter A-KG umgewandelt. Die Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch erfolgt am 15.6.2002, die Eintragung am 25.6.2002. Die A-AG weist in ihrer Umwandlungsbilanz zum 31.12.2001 ein Nennkapital in Höhe von 2.000.000 Euro aus. Von diesem Nennkapital entfällt auf Gratisaktien im Sinne des § 3 Z 29 EStG 1988 aus folgenden Kapitalerhöhungen:

Eintragungsdatum	
13.6.1990	*700.000 Euro*
19.2.1993	*300.000 Euro*

Maßgeblich ist die Frist zwischen Tag der Eintragung (= Wirksamkeit) und dem Umwandlungsstichtag. Als nicht rückgezahlt gilt daher die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln vom 13.6.1990, da die zehnjährige Frist am Umwandlungsstichtag 31.12.2001 bereits abgelaufen ist. Nach Ablauf der Nachversteuerungsfrist (13.6.2000) ist das Berichtigungskapital stets als im Nennkapital enthaltene Einlage im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 zu behandeln und fällt daher weder unter die Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs. 6 noch unter die des § 9 Abs. 7 UmgrStG. Mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch,

daher am 15.6.2002, gilt die zweite Kapitalerhöhung vom 19.2.1993 als rückgezahlt und zugeflossen, da am Umwandlungsstichtag 31.12.2001 die zehnjährige Frist seit der Kapitalerhöhung noch nicht abgelaufen ist. Am 15.6.2002 ist daher der Betrag in Höhe von 300.000 Euro nach § 9 Abs. 7 UmgrStG in Verbindung mit § 95 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 nachzuversteuern.

13.3.1.7.4 Ausschüttungsgleiche Erträge

744

Bei den ausschüttungsgleichen Erträgen im Sinne des § 40 Abs. 2 InvFG handelt es sich um die gesetzliche Fiktion einer Ausschüttung für steuerliche Zwecke. Unter diese Ausschüttungsfiktion fallen sämtliche ordentlichen Erträge eines Investmentfonds. Näheres siehe EStR 2000 Rz 6241 ff. Ein Investmentfonds ist ein in Wertpapieren bestehendes Sondervermögen, das in gleiche, in Wertpapieren verkörperte Anteile zerfällt, im Miteigentum der Anteilsinhaber steht und nach den Bestimmungen des InvFG gebildet wird. Der Fonds ist keine juristische Person, er unterliegt als solcher nicht der Körperschaftsteuer. Die Verwaltung der Fonds erfolgt durch körperschaftsteuerpflichtige Kapitalanlagegesellschaften. Näheres siehe Rz 100.

13.3.2 Verdeckte Ausschüttungen

745

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 95/15/0065).

Siehe dazu ausführlich Rz 748 bis 1175.

13.4 Dividendengarantie (§ 8 Abs. 3 Z 3 KStG 1988)

746

Der Ersatz der Organschaftsbestimmungen des § 9 KStG 1988 durch die Gruppenbesteuerung führt zu keiner Änderung bei der steuerlichen Behandlung der Dividendengarantie. Ungeachtet ihrer künftigen steuerlichen Unwirksamkeit ist eine Gewinngemeinschaft zivilrechtlich auch in Zukunft möglich. Sie schließt einen Minderheitsgesellschafter der Untergesellschaft aber von Ausschüttungen aus, sodass es weiterhin einer Regelung über die steuerliche Behandlung einer „Ersatzdividende" bedarf.

13.5.Sonderausgaben

747

In § 8 Abs. 4 KStG 1988 werden für den körperschaftsteuerlichen Bereich die Sonderausgabentatbestände abschließend geregelt.

Zu den einzelnen Bestimmungen siehe Rz 1176 bis 1189.

14 Verdeckte Ausschüttungen

14.1 Begriff

14.1.1 Allgemeines

748

Auf Grund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern (Mitgliedern) steuerlich grundsätzlich anzuerkennen. Zuwendungen und andere Vermögensvorteile, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, dürfen aber die Einkommensermittlung nicht beeinflussen, auch wenn sie in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet werden (VwGH 27.5.1999, 97/15/0067, 97/15/0068). Das Aufgreifen verdeckter Ausschüttungen trägt dem Grundsatz Rechnung, dass jeder Steuerpflichtige das von ihm erzielte Einkommen zu versteuern hat, es ist daher auch dann geboten, wenn es auf Empfängerebene nur zu einer Verlagerung der Besteuerungsgrundlage in eine andere Einkunftsart kommt.

749

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (VwGH 26.9.2000, 98/13/0107).

Beispiele:

Eine GmbH bestreitet aus ihrem Vermögen Privatausgaben des Gesellschafters.

Der Gesellschafter-Geschäftsführer erhält von seiner GmbH überhöhte Vergütungen für seine Tätigkeit.

Eine GmbH gewährt dem Gesellschafter ein Darlehen zu unangemessen niedrigen Zinsen.

Eine GmbH vermietet an den Gesellschafter ein Gebäude, ohne einen Mietzins zu verlangen.

Der Begriff der Ausschüttung bringt zum Ausdruck, dass diese Einkommensverwendung unabhängig vom Vorliegen eines Gewinnes zu beachten und nicht nur bei Kapitalgesellschaften denkbar ist.

14.1.2 Sinn und Zweck des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen

750

Die steuerliche Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen dient der Entflechtung von betrieblich veranlassten Vorgängen einerseits und den durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorgängen andererseits (VwGH 29.1.1998, 96/15/0013). Offene und verdeckte Ausschüttungen von Körperschaften stellen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 generell eine Verwendung erzielten Einkommens dar (siehe Rz 727 bis 745). Die damit verbundene Folge der Nichtberücksichtigung bei der Einkommensermittlung gilt auch für verdeckte Ausschüttungen.

Zweck des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist daher das Erfassen des objektiv richtigen steuerlichen Erfolges der Körperschaft. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind oder mit der Erzielung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen in Zusammenhang stehen, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen.

14.1.3 Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung

751

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind somit

- eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft (siehe Rz 773 bis 782),
- das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahe stehenden Person zu Lasten der Körperschaft (siehe Rz 784 bis 789) und
- das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung (siehe Rz 790 bis 791).

752

Die verdeckte Ausschüttung setzt jedoch nicht voraus, dass die Vermögensminderung bei der Gesellschaft zum Zufluss eines entsprechenden Vermögensvorteils beim Anteilsinhaber führt.

Daraus ist zu schließen, dass auf Ebene des Empfängers unabhängig von der Situation bei der Körperschaft eigenständig zu untersuchen ist, ob Einkünfte vorliegen oder nicht.

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist es ohne Bedeutung, welche Rechtsform der Anteilsinhaber aufweist, ob er beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist oder ob der Sachverhalt, der die verdeckte Ausschüttung verursacht, im Inland oder im Ausland, verwirklicht wurde.

14.1.4 Fremdvergleich

753

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

754

Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (siehe EStR 2000 Rz 1127 ff und vgl. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159).

Die Vereinbarung muss demnach

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung ist der Fremdvergleich dh. der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen.

755

Die Frage des Fremdvergleiches ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu lösen (vgl. VwGH 31.3.2000, 95/15/0056). Dabei hat aber grundsätzlich die Abgabenbehörde den Nachweis zu führen, dass eine Gestaltung unangemessen ist (VwGH 10.5.1994, 90/14/0050).

Bei Anwendung des Fremdvergleichs ist von der Sache her ein gewisser Spielraum zugelassen. Es gebietet nicht schon jede geringfügige Abweichung von einem Richtwert den Ansatz einer verdeckten Ausschüttung (vgl. VwGH 27.7.1999, 94/14/0018).

Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten und wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen typischer Weise zu unterstellenden Interessensgegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159).

14.1.5 Bedeutung formeller Mängel von Vereinbarungen

756

Das Erfordernis klarer, ernsthafter, im Voraus abgeschlossener und die Körperschaft bindender Vereinbarungen als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Vorteilszuwendungen ist unabdingbar, aber nicht Selbstzweck.

Formmängel begründen ungeachtet der zunächst bei der Abgabenbehörde liegenden Beweislast für das Vorliegen einer unangemessenen Gestaltung (siehe Rz 755) die (widerlegbare) Vermutung für das Vorliegen einer Einkommensverwendung. Es ist auch im Licht der in Rz 750 dargestellten Zielsetzung zu sehen, das willkürliche Herbeiführen steuerlicher Folgen zu vermeiden.

Es ist somit in jedem einzelnen Fall zu prüfen, ob und inwieweit bei der Art, in der ein Gesellschafter Zuwendungen erhält, unkontrollierbar ungerechtfertigte steuerliche Vorteile erwirkt werden können (VwGH 19.3.1985, 84/14/0174).

Führen ordnungsgemäß durchgeführte Ermittlungen zu keinem eindeutigen Ergebnis, geht dies zu Lasten des betroffenen Steuerpflichtigen dh. die Beweislast trifft die Vertragspartner (VwGH 20.12.2000, 96/13/0193).

757

Stellt eine absolut unübliche Form der Vereinbarung schon für sich die Ernsthaftigkeit in Zweifel, ist jedenfalls eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen.

Beispiel:

Eine Sondervergütung in enormer Höhe wird in einem Aktenvermerk festgelegt (VwGH 15.2.1980, 2427/79, 2508/79);

ein Pauschalentgelt für den Anteilsinhaber, das unabhängig davon anfällt, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden (VwGH 10.7.1996, 95/15/0181, 95/15/0182, 95/15/0183).

Rückwirkende Vereinbarungen der Körperschaft mit ihren Anteilsinhabern begründen verdeckte Ausschüttungen, auch wenn sie im Übrigen klar und eindeutig sind und auch dem Fremdvergleich standhalten (siehe. EStR 2000 Rz 1141).

Beispiel:

Verbuchung einer rückwirkend vereinbarten an sich dem Fremdvergleich standhaltenden Gehaltserhöhung für Gesellschafter im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses (vgl. VwGH 26.9.2000, 97/13/0143).

14.1.6 Vermögenswerter Vorteil

758

Die verdeckte Ausschüttung setzt die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteiles voraus. Der Vorteil muss entweder in Geld bestehen oder einen in Geld ausdrückbaren Wert aufweisen. Geldeswert können sowohl materielle als auch immaterielle Wirtschaftsgüter

haben (siehe Beispiele in Rz 857 bis 1175). Eine mittelbare Vorteilszuwendung steht einer unmittelbaren Zuwendung gleich.

Neben dem Recht auf die Substanz eines Wirtschaftsgutes zählt auch das Recht auf Gebrauch oder Nutzung desselben zu den geldwerten Vorteilen. Ideelle Vorteile, wie zB die Verbesserung der Betriebsklimas bei der Trägerkörperschaft (vgl. VwGH 17.2.1988, 86/13/0174) können nicht Gegenstand einer verdeckten Ausschüttung sein.

14.1.7 Abgrenzungsfragen

14.1.7.1 Abgrenzung zum Missbrauchstatbestand

759

Die Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO und das Institut der verdeckten Ausschüttung haben zwar gewisse Gemeinsamkeiten, sie sind aber keineswegs so miteinander verknüpft, dass sich bei Beurteilung eines Sachverhaltes als Missbrauch jede weitere Begründung zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung erübrigt. Im Fall eines Formen- und Gestaltungsmissbrauches sind nach § 22 Abs. 2 BAO die wirtschaftlichen Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse und deren angemessene rechtliche Gestaltung festzustellen. Es kann nun sein, dass eine derartige angemessene rechtliche Gestaltung in einer Einkommensverteilung der juristischen Person an einen ihrer Gesellschafter zu sehen ist. Nur in diesem Fall wird auch von einer verdeckten Ausschüttung an den betreffenden Gesellschafter auszugehen sein (vgl. VwGH 20.4.1995, 94/13/0228).

Beispiel:

Vermietet der Arbeitnehmer und Gesellschafter ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung der Arbeitgeber-Körperschaft und bekommt er diese(s) vom Arbeitgeber wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt, wird durch einen solchen Vorgang der Missbrauchstatbestand im Sinn des § 22 BAO erfüllt. Damit ist der Abzug des angefallenen Mietaufwandes als Betriebsausgabe (vgl. VwGH 13.10.1999, 96/13/0113) und die Besteuerung eines Sachbezugs ausgeschlossen.

Unabhängig von dieser ungewöhnlichen Gestaltung ist auf Seiten des Gesellschafters zu prüfen, ob die Mietaufwendungen der Gesellschaft verdeckte Ausschüttungen (diesfalls KESt-Pflicht) oder einen Teil des angemessenen, wenn auch unter falschem Rechtstitel ausbezahlten Leistungsentgelts (diesfalls Lohnsteuerpflicht) darstellen.

14.1.7.2 Abgrenzung zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen

760

Im Bereich der verdeckten Ausschüttungen kommt es auf die Frage des Aufteilungsverbotes (siehe EStR 2000 Rz 4707) im Sinne des § 20 EStG 1988 nicht an. Insoweit Aufwendungen der Körperschaft – wenn auch allenfalls nur in untergeordnetem Ausmaß – betrieblich und

nicht durch ein Naheverhältnis zwischen der Körperschaft und dem Vorteilsempfänger veranlasst sind, bleibt für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der gesamten Aufwendungen kein Raum. Es ist aber jedenfalls zu prüfen, inwieweit die Zahlungen tatsächlich betrieblich veranlasst waren (VwGH 23.1.1996, 92/14/0034).

Beispiel:

Sponsorzahlungen an einen Sportler, die zwar einem Fremdvergleich nicht standhalten, die aber doch geeignet sind, eine Werbewirkung zu entfalten (VwGH 23.1.1996, 92/14/0034);

Einrichtung einer Sauna oder eines Schwimmbades in einem betrieblich genutzten Gebäude für den Anteilsinhaber löst in Höhe der Herstellungskosten eine verdeckte Ausschüttung aus.

761

Die verdeckte Ausschüttung im Aufwandsbereich erfordert auch generell eine Abgrenzung zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen. Fallen Aufwendungen der juristischen Person unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 KStG 1988 (siehe Rz 1191 bis 1238), ist damit auf der Ebene der Körperschaft keineswegs der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung erfüllt.

- Aufwendungen im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 für die Erfüllung von Zwecken, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, fallen deshalb unter das Abzugsverbot, weil eine freiwillige Bindung für einen außerbetrieblichen Zweck die Abzugsfähigkeit nicht begründen kann. Wird im Rahmen der Zweckerfüllung der Eigentümer begünstigt, wird infolge der außerbetrieblichen Zuwendung eine verdeckte Ausschüttung nicht entstehen.

- Repräsentationsaufwendungen und unangemessene Aufwendungen im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 2 und Z 3 KStG 1988 werden vom Gesetzgeber als außerbetrieblich veranlasste Aufwendungen der juristischen Person angesehen. Verdeckte Ausschüttungen sind jedenfalls auszuschließen, wenn dem Anteilsinhaber kein geldwerter Vorteil zugewendet wird.

- Schmiergelder im Sinne des § 12 Abs. 1 Z. 4 KStG 1988 sind dem Grunde nach betrieblich veranlasste Aufwendungen. Eine verdeckte Ausschüttung ist grundsätzlich nicht anzunehmen.

- Spenden im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 sind an sich Einkommensverwendung der juristischen Person. Eine verdeckte Ausschüttung im Empfängerbereich wäre aber dann denkbar, wenn die Spenden an einen Anteilsinhaber oder eine dieser nahe stehenden Person fließen und auf Grund besonderer Umstände nur durch die

Eigentümerstellung erklärbar sind. Unentgeltliche Zuwendungen einer Körperschaft an ein Museum ihres Alleingesellschafters (einer Körperschaft öffentlichen Rechts) sind aber nicht verdeckte Ausschüttungen, sondern nach Maßgabe der Spezialbestimmung des § 4 Abs. 4 Z 6 EStG 1988 als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0166).

- Aufsichtsratsvergütungen im Sinn des § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 sind unternehmensrechtlich durch den Betrieb der juristischen Person veranlasst, abgabenrechtlich als Aufwendungen im Interesse der Eigentümer zur Hälfte vom Abzug ausgeschlossen. Ist das überwachende Organ auch Eigentümer, kann sich aus überhöhten Bezügen unter Umständen eine verdeckte Ausschüttung ergeben.

14.1.7.3 Abgrenzung zur Empfängerbenennung (§ 162 BAO)

762

Aufwendungen der juristischen Person, denen die Abzugsfähigkeit mangels Nennung des Empfängers gemäß § 162 BAO nicht zukommt, sind auf der Ebene der Körperschaft grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung. Sie können nur dann als verdeckte Ausschüttungen behandelt werden, wenn begründeter Verdacht besteht, dass der Eigentümer der juristischen Person der Empfänger ist (vgl. VwGH 26.9.2000, 98/13/0216).

14.1.7.4 Verdeckte Ausschüttung und Liebhaberei

763

Liebhaberei und verdeckte Ausschüttung schließen sich auf der Ebene der Körperschaft gegenseitig aus, auf der Ebene des Anteilsinhabers kann hingegen eine Vorteilszuwendung gegeben sein. Auf der Ebene der Körperschaft ist eine Verlusttätigkeit unter den in der Liebhaberei-Verordnung normierten Voraussetzungen grundsätzlich Liebhaberei, beim Anteilsinhaber liegt in Höhe des von der Körperschaft getragenen Verlustes eine Vorteilszuwendung vor, sofern die Tätigkeit im Interesse des Anteilsinhabers unterhalten wird (vgl. VwGH 26.5.1999, 94/13/0036). Ist jedoch die Tätigkeit lediglich deshalb verlustträchtig, weil der Anteilsinhaber für an ihn erbrachte Leistungen unangemessen niedrige Entgelte zahlt (oder für an die Körperschaft erbrachte Leistungen unangemessen hohe Entgelte bezieht), liegt keine Liebhaberei vor. Es ist vielmehr eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen, eine angemessene Gegenleistung anzusetzen und der Tätigkeitsbereich als Einkunftsquelle zu behandeln (siehe auch Rz 335 und Abschn. 14.9 Stichwort "Liebhaberei", Rz 1030).

14.1.7.5 Verdeckte Ausschüttung und verbotene Einlagenrückgewähr

764

Das in § 52 AktG und § 82 GmbHG enthaltene gesellschaftsrechtliche Verbot der Einlagenrückgewähr weist eine gewisse Nahebeziehung zum Tatbestand der verdeckten Ausschüttung auf, ist aber im wesentlichen als Gläubigerschutzeinrichtung zu sehen. Es bestehen keine inhaltlichen oder verfahrensrechtlichen Bindungen zwischen den beiden Einrichtungen.

14.1.7.6 Verdeckte Ausschüttung und Einlagenrückzahlung

765

Siehe Einlagenrückzahlungserlass Z 06 0257/1-IV/6/98 31. vom März 1998, AÖFV Nr. 88/1998.

14.2 Betroffene Körperschaften

766

Verdeckte Ausschüttungen können grundsätzlich bei allen Körperschaften anfallen.

14.2.1 Personenbezogene Körperschaften

767

Der häufigste Anwendungsfall tritt bei juristischen Personen des privaten Rechts auf, an denen Anteilsrechte anderer Personen bestehen, also bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vgl. VfGH 5.10.1994, G 252/93).

Daneben vermitteln auch das Partizipationskapital im Sinne des BWG und des VAG sowie Substanzgenussrechte (anteilsähnliche Genussrechte), die beide in § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 erwähnt sind, eine Eigentümerstellung (siehe Rz 735 und 736). Die Höhe der Beteiligung ist grundsätzlich unbeachtlich.

768

Betriebe gewerblicher Art gelten auf Grund der Fiktion des § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 KStG 1988 als personenbezogene Körperschaft. Soweit daher ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts seiner Trägerkörperschaft Vorteile zuwendet, die er Dritten nicht zugestehen würde, sind diese Zuwendungen nicht durch den Betrieb, sondern durch die Inhaberschaft veranlasst und stellen daher verdeckte Ausschüttungen dar (VwGH 21.10.1999, 94/15/0113).

14.2.2 Eigentümerlose Körperschaften

769

An anderen Körperschaften wie Sparkassen, Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, Stiftungen, Anstalten, Fonds und Vereine nach dem Vereinsgesetz bestehen keine Anteilsrechte. Wie aber bereits in Rz 749 erwähnt, können aber verdeckte Ausschüttungen

auch im Bereich dieser eigentümerlosen Körperschaften auftreten. Als Anteilsinhaber sind in diesem Fall Personen mit gesellschafterähnlicher Stellung anzusehen. Dies ist denkbar, wenn jemand eine Lenkungs-, Entscheidungs- oder Herrschaftsgewalt wie ein Anteilsinhaber hat.

770

Eine gesellschafterähnliche Stellung ist daher zB anzunehmen

- bei der Gemeinde gegenüber der Gemeindesparkasse,
- beim Stifter gegenüber der Stiftung,
- bei Körperschaften öffentlichen Rechts gegenüber rechtlich selbstständigen Fonds und Anstalten oder
- bei Vereinsmitgliedern und bei Vereinsfunktionären gegenüber dem Verein.

771

Eine verdeckte Ausschüttung ist anzunehmen, wenn die Leistungsbeziehungen zwischen diesen Personen und der Körperschaft einem Fremdvergleich nicht standhalten. Sind solche unangemessenen Vorteilszuwendungen festzustellen, ist das Betriebsergebnis der Körperschaft entsprechend zu korrigieren (VwGH 24.6.1999, 97/15/0212).

Beispiel:

Verdeckte Ausschüttung einer Sparkasse durch unangemessene Vorteilszuwendungen an die für sie haftende Gemeinde (VwGH 30.4.1965, 2325/63);

Überhöhte Funktionsgebühren der Mitglieder des Vereinsvorstandes (VwGH 24.2.2000, 97/15/0213);

Überhöhte Bezüge eines Vereinsfunktionärs und Vergütung der auf die Funktionärsgebühren entfallenden Einkommensteuer (VwGH 24.6.1999, 97/15/0212);

Bezahlung eines überhöhten Mietzinses an eine GmbH, die durch eine allumfassende Einflussnahme auf die Willensbildung und betriebliche Gestaltung des Vereines formal als Mitglied anzusehen war (VwGH 10.7.1996, 94/15/0005).

772

Dies gilt auch für derartige Vorteilszuwendungen an Personen, die solchen mit beherrschendem Einfluss nahe stehen.

Beispiel:

Unentgeltliche Überlassung eines Verkaufskiosks an die Ehegattin eines Funktionärs (VwGH 24.2.2000, 97/15/0213).

14.3 Betroffene Empfänger der verdeckten Ausschüttung

14.3.1 Betroffene Anteilsinhaber

773

Eine verdeckte Ausschüttung setzt begriffsnotwendig eine Vorteilsgewährung an den Eigentümer bzw. Gesellschafter der Körperschaft voraus.

Das Ausmaß der Eigentümerstellung, also die Beteiligungshöhe, hat für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich keine Bedeutung. Wesentliche oder dominierende Beteiligungen können allerdings leichter Anlass zu einer nur aus der Eigentümerstellung begründbaren Vorteilsgewährung geben.

Ohne Einfluss ist auch die Rechtsform des Eigentümers (natürliche Person, Personenvereinigung oder juristische Person) oder dessen Nationalität.

Beispiel:

Verdeckte Ausschüttung einer inländischen Tochtergesellschaft an ihre ausländische Muttergesellschaft (VwGH 15.2.1980, 2427/79, 2508/79).

Die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung kann aliquot dem Beteiligungsausmaß an alle Gesellschafter, aber auch in unterschiedlichem Umfang erfolgen (siehe Abschnitt 14.9 Stichworte "Mehrgewinn", Rz 1039, und "Schwarzgeschäfte", Rz 1098).

14.3.2 Wechsel der Anteilsinhaberschaft

774

Verliert ein Anteilsinhaber seine Gesellschafterstellung bzw. seine gesellschafterähnliche Stellung, hat dies auf verdeckte Ausschüttungen, die ihre Wurzel in der bisherigen Stellung haben, keinen Einfluss (vgl. VwGH 15.7.1998, 96/13/0039).

Beispiel:

Weiterzahlung überhöhter Miete an den ausgeschiedenen Anteilsinhaber.

775

Wurde mit einem Anteilsinhaber bereits vor dem Anteilserwerb eine unangemessene Vereinbarung getroffen, die mit der späteren Stellung als Anteilsinhaber keinerlei Zusammenhang aufweist, wandelt sich die bisher anerkannte Leistungsbeziehung nicht in eine verdeckte Ausschüttung, es sei denn, die Körperschaft verzichtet auf die rechtliche Möglichkeit einer Änderung zugunsten fremdüblicher Konditionen. Eine andere Beurteilung ist angebracht, wenn die Leistung der Körperschaft bereits in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses steht.

14.3.3 Vorteilszuwendungen an dem Anteilsinhaber nahe stehende Personen

776

Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird. Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist dabei erforderlich, festzustellen, wer Empfänger der Zuwendung gewesen ist. Ist diese Person nicht der Anteilsinhaber, ist auch eine sachverhaltsmäßige Feststellung über das Naheverhältnis zu einem Anteilsinhaber notwendig (VwGH 24.11.1999, 96/13/0115).

Als nahe stehende Personen sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich (familiär, verwandtschaftlich oder freundschaftlich) verbunden sind, aber auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein Nahestehen. Auch Körperschaften, an denen dem Anteilsinhaber nahe stehende Personen beteiligt sind, können in einer Nahebeziehung in diesem Sinne stehen (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159).

Die verdeckte Ausschüttung ist aber auch dann im Allgemeinen dem Gesellschafter der Körperschaft zuzurechnen, wenn die Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahe stehenden Person zufließen (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039, 99/13/0072).

Beispiele für Nahebeziehungen:

Verkauf einer Liegenschaft an den Bruder des alleinvertretungsbefugten Gesellschafter-Geschäftsführers zu einem unter dem Marktwert liegenden Preis (VwGH 16.9.1986, 85/14/0163);

Überhöhte Architektenhonorare an den Bruder der mittelbaren Mehrheitsgesellschafterin (VwGH 12.6.1990, 90/14/0054);

Begünstigung der Ehefrau des Geschäftsführers und Schwägerin des Mehrheitsgesellschafters (VwGH 26.9.2000, 98/13/0157);

Vorteilszuwendung an eine GmbH, bei der der Sohn des Anteilsinhabers als Alleingesellschafter eingetragen ist (VwGH 26.9.2000, 98/13/0216);

Überlassung einer Wohnung an die Tochter des Gesellschafter-Geschäftsführers (VwGH 27.8.1991, 91/14/0097);

Vorteilszuwendung an Konzerngesellschaft (VwGH 28.2.1978, 1275/75);

Zuwendung von Provisionen an ausländische Schwestergesellschaft (VwGH 30.5.1995, 91/13/0248, 91/13/0250);

Nicht ausreichend bestimmte Leistungsbeziehungen (Mietverhältnis, Darlehen) mit einer Schwestergesellschaft (VwGH 27.6.2000, 99/14/0263);

Zuwendungen einer Muttergesellschaft an eine Tochtergesellschaft im Interesse des Gesellschafters der Muttergesellschaft (VwGH 26.5.1999, 94/13/0036);

Überhöhte Mietzahlungen an eine GmbH, an der die Ehefrauen der Gesellschafter der auszahlenden Körperschaft beteiligt sind (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159);

Nicht fremdübliche Provisionszahlung an eine GmbH, an der die Anteilsinhaberin und die Geschäftsführerin beteiligt ist (VwGH 24.2.1999, 97/13/0065);

Überhöhte Mietzahlungen an eine Kapitalgesellschaft, an der der Anteilsinhaber beteiligt ist (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056);

Begünstigung einer Mitunternehmerschaft, an der die Anteilsinhaber beteiligt sind (VwGH 7.2.1989, 86/14/0121, 86/14/0122);

Betriebe gewerblicher Art zu anderen Betrieben gewerblicher Art derselben Trägerkörperschaft.

777

Ist die als verdeckte Ausschüttung zu qualifizierende Vorteilszuwendung an Dritte für den Gesellschafter mit keinerlei Vorteil verbunden, kann sie ihm einkommensteuerlich nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet werden (VwGH 15.3.1988, 87/14/0072). Siehe aber Abschnitt 14.9 "Faktischer Machthaber", Rz 940.

14.3.4 Wirtschaftliche Anteilsinhaberschaft

778

Räumt der Anteilsinhaber an seinem Anteil einer dritten Person das Fruchtgenussrecht in einer Art und Weise ein, dass ihr die Einkünfte zuzurechnen sind (siehe EStR 2000 Rz 111 ff), ist auch die Behandlung einer Vorteilszuwendung an den Fruchtgenussberechtigten als verdeckte Ausschüttung denkbar. Aus der Sicht der Körperschaft ist es unerheblich, wem – dem Anteilsinhaber oder dem Fruchtgenussberechtigten - dieser Vorteil als Einkünfte zugerechnet wird.

779

Als Empfänger einer Vorteilszuwendung, die auf Ebene der Körperschaft ebenfalls zu einer verdeckten Ausschüttung führt, kann auch eine Person in Frage kommen, die auf die Körperschaft einen mittelbaren, aber entscheidenden Einfluss nehmen kann (VwGH 28.2.1978, 1257/75). Dies kann im Besonderen auf den nicht beteiligten faktischen Machthaber einer Körperschaft zutreffen, der als Entscheidungsträger alle wesentlichen Belange alleinverantwortlich besorgt. Offene wie verdeckte Ausschüttungen können allerdings den Tatbestand des § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 nur im Hinblick auf den Gesellschafter erfüllen (vgl. VwGH 28.5.1998, 96/15/0114).

Wenn die Anteilsinhaber von Anfang an nur daran dachten, dass Gewinne niemand anderem als dem Geschäftsführer zu Gute kommen sollen, oder wenn der Geschäftsführer tatsächlich

die Gesellschafter (zB durch ihnen unbekannte Schwarzgeschäfte) am Geschäftserfolg der Gesellschaft nicht teilhaben lässt, kann in solchen Fällen nur von Einkünften des seine wirtschaftlichen Chancen wahrnehmenden Geschäftsführers und nicht von solchen des von diesen Chancen ausgeschlossenen Gesellschafters ausgegangen werden, unabhängig davon, ob ein Angehörigenverhältnis besteht oder nicht (VwGH 15.3.1988, 87/14/0072). Es ist jedoch seitens der Abgabenbehörde detailliert zu begründen, ob die betreffende Person – etwa durch Vereinbarungen mit dem im Firmenbuch eingetragenen Anteilsinhaber - wirtschaftlich als Anteilsinhaber anzusehen ist (VwGH 26.9.2000, 98/13/0107). Die einkommensteuerliche Erfassung der gezogenen Vorteile hat sich an der vom Machthaber in der Körperschaft ausgeübten Tätigkeit zu orientieren; handelt es sich nicht um verdeckte Ausschüttungen auf der Ebene der Körperschaft, sind die gezogenen Vorteile Betriebsausgaben der Körperschaft, die durch den zu aktivierenden Rückforderungsanspruch neutralisiert werden (VwGH 28.5.1998, 96/15/0114).

14.3.5 Beziehung der Körperschafts- und Anteilsinhaberbeurteilung

780

Zwischen dem Körperschaftsteuerverfahren der Körperschaft und dem Einkommen(Körperschaft)steuerverfahren des Anteilsinhabers besteht keine Bindung. Dies gilt insb. in der Frage der Feststellung bzw. Zurechnung von verdeckten Ausschüttungen (VwGH 9.11.1994, 91/13/0067, 0068).

Es ist daher

- weder eine betragliche und zeitliche Verknüpfung zwingend
- noch eine Verknüpfung mit der Einkommensminderung bei der Körperschaft erforderlich,
- noch eine verfahrensrechtliche Bindung gegeben.

781

Empfängerseitig ist für verdeckte Ausschüttungen auf Ebene der natürlichen Personen der Einkunftstatbestand des § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 6148 bis 6152) vorgesehen, es sei denn, der Vorteil steht mit einer betrieblich gehaltenen Beteiligung im Zusammenhang. Für Vorteilszuwendungen durch eigentümerlose Körperschaften sowie für Vorteilszuwendungen an wirtschaftliche Anteilsinhaber ist die Anwendbarkeit der übrigen Einkunftstatbestände des EStG 1988 zu prüfen.

782

Vor einer Zurechnung der bei einer Körperschaft festgestellten verdeckten Ausschüttung an die Gesellschafter trifft die Abgabenbehörde die Pflicht zur Untersuchung der Frage, ob und

inwieweit die verdeckt ausgeschütteten Beträge einzelnen Gesellschaftern zugeflossen sind. Diese Sachverhaltsfrage kann von der Abgabenbehörde aber nicht ohne entsprechende Mitwirkung der Gesellschafter geklärt werden, die für die Umstände tatsächlicher Geldflüsse zwangsläufig näher an Sache und Beweis als die Behörde und daher verfahrensrechtlich auf Grund der nach § 119 BAO normierten Offenlegungspflicht und Mitwirkungspflicht zu entsprechender Aufklärung verpflichtet sind (VwGH 11.12.1996, 95/13/0240).

Zu den Wirkungen der verdeckten Ausschüttung beim Anteilsinhaber siehe Rz 829 bis 846 (siehe auch Abschnitt 14.9, Stichworte "Mehrgewinn", Rz 1039 und "Schwarzgeschäfte", Rz 1098).

14.4 Voraussetzungen

783

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist das Vorliegen der objektiven und der subjektiven Voraussetzung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erforderlich. Änderungen, die sich nach Abschluss einer Vereinbarung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber ergeben, haben auf die Beurteilung, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, grundsätzlich keinen Einfluss.

14.4.1 Objektives Tatbild

784

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensminderung bei der Körperschaft voraus, die

- durch erhöhte Aufwendungen der Körperschaft oder
- durch das Fehlen von Erträgen der Körperschaft verursacht sein kann.

785

Die Belastung des Gewinnes kann ihre Grundlage

- entweder auf der Ebene der gesellschaftsrechtlichen Rechtsbeziehung
- oder auf der Ebene der rechtsgeschäftlichen Rechtsbeziehung haben.

In den ersten Bereich fallen Belastungen, für die keine andere Ursache als die Eigentümerstellung besteht, in den zweiten Bereich fallen solche, für die rechtsgeschäftliche Beziehungen tatsächlich oder formal bestehen. Auf die Beispiele in Rz 816 bis 828 wird hingewiesen.

786

Das Einkommen von Körperschaften kann sich aus betrieblichen und aus außerbetrieblichen Einkünften zusammensetzen. Durch die Verwendung der Begriffe "verdeckte Ausschüttung" und "Entnahme" in § 8 Abs. 2 KStG 1988 wird klargestellt, dass verdeckte Ausschüttungen auch bei Körperschaften mit außerbetrieblichen Einkünften hinsichtlich der Gewinneinkünfte auftreten können. Keinesfalls darf aus dem Umstand, dass Vermögenszuwendungen an bestimmte Anteilseigner tatsächlich keine Besteuerung auslösen, auf das Nichtvorliegen einer verdeckten Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft geschlossen werden.

787

Zu den grundsätzlichen Fragen der verdeckten Ausschüttung gehören der Zweck und die Ausstattung der Körperschaft auf Grund ihrer Geschäftsgrundlage. Ist die Körperschaft laut ihrem Geschäftsgegenstand zum Ausüben einer wirtschaftlichen Tätigkeit berufen, ist davon auszugehen, dass sie als Kaufmann auftritt und eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Die Körperschaft kann daher durch eigene Geschäftstätigkeit Überschüsse erwirtschaften und originär körperliche und unkörperliche Werte schaffen.

Die Anteilsinhaber haben daher weder auf das Einkommen noch auf die der Körperschaft gehörenden Werte einen unmittelbaren Anspruch oder ein unmittelbares Zugriffsrecht; eine gegenteilige Handlung stellt eine verdeckte Ausschüttung dar.

788

Sind sowohl die Körperschaft als auch der Anteilsinhaber in der gleichen Branche tätig, wird zur Vermeidung von Zurechnungsproblemen eine eindeutige und klare Regelung darüber zu treffen sein, welche Geschäfte der Körperschaft zuzurechnen und welche Geschäfte höchstpersönliche Erfolge im Unternehmen des Anteilsinhabers sind (VwGH 23.6.1998, 97/14/0075; VwGH 9.3.2005, 2000/13/0222, siehe auch Rz 825).

Das objektive Tatbild kann weder durch zivil- oder unternehmensrechtliche Regelungen noch durch gesellschaftsvertragliche Regelungen beseitigt oder verhindert werden, soweit nicht abgabenrechtliche Vorschriften (siehe § 11 KStG 1988) etwas anderes vorsehen.

789

Eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden, es sei denn, die Körperschaft fordert diese noch vor dem Bilanzstichtag zurück und bilanziert eine Rückzahlungsforderung (vgl. VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, 96/15/0204, und VwGH 21.12.1993, 93/14/0216; siehe Rz 847 bis 856).

14.4.2 Subjektives Tatbild

14.4.2.1 Willensentscheidung

790

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen - der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann. Sie liegt daher auch vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080, VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059).

Dulden und Unterlassen wirksamer Gegenmaßnahmen kann dem aktiven Handeln der Gesellschaftsorgane aber nur dann gleichgehalten werden, wenn wirksame Gegenmaßnahmen tatsächlich zu Gebote stehen (VwGH 24.9.1996, 94/13/0129).

Zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung bedarf es rechtlich eines der Körperschaft zuzurechnenden Verhaltens des vertretungsbefugten Organs, das für sie auftritt und entscheidet (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056).

Dieses Verhalten muss den Schluss ermöglichen, auch wenn es nur in einem Dulden oder Unterlassen besteht, dass die durch das Organ vertretene Gesellschaft die Verminderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert hat (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018). Unmaßgeblich ist hingegen, ob der Anteilsinhaber von der Vorteilszuwendung Kenntnis hat oder sie will.

Fehlt es bei der Verschaffung eines ungerechtfertigten Vorteils durch den vertretungsbefugten Gesellschafter an einer nach außen, einem Dritten gegenüber erkennbaren Handlung, ist eine direkte Zurechnung des entzogenen Gewinnes und damit die Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung erst im Falle des Verzichts auf Rückforderung möglich (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018).

14.4.2.2 Irrtum

791

Zur subjektiven Tatseite gehört auch, dass eine irrtümlich zustande kommende objektiv ungerechtfertigte Vorteilseinräumung die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ausschließt, soweit es sich um einen Tatbestandsirrtum handelt.

Beispiel:

War eine Verzinsung der Verrechnungsforderung an den Anteilsinhaber vereinbart, kann eine glaubhaft irrtümlich unterbliebene Anlastung der vereinbarten Zinsen eine verdeckte Ausschüttung nicht bewirken (VwGH 20.4.1995, 94/13/0228).

Ob ein erkannter Irrtum von der Körperschaft eine Berichtigungshandlung erfordert, um eine aus dem Verzicht abzuleitende verdeckte Ausschüttung zu vermeiden, wird nach den Grundsätzen des Fremdvergleiches zu beurteilen sein.

Ein Rechtsirrtum betreffend die Beurteilung der steuerlichen Wirkungen einer Rechtsbeziehung ist dagegen steuerlich unbeachtlich und hebt das subjektive Tatbild nicht auf (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0051, 85/14/0052).

14.5 Vorteilsausgleich

792

Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich schließt die Annahme einer verdeckten Ausschüttung aus. Dieser liegt vor, wenn dem Vorteil, den eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt.

14.5.1 Allgemeines

793

Wird die überhöhte Vermögenszuwendung der Körperschaft durch eine gleichwertige Zuwendung des Anteilsinhabers an die Körperschaft ausgeglichen, spricht man von einem Vorteilsausgleich. In diesem Fall führt die Vermögenszuwendung zu keiner verdeckten Ausschüttung. Da grundsätzlich jede Leistungsbeziehung gesondert auf ihre Angemessenheit hin zu prüfen ist, ist die Beachtlichkeit des Vorteilsausgleiches nur in besonderen Fällen gegeben, um das willkürliche Herbeiführen steuerlicher Folgen zu vermeiden.

14.5.2 Voraussetzungen und Auswirkungen

794

Die Beurteilung erfolgt anhand eines Fremdvergleiches. Dieser darf sich nicht nur auf den saldomäßigen Vorteil des Anteilsinhabers beschränken, sondern muss auch die innere Beziehung der Rechtsgeschäfte mit umfassen, innerhalb derer der Vorteilsausgleich vorgenommen werden soll. Die Leistungen müssen einen sachlichen und engen zeitlichen Zusammenhang aufweisen (vgl. VwGH 24.3.1998, 97/14/0118). Dieser Zeitraum kann bei einem Dauerrechtsverhältnis länger sein (mehr als ein Wirtschafts- oder Veranlagungsjahr). Das Ergebnis sollte eine angemessene Leistungsbeziehung sein. Zudem muss idR eine entsprechend eindeutige (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160) und wechselseitige (im Voraus getroffene, grundsätzlich schriftliche) Vereinbarung über den Vorteilsausgleich vorliegen.

Auch jahrelang praktizierte konkludente Handlungen, können eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende, klare und eindeutige Regelung nicht ersetzen. Eine erst bei Aufgreifen der verdeckten Ausschüttung behauptete (aber nicht beweisbare) Gegenverrechnung mit Vorteilen, die der Gesellschafter (angeblich) zugewendet hat, ist kein Anlass für eine steuerwirksame Saldierung der Vorteilsgewährungen. Von einer ausdrücklichen wechselseitigen Vereinbarung könnte nur abgesehen werden, wenn ein von vornherein bestehender innerer Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung offenkundig ist (VwGH 22.3.1991, 90/13/0252; VwGH 22.11.1995, 95/15/0070).

795

Ein Vorteilsausgleich kann aus folgenden Gründen steuerlich beachtlich sein:

- Leistung und Gegenleistung stammen aus einem Vertrag: In solchen Fällen ist grundsätzlich ein Ausgleich ohne ausdrückliche Ausgleichsvereinbarung möglich (zB bei Leistungen aus Dienstverträgen sind alle Zuwendungen in ihrer Gesamtheit zu beurteilen); vgl. VwGH 18.3.1991, 90/14/0210 (Betriebsüberlassungs- und Dienstvertrag als wirtschaftliche Einheit).

- Leistung und Gegenleistung stammen aus verschiedenen Verträgen: Ein Ausgleich ist möglich, wenn ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, die Vereinbarungen zur selben Zeit abgeschlossen werden und darin wechselseitig auf den Vorteilsausgleich hingewiesen wird (zB bei sich ergänzenden Miet- und Pachtverträgen wird eine erhöhte Miete durch eine verbilligte Pacht ausgeglichen).

- Leistung und Gegenleistung stammen aus verschiedenen, sachlich nicht miteinander verbundenen Verträgen: Bei zeitlichem und vereinbarungsmäßigem Zusammenhang wäre ein Ausgleich möglich, wenn dies im Geschäftsverkehr üblich ist (zB bei günstigen Zahlungskonditionen im Zuge gegenseitiger Warenlieferungen).

796

Wird im Rahmen eines grundsätzlich anzuerkennenden Vorteilsausgleiches ein Vorteil zugewendet (nicht, wenn sich Leistung und Gegenleistung decken), ist zu prüfen, ob eine Gegenleistung vorliegt. Verbleibt nach dem Ausgleich von Vorteilen des Gesellschafters und Vorteilen der Kapitalgesellschaft ein Saldo zugunsten des Gesellschafters (nicht, wenn sich Leistung und Gegenleistung decken), stellt nur dieser Saldo die verdeckte Ausschüttung dar. Ob im Rahmen der Geschäfte multinationaler Unternehmen ein Vorteilsausgleich steuerlich anzuerkennen ist, wird von den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen (siehe EStR 2000 Rz 7991) näher (mit)bestimmt. Voraussetzung ist eine Vorteilsausgleichsvereinbarung, die von den verbundenen Unternehmen bewusst in die Bedingungen der konzerninternen Geschäfte

aufgenommen wurde, zudem ist eine Beweissicherung und Beweisvorsorge notwendig (Offenlegung der Vereinbarung und Nachweis der Fremdverhaltenskonformität).

14.5.3 ABC des Vorteilsausgleiches

Aufwandsersparnis

797

Übernimmt der Gesellschafter-Geschäftsführer Haftungen für die Gesellschaftskredite und verzichtet er auf Haftungsprovisionen, kann ein Vorteilsausgleich im Zusammenhang mit nichtverzinsten Forderungen gegen den Gesellschafter nicht mit dem Argument geltend gemacht werden, bei einer Besicherung der Kredite durch Bankgarantien wären entsprechende Haftungsprovisionen angefallen. Bei der Beantwortung der Frage, ob ein steuerlich beachtlicher Vorteilsausgleich vorgenommen wurde, kommt es nicht darauf an, ob sich die Gesellschaft aufgrund des Verhaltens eines ihrer Gesellschafter Aufwendungen erspart hat.

Bürokostenersparnis

798

Siehe Stichwort "Gesellschafterbetrieb"

Darlehen an Körperschaften oder Organgesellschaften

799

Erhält der Anteilsinhaber ein zinsenloses Darlehen von der Körperschaft und beruft er sich darauf, er habe durch mehrere Jahre hindurch seinerseits der Körperschaft Darlehen ohne Zinsenverrechnung gewährt, können aus diesem Grund allein beide Zinsansprüche nicht fiktiv gegeneinander aufgerechnet werden. Wenn keine Vereinbarung mit einem klaren und eindeutigen Inhalt vorliegt (Höhe der wechselseitigen Verbindlichkeiten; Bedingungen der Darlehensgewährung wie Zinssatz, Rückzahlung, Besicherung; Zeitpunkt der Kompensation der Vorteile), findet ein Vorteilsausgleich nicht statt (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020, 91/14/0027). Überlässt die Körperschaft dem Anteilsinhaber unentgeltlich ein Darlehen, liegt in Höhe des Zinsvorteils eine verdeckte Ausschüttung vor. Gleichzeitige Darlehen des Gesellschafters und Geschäftsführers an die Organgesellschaften, führen zu keinem Vorteilsausgleich, wenn es an einer klaren Vereinbarung fehlt, zumal an den Rechtsgeschäften auch verschiedene juristische Personen beteiligt sind (VwGH 17.2.1993, 89/14/0248).

Forderungsbefriedigung, Verzicht

800

Die in späteren Jahren erfolgte Befriedigung einer Forderung, auf die der Gesellschafter schon verzichtet hat, stellt ohne Vorliegen einer eindeutigen wechselseitigen Vereinbarung keinen wertneutralen Ausgleich eines Vorteiles der Gesellschaft dar (VwGH 22.3.1991, 90/13/0252).

Forderungen, Zuwendungen an andere Gesellschafter

801

Werden Forderungen an zwei Anteilsinhaber nicht verzinst, liegt grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung vor. Sind die Anteilsinhaber wiederum Gläubiger des Hauptgesellschafters der Körperschaft, wobei fälschlicherweise behauptet wird, dieser habe zahlungshalber die Schulden der beiden Gesellschafter gegenüber der Körperschaft übernommen und bei Aufrechnung entstünde sogar ein Forderungsüberhang, liegt ein Vorteilsausgleich nicht vor. Abgesehen von einer klaren Vereinbarung fehlt es schon an dem von den Gesellschaftern an die Körperschaft zugewendeten Vorteil. Eine Zuwendung an andere Gesellschafter kann einer Vorteilszuwendung an die Körperschaft nicht gleich gehalten werden (VwGH 20.11.1996, 96/15/0015).

Gehaltsverzicht

802

Eine GmbH verzichtet Jahre hindurch auf die Verzinsung von Forderungen gegenüber ihrem Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer und begründet die Aufrechnung mit der Herabsetzung der Geschäftsführerbezüge auf die Hälfte und dem Verzicht auf Haftungsprovisionen. Ein Vorteilsausgleich liegt nicht vor, wenn die Werte der Ansprüche einander nicht entsprechen.

Gesellschafterbetrieb, Forderung gegenüber der Körperschaft

803

Wenn die Körperschaft dem Anteilsinhaber ein unverzinsliches Darlehen gewährt, stellt die Zinsersparnis grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung dar. Die Tatsache, dass eine vom Gesellschafter zu 95% beherrschte KG von der geldmäßigen Abgeltung von Bürokosten (bisher) Abstand genommen hat, rechtfertigt nicht die Annahme eines Vorteilsausgleiches, da nur die Gegenleistung des Vorteilsempfängers in einem eindeutigen inneren Zusammenhang mit der die verdeckte Ausschüttung begründenden Vorteilsgewährung steht. Dies gilt umso mehr, wenn eine Vereinbarung nicht hinreichend dargetan wird (VwGH 6.2.1990, 89/14/0034).

Hausrat, Zurverfügungstellung

804

Wird dem nur noch unentgeltlich mitarbeitenden (Haupt)Gesellschafter eine Einrichtung (Sitzgarnitur, Tisch und Fernsehgerät) in seiner Wohnung zur Verfügung gestellt, die in der Folge teils betrieblich (angeblich Besprechungen, Feiern, Fernsehübertragungen für Angestellte), teils privat von ihm selbst und der Familie genutzt wird, liegt kein Betriebsvermögen vor, da diese Wirtschaftsgüter nach ihrer objektiven Beschaffenheit privaten Bedürfnissen dienen. Es ist daher bereits im Zeitpunkt der Anschaffung (in Höhe der Anschaffungskosten) eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen. Die Behauptung (ohne Nachweis einer Vereinbarung), im Gegenzug für die Überlassung seien laufend Geschirr, Gläser und Besteck bei betrieblichen Anlässen zur Verfügung gestellt (bzw. keine Miete verrechnet) worden, führt zu keinem Vorteilsausgleich. Auch das Argument, in Gasthäusern wären höhere Kosten erwachsen, ist nicht zielführend (VwGH 7.9.1993, 90/14/0195).

Konzernvorteile

805

Die Regelungen über den Vorteilsausgleich gelten auch im Konzernbereich. Fehlt es an einem einheitlichen Geschäft, ist eine Vereinbarung (zB zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft) notwendig. Allgemeine Vorteile, die eine Konzerntochter genießt (gute Marktstellung, bessere Kreditwürdigkeit) können keine Gegenleistung für Benachteiligungen durch die Muttergesellschaft sein (zB durch Verkauf an die Mutter weit unter dem Marktpreis). Eine Tochtergesellschaft, die der Muttergesellschaft einen Vorteil durch Leistung an die andere Tochtergesellschaft verschafft, kann diese verdeckte Ausschüttung durch den Empfang ausgleichsfähiger Vorteile von der Muttergesellschaft ausgleichen.

Siehe auch Abschnitt 14.9 Stichwort ”verbundene Unternehmen”, Rz 1143 bis 1148.

Konzessionsübertragung

806

Übernimmt die Körperschaft eine Bürgschaft zugunsten ihres Gesellschafters, wobei der Regressanspruch praktisch wertlos ist und auch nicht in Anspruch genommen wird, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Eine ohne klare Vereinbarung erfolgte Zurücklegung von Güterbeförderungskonzessionen mit der Bedingung der Verleihung an die Gesellschaft und das Bemühen des Gesellschafters um den Eintritt der Gesellschaft in Einzelverträge mit Transportunternehmern, kann keinen Vorteilsausgleich herbeiführen. Von einer Vereinbarung könnte nur dann abgesehen werden, wenn von vorneherein ein entsprechender innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung offenkundig ist (VwGH 24.11.1993, 92/15/0108).

Leistungserbringung durch den Gesellschafter

807

Übernimmt eine Körperschaft im Interesse des Einzelunternehmens ihres Gesellschafters Kosten (durch Anwendung von Prozentsätzen auf ihre eigenen Personalkosten) und werden diese nicht ersetzt, liegt grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung vor. Erbringt der Gesellschafter Leistungen an die Gesellschaft, deren Wert global nach eingesetzter Arbeitszeit ermittelbar wäre, besteht keine erkennbare innere Beziehung zur Kostenübernahme der Gesellschaft, wenn eine Verrechnung des Gesellschafters an die Körperschaft nicht erfolgte, um dieser einen Verlustausweis in der Bilanz zu ersparen und klare vertragliche Regelungen darüber nicht vorliegen (VwGH 11.3.1992, 87/13/0045). Erhält der Gesellschafter eine Dienstwohnung, wobei deren Zurverfügungstellung einem Fremdvergleich objektiv nicht standhält, kann deren Nutzwert nicht mit allfällig unterbezahlten Dienstleistungen aufgerechnet werden. Gehört die Eigentumswohnung zu Recht nicht zum Betriebsvermögen der GmbH, weil eine betriebliche Veranlassung nicht im Vordergrund steht, stellt die Nutzungsüberlassung kein Entgelt für an den Betrieb der Körperschaft erbrachte Dienstleistungen dar (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 98/15/0170).

Nutzungsüberlassung

808

Macht eine Körperschaft Aufwendungen für die Benutzung von Grundstücken ihrer Gesellschafterin geltend, stellen diese Zahlungen verdeckte Ausschüttungen dar, wenn die (so bezeichneten) Mietverträge erst nach Ablauf dieser Zeit errichtet (und rückdatiert) wurden. In diesem Fall erfolgt die Nutzung nämlich nicht aufgrund schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen, sondern aufgrund der Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. Unrichtig ist der Einwand, wonach in der tatsächlichen (und unbestrittenen) Nutzungsüberlassung der Vorteilsausgleich bereits enthalten sei. Auch die allfällige mündliche Erörterung der vertraglichen Eckpunkte zu Beginn der Nutzungsüberlassung wäre unbeachtlich, weil ein mündlicher Vertrag dem Fremdvergleich nicht standhalten würde (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160). Das gilt auch, wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer der Körperschaft einen Betrieb zu einem zu geringen Pachtschilling im Gegenzug für eine unverzinste Forderung überlässt, eine Vereinbarung über die Bewertung des Vorteiles aus der Verpachtung und des Zinsvorteiles aus der Forderung aber nicht vorliegt (VwGH 23.10.1997, 96/15/0117). Nutzt ein Gemeindeunternehmen einen öffentlichen Gemeindegrund, wiegt diese Nutzung die Zahlung einer nicht bestehenden Abgabenschuld an die Gemeinde nicht auf, sofern eine ausdrückliche Vereinbarung fehlt, sodass eine

verdeckte Ausschüttung anzunehmen ist (VwGH 29.11.1994, 94/14/0122; VwGH 20.12.1994, 94/14/0092).

809

Unterlässt es eine Körperschaft trotz geändertem Mietpreisniveau durch Änderungskündigung einen höheren Mietzins gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter durchzusetzen, sagt die gleichzeitige Nutzungsüberlassung eines Gebäudes durch den Anteilsinhaber an die Körperschaft zu einem unangemessen niedrigen Mietzins noch nichts darüber aus, ob der Nutzungsausgleich als Vorteilsausgleich oder als verlorener Gesellschafterzuschuss gewährt wird, insb. wenn keine klaren und eindeutigen Vereinbarungen vorliegen.

Sale and lease back

810

Eine wirtschaftlich als Einheit zu betrachtende Vertragsgestaltung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft kann nicht in einzelne Komponenten zerlegt werden. Eine unüblich niedrige Miete kann in Bezug auf ein überhöhtes Bereitstellungsentgelt einen Vorteilsausgleich darstellen, wenn beide zusammen ein angemessenes Gesamtentgelt ergeben. Keinesfalls kann der überhöhte Teil verdeckte Ausschüttung sein und gleichzeitig der andere Teil verdeckte Einlage (VwGH 16.12.1998, 93/13/0257).

Schwarzlohnzahlungen

811

Werden verdeckte Ausschüttungen aufgrund von nicht erklärten Erlösen festgestellt, ist die Behauptung, mit den Geldern seien Löhne für Schwarzarbeiter und Materialkosten beglichen worden, unbeachtlich, sofern ein exakter Zusammenhang zwischen Material, (Schwarz-) Löhnen und Rechtsgeschäften, die zur Zuschätzung von Einnahmen geführt haben, nicht hergestellt werden kann (Nachweis der Verwendung der Schwarzerlöse). Der Umstand, dass eine Ausschüttung wieder zugewendet wird, führt zu einer Einlage und steht der Annahme einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich nicht entgegen (VwGH 24.3.1998, 97/14/0118). Siehe auch Abschnitt 14.9, Stichwort "Schwarzgeschäfte", Rz 1098.

Übernahme von Verpflichtungen

812

Wird dem Alleingesellschafter ein Betriebsgrundstück um rund ein Drittel des sachgerechten Preises übertragen, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Sind angeblich damit zusammenhängende Verpflichtungen (Betreuung der Betriebsanlage außerhalb der üblichen Arbeitsstunden, Duldung der Errichtung eines Gastanks am Grundstück, Ermöglichung von Zinsersparnissen) nicht vertraglich vereinbart, liegt kein Vorteilsausgleich vor, da auch von

einer wirtschaftlichen Einheit mehrerer Verträge keine Rede sein kann (VwGH 3.7.1991, 90/14/0221; vgl. auch VwGH 14.12.1993, 90/14/0264).

Verdeckte Einlage

813

Siehe "Sale and lease back".

Vermögenserhöhung

814

Die Überlagerung einer verdeckten Ausschüttung ist im Wege einer späteren Vermögenserhöhung denkbar, wenn bspw. die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung dazu führt, dass gleichzeitig ein nach dem Jahresende entstehender Anspruch der Gesellschafter auf Gewinntantiemen vermindert wird. Auch in diesem Fall muss aber ein Vorteilsausgleich gegeben sein, der auf einer im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung beruht.

Warenforderung des Gesellschafters, unverzinslich

815

Hat ein Einzelunternehmer unverzinsliche Warenforderungen gegen die GmbH, ist ohne besondere Vereinbarung ein Vorteilsausgleich mit einer unverzinslichen Darlehensforderung gegen den Gesellschafter nicht vorzunehmen, da beide nicht in einem offenkundigen inneren Zusammenhang stehen (VwGH 22.11.1995, 95/15/0070).

14.6 Erscheinungsformen

14.6.1 Grundsätzliches

816

Grundsätzlich sind zwei Erscheinungsformen der verdeckten Ausschüttung zu unterscheiden:

- Einkommensverwendung durch Aufwendungen bzw. Ausgaben zu Gunsten der Gesellschafter in ihrer Funktion – direkte verdeckte Ausschüttung (siehe Rz 817 bis 823),
- Einkommensverwendung durch Verzicht auf eine oder das Vorenthalten einer der Gesellschaft zustehende(n) Gewinnchance oder auf angemessene Erträge bzw. Einnahmen aus Geschäften mit den Gesellschaftern – indirekte verdeckte Ausschüttung (siehe Rz 824 bis 828).

Im ersten Fall ist der Aufwand nicht anzuerkennen oder zu kürzen, im zweiten sind die Einnahmen zu erfassen oder zu erhöhen.

14.6.2 Direkte verdeckte Ausschüttung

817

Ausgangspunkt ist der in der Gewinnermittlung der Körperschaft ausgewiesene Aufwand, der als abzugsfähige Betriebsausgabe dargestellt wird. Ob dem Aufwand ein Geldabfluss unmittelbar oder später folgt oder ein solcher vorausgegangen ist, ist bedeutungslos. Es kommen somit laufende Aufwendungen ebenso in Betracht wie buchmäßige Aufwendungen im Wege der Absetzung für Abnutzung oder der Rückstellungsbildung.

14.6.2.1 Übernahme von Kosten des Anteilsinhabers ohne Rechtsgrund

818

Der Mangel des geschäftlichen Rechtsgrundes in materieller Sicht kann bei Aufwendungen im unmittelbaren oder mittelbaren Interesse des Gesellschafters gegeben sein, also bei Aufwendungen, bei denen ein betriebliches Interesse der Körperschaft nicht gegeben ist.

In diesem Bereich ist ein Fremdvergleich nicht denkmöglich, es ist daher auf die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen und gewissenhaften gesetzlichen Vertreters abzustellen.

Werden Kosten der privaten Lebensführung der Anteilsinhaber ohne Rechtsgrund oder in der Annahme der betrieblichen Veranlassung im allgemeinen Sinn getragen, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Es ist die gesamte Ergebnisbelastung zu neutralisieren.

Beispiele:

Übernahme der Kosten der Grabstelle für den früheren Gesellschafter (VwGH 26.3.1985, 82/14/0166);

Übernahme der Einkommensteuerschuld des Gesellschafters (VwGH 21.7.1998, 97/14/0101);

Übernahme der vom Gesellschafter-Geschäftsführer geschuldeten Pflichtbeiträge (Arbeitnehmeranteil) zur gesetzlichen Sozialversicherung (VwGH 16.12.1986, 86/14/0064);

Befriedigung einer Forderung, die der Anteilsinhaber gegenüber der Körperschaft hatte, auf die er aber bereits rechtsgültig verzichtet hat (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018);

Zahlung auf Grund von Rechnungen des Gesellschafters ohne tatsächliche erbrachte Leistungen und Zahlung von Aufwendungen für den Haushalt des Gesellschafters (VwGH 26.9.2000, 98/13/0107, 98/13/0108).

819

Von der Körperschaft angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter, die nur eine gesellschaftliche und keine betriebliche Veranlassung haben, sind nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen, sondern gehören zum steuerneutralen Vermögen und damit zur außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft, sofern nicht unter Umständen

wirtschaftliches Eigentum des Anteilsinhabers (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) angenommen werden kann.

Beispiele:

Übernahme der Anschaffungskosten von Einrichtungsgegenständen für eine Wohnung, die vom Gesellschafter-Geschäftsführer und einer Familienangehörigen genutzt wird (VwGH 7.9.1993, 90/14/0195, 90/14/0196);

Anschaffung oder Herstellung von Luxusgütern, wie zB einer Luxuswohnung für den Gesellschafter-Geschäftsführer (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169) oder von Schwimmbädern, Sauna, Sportanlagen, Pferden.

820

Außerhalb des Bereiches der Lebensführung können Aufwendungen zu verdeckten Ausschüttungen führen, wenn sie der Rechtsstellung des Eigentümers zuzurechnen sind.

Beispiele:

Bewirtungskosten bei der Gesellschafterversammlung;

Gründungskosten, die über den im Gesellschaftsvertrag genannten von der Gesellschaft zu tragenden Rahmen hinausgehen;

Übernahme von Kosten einer Schwestergesellschaft;

Übernahme von Kosten, die die Eigentümer untereinander zu verrechnen hätten.

Ist der getätigte Aufwand von vornherein gesellschafterbezogen wie die Übernahme privater Kosten oder der Erwerb von ausschließlich dem Gesellschafter dienenden Wirtschaftsgütern, kann nicht das fehlende Entgelt für den (zunächst) übernommenen Aufwand oder die Nutzungsüberlassung des Wirtschaftsgutes angesetzt werden, sondern es ist vielmehr die Aufwandstragung selbst verdeckte Ausschüttung.

Ist jedoch der Aufwand oder die Investition zunächst betrieblich veranlasst und kommt es in der Folge zu einer ungerechtfertigten Vorteilsgewährung an den Anteilsinhaber, bleibt der Aufwand abzugsfähig und es wird der fehlende Ertrag zu erfassen sein (siehe Rz 828).

14.6.2.2 Scheinaufwendungen zu Gunsten des Anteilsinhabers

821

Ein bloß formeller geschäftlicher Rechtsgrund ist dann gegeben, wenn einer gültigen formgerechten Vereinbarung seitens des Eigentümers keine Erfüllung folgt, wohl aber das vereinbarte Entgelt als verrechnet und von der juristischen Person als Aufwand geltend gemacht wird bzw. ein Rechtsgeschäft vorgetäuscht wird, um eine Vorteilsgewährung zu verdecken.

So kann bspw. ein Dienst- oder Werkvertrag zu Löhnen oder Honoraren führen, obwohl keine Leistung erbracht wird, oder es kann der Kaufvertrag über ein ausschließlich der Privatnutzung des Eigentümers dienendes Wirtschaftsgut zu Anschaffungskosten bzw. AfA bei der juristischen Person führen, obwohl eine Übergabe des Wirtschaftsgutes nicht stattfindet.

Beispiele:

Konzernumlage ohne betriebliche Veranlassung an die Muttergesellschaft, die als Briefkastenfirma auf der Isle of Man firmiert (VwGH 14.12.2000, 95/15/0129);

Bezahlung einer Mietrechtsablöse an einen Gesellschafter ohne konkreten Leistungsaustausch (VwGH 24.4.1996, 94/13/0124);

Behauptete, aber offensichtliche aber nicht erbrachte Leistungen einer Sitzgesellschaft in Liechtenstein (VwGH 15.3.1995, 93/15/0060);

Rentenleistung durch die GmbH an den ausgeschiedenen Gesellschafter, die aber als Teil des Preises für die Abtretung der Anteile an die neuen Gesellschafter anzusehen ist (VwGH 5.12.1991, 90/13/0056);

Abstandzahlung für nur vorgetäuschte Geschäfte (VwGH 15.7.1998, 96/13/0039).

Auch in diesem Bereich ist mangels einer Leistung auf Seiten des Anteilsinhabers der Maßstab der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers anzuwenden.

14.6.2.3 Unangemessen hohe Aufwendungen zu Gunsten des Anteilsinhabers

822

Dem Regelfall der verdeckten Ausschüttung liegt eine rechtsgültige dem Grunde nach steuerlich anzuerkennende Vereinbarung zugrunde, wobei allerdings im Gesamtvergleich zwischen Leistung und Gegenleistung ein überhöhter Aufwand zu Lasten der juristischen Person gegeben ist oder hinsichtlich einer Gegenleistungskomponente ein ungewöhnlicher Umstand Anlass zu einem ungerechtfertigten Aufwand bzw. Vorteil des Eigentümers gibt.

Hier spielt der unangemessene Lohn-, Miet- oder Zinsenaufwand ebenso eine Rolle wie die einer Vereinbarung folgende unangemessen hohe AfA oder Investitionsbegünstigung, Teilwertabschreibung oder Rückstellung an sich oder hinsichtlich des überhöhten Teiles.

Beispiele:

Unangemessene Rückstellung der Gesellschaft für Pensionsansprüche des geschäftsführenden Gesellschafters (VwGH 24.6.1999, 94/15/0185);

Überhöhte Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers (VwGH 23.2.1994, 92/15/0158);

Zahlung überhöhter Pachtzinse an einen Gesellschafter (VwGH 27.6.1989, 88/14/0131, 88/14/0132);

Unangemessene Entlohnung von Kooperationsleistungen der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft (VwGH 14.5.1991, 90/14/0280).

823

Bei der Prüfung der Angemessenheit von Tätigkeitsvergütungen ist auf sämtliche Geldvorteile und geldwerte Vorteile, somit auf die Gesamtausstattung, die der Gesellschafter für seine Tätigkeit erhält, Bedacht zu nehmen (VwGH 21.10.1999, 97/18/0198, 97/18/0199). Diese Summe ist auf ihre Angemessenheit zu prüfen, unabhängig davon, wo und wie die einzelnen Bestandteile der Vergütung verbucht worden sind. Neben dem Grundlohn und den sonstigen Bezügen sind alle Zusatzvergütungen (Überstundenentlohnung, Gewinn- und Umsatzbeteiligung, Tantiemen), Sachbezüge (Dienstwohnung, Firmenauto, Aufwendungen für die Zukunftssicherung) sowie Pensionszusagen und Zusagen über eine freiwillige Abfertigung in die Beurteilung einzubeziehen. Nur wenn diese Summe angemessen ist, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor. Ist zu unterstellen, dass die Gesamtausstattung unangemessen ist, ist grundsätzlich eine lineare Kürzung aller Bestandteile der Vergütung vorzunehmen. Siehe weiters Abschnitt 14.9 Stichworte ”Dienstverhältnis, allgemein”, Rz 916 bis 918, "Geschäftsführervergütung”, Rz 960 bis 962, ”Pension”, Rz 1059 bis 1066 (die allerdings in der Regel vorrangig und isoliert betrachtet wird).

14.6.3 Indirekte verdeckte Ausschüttung

14.6.3.1 Verzicht auf eine der Körperschaft zustehende Gewinnchance

824

Diese Fälle sind dadurch gekennzeichnet, dass der juristischen Person Erträge entzogen oder vorenthalten werden. Es handelt sich dabei um Fälle, in denen Erträge der juristischen Person gar nicht bücherlich erfasst sondern direkt vom Anteilsinhaber vereinnahmt werden. Dies kann auch in Verbindung mit der Nichtverbuchung von Aufwendungen der juristischen Person stehen, die vom Eigentümer getragen werden.

Beispiele:

Gewinnzuschätzungen auf Grund einer Vermögensdeckungsrechnung (VwGH 26.9.2000, 97/13/0143);

Gewinnzuschätzungen infolge von Kalkulationsdifferenzen (VwGH 17.9.1996, 95/14/0068);

Gewinnzuschätzungen auf Grund von "Schwarzgeschäften" der Körperschaft (VwGH 11.12.1996, 95/13/0240);

Gewinnzuschätzungen im Wege von Sicherheitszuschlägen wegen formeller Mängel (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

825

Daneben kann sich auch aus einer Branchengleichheit hinsichtlich der Tätigkeit der juristischen Person und jener des Eigentümers ein vorenthaltener Ertrag ergeben, der in einer fehlenden oder mangelhaften Regelung der grundsätzlichen Aufgabenverteilung oder in einer Regelung über ein konkretes Geschäft begründet ist (vgl. VwGH 23.6.1998, 97/14/0075). Entfaltet der Gesellschafter-Geschäftsführer eine eigenbetriebliche Tätigkeit in der Branche der Körperschaft, kann sie ihm nur dann persönlich zugerechnet werden, wenn die Funktionsteilung eindeutig und zweifelsfrei festgelegt ist. Im Zweifel wird angenommen, dass die Tätigkeit für die Körperschaft besorgt wird (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074).

Beispiel:

Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Funktionsteilung:

Gewerbeberechtigung, Eintragung im Telefonbuch, Auftragsschreiben oder Auftragsbestätigungen.

Betroffen sind davon sowohl Gestaltungen, bei denen die juristische Person neben dem Eigentümer in der Branche tätig ist (VwGH 24.9.1996, 94/13/0129, 94/13/0173), als auch solche, bei denen die juristische Person zur Gänze oder zum Teil mit dem Eigentümer in branchenmäßige Geschäftsbeziehungen tritt.

Beispiel:

Unangemessene Entlohnung von Kooperationsleistungen seitens der ausländischen Muttergesellschaft (VwGH 14.5.1991, 90/14/0280).

Einzelkanzlei des Wirtschaftstreuhänders neben einer dem Wirtschaftstreuhänder gehörenden Wirtschaftstreuhand-GmbH ohne klare Abgrenzung der Tätigkeitsfelder und Klientenverhältnisse.

In diesen Vorgängen wird zur Vermeidung von Zurechnungsproblemen eine rechtzeitige eindeutige Regelung darüber zu treffen sein, welche Geschäfte der Körperschaft zuzurechnen und von ihr (eventuell auch durch die Mitarbeit des Eigentümers) erwirtschaftet werden und welche Geschäfte höchstpersönliche Geschäfte des Gesellschafters sind (VwGH 23.6.1998, 97/14/0075). Siehe auch Abschnitt 14.9 Stichwort "Wettbewerbsverbot", Rz 1168.

826

Schließlich sind Fälle denkbar, bei denen der Eigentümer der gewinnorientierten juristischen Person Aufgaben überträgt, die ihm obliegen (VwGH 20.11.1996, 96/15/0015), oder nachhaltige Verlustbetriebe überträgt.

14.6.3.2 Verzicht auf angemessene Entgelte aus Geschäften mit dem Anteilsinhaber

827

Genauso wie die geschäftlichen Beziehungen zwischen der juristischen Person und ihrem Eigentümer zu keinem überhöhten Aufwand führen dürfen, muss die Leistung der juristischen Person vom Eigentümer ausreichend honoriert werden. Auch hier ist vom Gesamtvergleich zwischen Leistung und Gegenleistung auf Grund der Verhältnisse im Zeitpunkt der Vereinbarung auszugehen, auch hier kann die Ungewöhnlichkeit einzelner Vertragskomponenten insoweit zu einer verdeckten Ausschüttung führen.

Wird etwa ein Wirtschaftsgut im Interesse des Eigentümers von der juristischen Person angeschafft oder hergestellt, kann bereits dies gegebenenfalls auf Grund der atypischen Grundbeziehung zu einer verdeckten Ausschüttung Anlass geben.

Beispiele:

Die Darlehenshingabe einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter ist dann eine verdeckte Ausschüttung, wenn die Rückzahlung von vornherein nicht gewollt ist oder wenn bereits bei Zuzählung mit der Uneinbringlichkeit des Darlehens beim Gesellschafter zu rechnen ist (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020).

"Entnahmen" des Anteilsinhabers aus dem Gesellschaftsvermögen, die nicht auf der Grundlage eines zivilrechtlichen Vertrages getätigt werden; die bloße Verbuchung und die spätere Zahlungen des Anteilsinhabers können die Bedenken gegen eine ursprüngliche Rückzahlungsabsicht nicht entkräften (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121).

Liegt dies nicht vor, ist der Überlassungsvorgang Folge einer eigenen Rechtsbeziehung (zB Miet- oder Pachtvertrag), die auf ihre Angemessenheit zu überprüfen ist.

Beispiele:

Gewährung eines unverzinslichen Darlehens an einen Gesellschafter (VwGH 28.1.1998, 95/13/0141 und VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, 96/15/0016);

Überlassung von Gegenständen gegen ein zu geringes Entgelt (VwGH 25.11.1999, 97/15/0065);

Veräußerung von Anteilen an einer GmbH zu einem geringeren Preis als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbar (VwGH 16.3.1993, 89/14/0123);

Abtretung von Gesellschaftsanteilen durch eine Genossenschaft an ihre Mitglieder weit unter dem gemeinen Wert (VwGH 16.3.1993, 89/14/0123, 90/14/0018);

Verkauf einer Liegenschaft zu einem nicht angemessenen Preis - Differenz zwischen Kaufpreis und gemeiner Wert ist verdeckte Ausschüttung (VwGH 3.7.1991, 90/14/0021 und VwGH 26.9.1985, 85/14/0051).

828

Im Rahmen laufender Geschäftsbeziehungen zwischen der juristischen Person und dem Unternehmen des Eigentümers kann trotz ausreichender formeller Absicherung der fehlende Ertrag in der unangemessen nieder bemessenen Honorierung der Liefer- oder Leistungsvorgänge liegen (siehe Abschnitt 14.9 Stichwort "Lieferverkehr", Rz 1031 bis 1035).

Beispiele:

Die Körperschaft verkauft Waren zu unangemessen niedrigen Preisen (zB unter den Selbstkosten) an das Einzelunternehmen des Anteilsinhabers.

Unterpreisige Nutzung einer Lizenz der Körperschaft durch den Betrieb des Anteilsinhabers.

Keine verdeckte Ausschüttung liegt dagegen vor, wenn für noch nicht eingeforderte ausstehende Einlagen keine Zinsen verrechnet werden (VwGH 30.9.1998, 96/13/0024).

14.7 Wirkungen verdeckter Ausschüttungen

14.7.1 Allgemeines

14.7.1.1 Behandlung bei der Körperschaft

14.7.1.1.1 Neutralisierung der verdeckten Ausschüttung

829

Bei verdeckten Ausschüttungen handelt es sich um Vorgänge, welche die Ermittlung des Einkommens nicht beeinflussen dürfen (siehe Rz 748). Wurde daher eine verdeckte Ausschüttung in Form von

- überhöhten bzw. nicht bestehenden Betriebsausgaben (siehe Rz 840 bis 843) oder
- vorenthaltenen Einnahmen (siehe Rz 844 bis 846)

bei der Einkommensermittlung einer Körperschaft zunächst gewinnmindernd oder verlusterhöhend berücksichtigt bzw. nicht erfasst, sind die von ihr ausgehenden Wirkungen zu neutralisieren. Diese Neutralisierung hat bei bilanzierenden Körperschaften idR außerbilanzmäßig zu erfolgen.

830

Die Rechtsfolge der Neutralisierung tritt unabhängig davon ein, ob die aus der verdeckten Ausschüttung erzielten Einkünfte beim Empfänger steuerpflichtig sind oder nicht.

Beispiel:

Empfänger einer verdeckten Ausschüttung in Form einer unangemessenen Sponsorleistung ist ein an einer Kapitalgesellschaft beteiligter gemeinnütziger Sportverein. Obwohl nach § 5 Z 6 KStG 1988 der Verein von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit ist und demnach die verdeckte Ausschüttung weder

der Körperschaftsteuer- noch der Kapitalertragsteuer unterliegt, ist die sich aus der Sponsorleistung ergebende zunächst vorgenommene Gewinnminderung hinsichtlich des unangemessenen Aufwandes zu neutralisieren.

831

Entsteht durch Übertragung eines Wirtschaftsgutes oder Nutzungsüberlassung bei der Körperschaft eine Aktivierungspflicht, ist von angemessenen Anschaffungskosten auszugehen. Somit bleibt der angemessene Teil von Abschreibungen, Teilwertberichtigungen usw. zwar weiterhin als Betriebsausgabe abzugsfähig; der Differenzbetrag zwischen angemessenen und unangemessenen Abschreibungen und Teilwertberichtigungen wirkt sich jedoch als verdeckte Ausschüttung im betreffenden Jahr bzw. den betreffenden Jahren gewinnerhöhend oder verlustkürzend aus.

Beispiel:

Eine Maschine wird zu Beginn des Jahres 1 von einem Anteilsinhaber um 1.000 Euro erworben, die angemessenen Anschaffungskosten betragen 700 Euro. Die Nutzungsdauer beträgt 5 Jahre. Ende des Jahres 3 wird die Maschine an einen Dritten zu einem fremdüblichen Preis von 500 Euro veräußert.

Jahr 01	*Werte lt. Erklärung*	*angemessene Werte*	*verdeckte Ausschüttung*
Anschaffungskosten	*1.000*	*700*	
AfA	*200*	*- 140*	*60*
Buchwert 31.12.	*800*	*660*	
außerbilanzmäßige Zurechnung im Jahr 01			*60*
Jahr 02	*Werte lt. Erklärung*	*angemessene Werte*	*verdeckte Ausschüttung*
AfA	*- 200*	*- 140*	*60*
Buchwert 31.12.	*600*	*420*	
außerbilanzmäßige Zurechnung im Jahr 02			*60*
Jahr 03	*Werte lt. Erklärung*	*angemessene Werte*	*verdeckte Ausschüttung*
AfA	*- 200*	*- 140*	*60*
Buchwert	*400*	*280*	
Ausbuchung Buchwert	*- 400*	*- 280*	*120*
Veräußerungspreis angemessen	*500*	*500*	

Veräußerungsgewinn	*100*	*220*	
außerbilanzmäßige Zurechnung im Jahr 03			*180*

14.7.1.1.2 Zeitpunkt bzw. Zeitraum der Neutralisierung

832

Die Korrektur einer verdeckten Ausschüttung ist in jenem Gewinnermittlungszeitraum vorzunehmen, in dem das Einkommen durch scheinbare bzw. erhöhte Ausgaben bzw. durch vorenthaltene Einnahmen vorerst beeinflusst worden ist. Dabei sind die bei der Körperschaft angewendeten Einkommens- bzw. Gewinnermittlungsgrundsätze heranzuziehen.

Beispiel:

Eine Körperschaft übernimmt im Rahmen einer unangemessenen Gestaltung eine Privatverbindlichkeit eines Anteilsinhabers.

- *Wird diese Übernahme bei der durch Betriebsvermögensvergleich erfolgenden Gewinnermittlung passiviert, hat die Korrektur in der Periode der vorgenommenen Korrektur zu erfolgen.*
- *Erfolgt die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (zB bei einem Verein) und somit eine Berücksichtigung der Privatverbindlichkeit erst im Zeitpunkt der Bezahlung, kommt es bei der Neutralisierung erst dann zu einer Zurechnung.*

833

Die zeitliche Erfassung einer verdeckten Ausschüttung bei der Körperschaft ist unabhängig von jener beim Anteilsinhaber bzw. einer diesem nahe stehender Person vorzunehmen. Der jeweilige Zeitpunkt der Erfassung kann somit auseinander fallen. Dies ist in möglicherweise unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten begründet.

Beispiel:

Eine Körperschaft erteilt ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionszusage, die als verdeckte Ausschüttung zu behandeln ist.

- *Bei der Körperschaft selbst führt jede jährliche Dotierung der Pensionsrückstellung zu einer verdeckten Ausschüttung, sodass jedes einzelne Jahr der Dotierung zu neutralisieren ist.*
- *Beim Empfänger ist der Vermögensvorteil erst im Zeitpunkt der Pensionsauszahlung als verdeckte Ausschüttung zu erfassen.*

14.7.1.2 Behandlung beim Gesellschafter

14.7.1.2.1 Bindung an die steuerliche Behandlung bei der Körperschaft

834

Die Erfassung einer verdeckten Ausschüttung beim Anteilsinhaber oder sonstigen Empfänger (siehe dazu Rz 773 bis 782 und EStR 2000 Rz 6148 bis 6152) ist einerseits methodisch mit

den entsprechenden Folgen bei der ausschüttenden Körperschaft verknüpft. Andererseits ist zwischen der Behandlung bei der Körperschaft und jener beim Empfänger nicht erforderlich eine

- betragliche und zeitliche Verknüpfung
- Verknüpfung mit einer tatsächlichen Einkommensminderung
- verfahrensrechtliche Bindung.

Die unterschiedliche zeitliche Verknüpfung ergibt sich schon alleine aus der möglichen unterschiedlichen Gewinnermittlungsart bei der Körperschaft und beim Anteilsinhaber und führt dadurch auch bei Betrachtung nach Besteuerungszeiträumen zu unterschiedlichen betragsmäßigen Auswirkungen (siehe das zweite Beispiel in Rz 833).

835

Eine auf der Gesellschaftsebene gewinnneutrale Einlagenrückgewähr kann beim Anteilsinhaber, wenn weder die Voraussetzungen des § 10 KStG 1988 noch des § 4 Abs. 12 EStG 1988 erfüllt werden, zur steuerwirksamen verdeckten Ausschüttung führen und insofern von einer Einkommensminderung bei der Körperschaft abweichen. Generell bedeutet nicht jede verdeckte Ausschüttung bei der Körperschaft eine steuerpflichtige Zurechnung beim Empfänger (siehe das Beispiel in Rz 830).

836

Eine Bindung des Einkommensteuerbescheides an den die Körperschaft betreffenden Körperschaftsteuerbescheid besteht nicht. Dies bedeutet, dass beim Anteilsinhaber im Rahmen des Einkommensteuerfestsetzungsverfahrens das Zufließen der verdeckten Ausschüttung gesondert zu prüfen ist (VwGH 18.9.1991, 91/13/0023; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039).

14.7.1.2.2 Zurechnung zu einer Einkunftsart

837

Einkünfte gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 liegen vor, wenn der Anteil im Privatvermögen gehalten wird (siehe EStR 2000 Rz 6148).

Ist der Anteil an der Körperschaft dem Betriebsvermögen zuzurechnen, sind die Vorteilszuwendungen steuerlich als Einnahmen des betreffenden Betriebes zu erfassen.

Sind die Vorteilszuwendungen bis zum Aufdecken bei einer anderen Einkunftsart erfasst worden, sind diese in die für die Vorteilszuwendungen in Betracht kommende Einkunftsart umzureihen.

Beispiel:

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erhält für seine Tätigkeit eine Vergütung von 200.000 Euro. Davon ist ein Anteil von 100.000 Euro als unangemessen auszuscheiden.

Je nach Beteiligungsausmaß stellt der angemessene Anteil weiterhin Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit dar. Der unangemessene Anteil ist als verdeckte Ausschüttung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erfassen. Entsprechend ist ein vorgenommener Lohnsteuerabzug zu korrigieren und sind etwa die steuerlichen Begünstigungen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf den unangemessenen Lohnanteil nicht anzuwenden.

Zur Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen siehe auch EStR 2000 Rz 1200 ff.

14.7.1.3 Bewertung von verdeckten Ausschüttungen

838

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung ist mit jenem Betrag anzusetzen, welcher der Differenz zwischen der fremdüblichen Leistung und der tatsächlich erbrachten bzw. der Vermögensminderung, welche die Körperschaft aus im Gesellschaftsverhältnis gelegenen Gründen hinnehmen musste, entspricht (VwGH 20.4.1982, 81/14/0120). Dabei sind alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Im Hinblick auf den als Maßstab heranzuziehenden Fremdvergleich ergibt sich bei der Bewertung ein Spielraum (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111).

Die Bewertungsmethoden wie Teilwertermittlung, Ermittlung des gemeinen Wertes oder der Ansatz des üblichen Mittelpreises des Verbraucherortes kommen nicht zur Anwendung, wenn sie nicht dem Fremdvergleichswert entsprechen.

14.7.1.4 Behandlung der Kapitalertragsteuer

839

Siehe Abschnitt 14.9 Stichwort "Kapitalertragsteuer", Rz 1004 und 1005.

14.7.2 Überhöhte Aufwendungen (direkte verdeckte Ausschüttung)

14.7.2.1 Allgemeines

840

Überhöhte Aufwendungen an Anteilsinhaber oder ihnen nahe stehenden Personen können - wie in Rz 817 bis 823 dargestellt - in drei Hauptgruppen gegliedert werden:

- Übernahme von Kosten des Anteilsinhabers ohne Rechtsgrund: zB

  Kosten, die der persönlichen Lebensführung des Anteilsinhaber zuzurechnen sind, wie persönliche Steuern, Versicherungsleistungen, Repräsentationsaufwendungen oder

Kosten, die sich aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Anteilsinhabers ergeben wie der Gründerlohn.

- Scheinaufwendungen zugunsten des Anteilsinhabers, bei denen das Bestehen einer rechtlich gültigen Vereinbarung nur vorgetäuscht wird: zB

  Arbeitslohn für eine angestellte Ehegattin, die für die Körperschaft überhaupt nicht tätig wird.

- Unangemessen hohe Aufwendungen zugunsten des Anteilsinhabers im Rahmen einer rechtsgültigen Vereinbarung: zB

  Gegenleistung für eine Leistung des Anteilsinhabers in unangemessener Höhe, überhöhte Betriebspacht, zu teurer Grundstücks- oder Anlagenverkauf an die Körperschaft, überhöhte Verrechnungspreise im Konzern.

14.7.2.2 Behandlung bei der Körperschaft

14.7.2.2.1 Ohne Rechtsgrund übernommene Kosten des Anteilsinhabers und Scheinaufwendungen

841

Die als Betriebsausgabe geltend gemachten Kosten sind in dem Besteuerungszeitraum auszuscheiden, in welchem sie geltend gemacht worden sind. Bei Dauerschuldverhältnissen gilt dies für alle betroffenen Besteuerungszeiträume.

14.7.2.2.2 Unangemessen hohe Aufwendungen zugunsten des Anteilsinhabers

842

Soweit nicht aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter bzw. einmalige Leistungen betroffen sind, werden im Besteuerungszeitraum die Aufwendungen auf den angemessenen Betrag vermindert.

Bei Dauerschuldverhältnissen gilt dies für alle betroffenen Besteuerungszeiträume.

Bei aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgütern ist die Folge der zu hoch vorgenommenen Aktivierung in jenem Besteuerungszeitraum zu neutralisieren, in welchem sie steuerlich wirksam wird, also ist die Abschreibung für Abnutzung, Teilwertabschreibung oder der Buchwertabgang nur von den angemessenen Anschaffungskosten vorzunehmen bzw. sind Investitionsbegünstigungen entsprechend zu kürzen (siehe das Beispiel in Rz 831).

Siehe Abschnitt 14.9 Stichwort "Lieferverkehr", Rz 1031 bis 1035.

14.7.2.3 Behandlung beim Gesellschafter

843

Siehe Rz 834 bis 837.

14.7.3 Fehlende Erträge (indirekte verdeckte Ausschüttung)

14.7.3.1 Allgemeines

844

Fehlende Betriebseinnahmen einer Körperschaft auf Grund einer verdeckten Ausschüttung an einen oder mehrere Anteilsinhaber bzw. diesen nahe stehende Personen sind im Wesentlichen auf folgende Umstände zurückzuführen:

- Entzogene Geschäfte: zB
  - eine laut Vertrag von einer GmbH durchzuführende Beratungsleistung wird nicht von der GmbH, sondern tatsächlich vom Gesellschafter-Geschäftsführer als Einzelunternehmer durchgeführt (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059);
  - entgeltliche Überlassung solcher Kenntnisse eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH an einen Dritten, die er als Ausfluss einer Geschäftsführungstätigkeit für die GmbH erworben hat.
- Fehlender Ertrag aus einer Nutzungsüberlassung: zB
  - eine sich im Betriebsvermögen einer GmbH befindliche Eigentumswohnung wird dem Gesellschafter-Geschäftsführer um ein unangemessen niedriges Mietentgelt vermietet bzw. veräußert oder
  - dem Gesellschafter-Geschäftsführer wird ein zinsenloses Darlehen gewährt (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111);
- fehlender Ertrag aus der Übertragung eines Wirtschaftsgutes: zB
  - ein Grundstück wird an einen Gesellschafter um einen unangemessen niedrigen Kaufpreis veräußert (VwGH 16.9.1986, 85/14/0163; siehe hiezu auch Abschnitt 14.9, Stichwort "Lieferverkehr", Rz 1031 bis 1035) oder
  - ein von einer Komplementär-GmbH auf die KG außerhalb einer Umgründung übergegangener Firmenwert wird nicht abgegolten (VwGH 8.11.1988, 88/14/0135).

14.7.3.2 Behandlung bei der Körperschaft

845

Die fehlenden Betriebseinnahmen sind auf Grund der in Rz 844 dargestellten Vorgänge in jenem Wirtschaftsjahr bzw. bei Dauerschuldverhältnissen in jenen Wirtschaftsjahren zuzurechnen, in denen sie bei sachgerechter fremdüblicher Abwicklung der Vereinbarung anzusetzen gewesen wären. Je nach Art der Gewinnermittlung sind dabei folgende Zeitpunkte maßgebend:

- Betriebsvermögensvergleich: Entstehen der Forderung nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung als Forderung (außerbilanzmäßige Zurechnung) bzw.
- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung: Unterlassener (bzw. "unterdrückter") Zufluss.

14.7.3.3 Behandlung beim Gesellschafter

846

Siehe Rz 834 bis 837.

14.8. Korrektur verdeckter Ausschüttungen

14.8.1 Allgemeines

847

Sind sämtliche Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung gegeben, kann deren steuerliche Wirkung nur dann korrigiert werden, wenn die Vermögenszuwendung spätestens am Bilanzstichtag (im Jahr der verdeckten Ausschüttung) von der Gesellschaft rückgefordert und eine entsprechende Forderung bilanziert wird (VwGH 19.5.1987, 86/14/0179). Eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres (und damit auch innerhalb des Bilanzerstellungszeitraumes) nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden (VwGH 29.1.1998, 96/15/0013). Im Falle eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres ist der Korrekturzeitraum mit dem Bilanzstichtag des betreffenden Wirtschaftsjahres begrenzt, bei einem dem Grunde nach bestehenden Rechtsverhältnis kann aber nicht aus dem Fehlen einer Vollzugshandlung eine verdeckte Ausschüttung resultieren (vgl. VwGH 30.5.1989, 88/14/0111: verspätete Zinsabrechnung bei angemessener Darlehensgewährung).

848

Vor dem ausdrücklichen Geltendmachen als Forderung liegt (auch unternehmensrechtlich) ein nicht aktivierbarer Anspruch (ein nicht bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut) vor. Dieser hat steuerrechtlich den Charakter einer Einlageforderung. Eine Bilanzberichtigung, die nach dem Aufdecken der verdeckten Ausschüttung durch eine abgabenbehördliche Prüfung darauf abzielt, die der verdeckten Ausschüttung entsprechende Gewinnerhöhung schon in den

Jahresabschlüssen der Vorjahre zur Darstellung zu bringen, widerspricht unternehmensbilanzrechtlichen Vorschriften (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160). Bei rechtzeitiger Korrektur kommt es zu keiner Zurechnung von Einkünften beim Anteilsinhaber.

849

Eine steuerwirksame Korrektur eines aufgedeckten Fehlers ist nur bei einem Tatbestandsirrtum oder Vollziehungsfehler anerkannt (VwGH 6.2.1990, 89/14/0034), nicht im Falle eines Rechtsirrtums. Ist das Wissen und Wollen um die beanstandete Vereinbarung gegeben und erwiesen, kann ein steuerlich beachtlicher Irrtum nicht vorliegen (VwGH 26.9.1985, 85/14/0051, 85/14/0052).

850

Es gilt generell ein Rückwirkungsverbot (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101), ein nachträgliches Rückgängigmachen des Geschäftes kann den Tatbestand nicht ungeschehen machen. Allfällige Rückzahlungen des Begünstigten sind in diesem Fall gesellschaftsrechtliche Einlagen.

851

Steuerklauseln sind in ein Rechtsgeschäft aufgenommene Regelungen, wonach dieses als aufgelöst oder nicht abgeschlossen anzusehen ist, wenn seitens der Finanzverwaltung eine verdeckte Ausschüttung angenommen wird. Satzungsklauseln sind gleichartige Regelungen in der Satzung einer Kapitalgesellschaft. Derartige Bestimmungen können das Zustandekommen einer verdeckten Ausschüttung nicht verhindern. Das gilt sowohl auf der Ebene der Gesellschaft, als auch für den Anteilseigner. Eine derartige Klausel führt auch zu keinem Umdeuten in eine offene Ausschüttung. Ist dagegen im Gesellschaftsvertrag vorgesehen, dass Mehrgewinne aufgrund einer Betriebsprüfung an die Gesellschafter auszuschütten sind, liegt insoweit eine offene Ausschüttung vor (vgl. VwGH 29.9.1987, 87/14/0119).

14.8.2 Einzelfälle

Aufrechnungserklärung

852

Eine rückwirkende Aufrechnungserklärung des Beraters und nachträgliche Aufnahme einer Forderung im Zeitpunkt der Betriebsprüfung entfaltet keine Wirkung (VwGH 20.11.1996, 96/15/0015).

Ausschüttungsbeschluss, nachträglicher

853

Durch einen nach Ablauf des Kalenderjahres der verdeckten Ausschüttung ergehenden Ausschüttungsbeschluss kann die verdeckte nicht in eine offene Ausschüttung umgewandelt werden. Eine Berichtigung der Handelsbilanz für das Jahr der verdeckten Ausschüttung ist daher dann, wenn die Ausschüttung über den Bilanzstichtag hinaus verdeckt bleibt, nicht möglich (VwGH 21.12.1993, 93/14/0216).

Darlehensrückzahlungen

854

Wenn Darlehensrückzahlungen von vorneherein nicht gewollt sind, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Ob verdeckte Ausschüttungen nachträglich unternehmensrechtlich durch Kapitalherabsetzungen, die nachträgliche Anerkennung einer Darlehensschuld und Kompensation mit dieser saniert worden sind, ist steuerrechtlich unbeachtlich (VwGH 5.10.1993, 93/14/0115).

Kostenrückvergütung

855

Macht eine Kapitalgesellschaft Zahlungen oder geldwerte Vorteile, die sie einem ihrer Gesellschafter zukommen lässt, als Betriebsausgaben geltend, sind diese Leistungen, soweit ihnen keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, auch dann als verdeckte Ausschüttung anzusehen, wenn sie in einem späteren Jahr vom Gesellschafter rückerstattet werden. Anders wäre es, wenn die Gesellschaft von vorneherein den Betrag kreditieren würde. Hier läge von Anfang an keine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 26.3.1985, 82/14/0166).

Offene Ausschüttung

856

Werden verdeckte Ausschüttungen durch die Betriebsprüfung festgestellt, können diese durch (nachträgliche) Umwidmung nicht zu offenen Ausschüttungen werden, da die Zahlung zu einem Zeitpunkt erfolgte, an dem ein solcher Gewinnverteilungsbeschluss noch nicht vorlag (VwGH 12.3.1980, 0229/79).

14.9 ABC der verdeckten Ausschüttung

Abfertigung

857

Liegt eine gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigungszahlung vor und ist das Dienstverhältnis nicht anzuerkennen oder ist bei gültigem Dienstverhältnis ein bestimmter Teil des Gehaltes als verdeckte Ausschüttung anzusehen, stellt auch die Abfertigung zur Gänze (oder zum Teil) eine verdeckte Ausschüttung dar. Diese führt zur Kürzung der Rückstellung gemäß § 14 EStG 1988 und zur Nichtabzugsfähigkeit bei Auszahlung. Im Zeitpunkt des Zufließens liegen Einkünfte beim Anteilsinhaber vor. Besteht arbeitsrechtlich kein Abfertigungsanspruch, ist eine Rückstellung nicht anzuerkennen.

858

Bei einer freiwilligen Abfertigung kann bei Entstehen der Verpflichtung eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der gesamten Abfertigung vorliegen (beim Begünstigten im Zuflusszeitpunkt), sofern die Zusage (Höhe der Abfertigung und Zeitpunkt der Zusage) einem Fremdvergleich nicht standhält (siehe dazu auch das Stichwort "Dienstverhältnis"). Ist die Abfertigung dem Grunde nach und in der Relation zur Entlohnung fremdüblich, gleichzeitig aber die Entlohnung überhöht, erfolgt eine anteilige Kürzung. Liegt ein Dienstverhältnis des Gesellschafter-Geschäftsführers vor und erwirbt dieser weitere Anteile, erlischt bei Erwerb von mehr als 50% der Anteile das Dienstverhältnis, was einen Abfertigungsanspruch auslösen kann. Sind die Bezüge angemessen, liegt hier keine verdeckte Ausschüttung vor.

859

Erfolgt eine Betriebseinbringung in die Körperschaft und war der Gesellschafter-Geschäftsführer Mitunternehmer der Vorgänger-KG, stellt die Zahlung einer Abfertigung an ihn nicht von vorneherein eine verdeckte Ausschüttung dar, auch wenn seit der Einbringung erst ein kurzer Zeitraum vergangen ist. Maßgebend ist vielmehr, ob auch einer gesellschaftsfremden Person eine derartige Zusage erteilt worden wäre. In die Angemessenheitsprüfung ist daher die Tätigkeit für die Vorgänger-KG miteinzubeziehen (VwGH 29.3.1989, 85/13/0074), nicht aber im Fall der Einbringung eines Einzelunternehmens. Für die Frage der Besteuerung der Abfertigung sind dagegen nur die Vordienstzeiten als Arbeitnehmer zu berücksichtigen (VwGH 21.2.1990, 89/13/0014). Die Umdeutung einer gezahlten Abfertigung in eine Gegenleistung aus Gesellschaftsmitteln für den Erwerb des Gesellschaftsanteiles durch den anderen Gesellschafter, bedarf einer schlüssigen Beweiswürdigung, andernfalls kann eine verdeckte Ausschüttung nicht unterstellt werden (VwGH 26.5.1993, 89/13/0082).

Abtretung von Klienten

860

Sind Auftrags- und Leistungsverhältnisse des Wirtschaftstreuhänders zu Klienten zivilrechtlich nicht begründet worden und bestehen diese nur zu der vom Wirtschaftstreuhänder beherrschten Wirtschaftstreuhand-GmbH, liegt bei entgeltlicher Abtretung dieser Verhältnisse an die GmbH eine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 26.5.1993, 90/13/0155).

Abwandern von Klienten

861

Reduziert sich der Klientenstock einer Kanzlei (GmbH) durch das Ausscheiden eines Gesellschafters, ist eine verdeckte Ausschüttung nicht zuzurechnen, wenn das Abwandern nicht verhindert werden konnte und kein Ersatzanspruch besteht.

Aktive Preispolitik bei Erwerbs- und Wirtschaftgenossenschaften

862

Aktive Preispolitik in der Form, dass Mitglieder durch unangemessen hohe Preise bei Verkäufen an die Genossenschaft oder durch unangemessen niedrige Preise bei Verkäufen von der Genossenschaft begünstigt werden, kann zu verdeckten Ausschüttungen führen. Siehe Rz 1334.

Angemessenheit, Allgemeines

863

Beim Fremdvergleich ist immer auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen, nicht auf den Zeitpunkt der späteren Leistungen. Auch wenn das Geschäft für sich betrachtet für die Gesellschaft günstig ist, muss diese im Verkehr mit ihren Gesellschaftern mindestens jene Vergütung fordern, die sie auch von fremden Dritten verlangen würde. Ist die Gegenleistung des Gesellschafters niedriger, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Anschaffungskosten

864

Zu den Anschaffungskosten eines Kapitalanteils zählt neben dem Kaufpreis und den Nebenkosten ua. auch die Rückzahlung verdeckter Ausschüttungen (Einlagentatbestand).

Anteilsausgabe

865

Erhält der Anteilsinhaber einen wertmäßig überhöhten Anteil für eine korrekt bewertete Sacheinlage, liegt bei ihm eine Vorteilszuwendung vor, das Einkommen der Körperschaft ist nicht berührt. Die Überbewertung einer Sacheinlage führt zu keiner Vorteilszuwendung beim Anteilsinhaber.

Anteilsabtretung

866

Siehe Stichwort "Geschäftsanteilsveräußerung", Rz 957

Anwaltskosten

867

Die Übernahme von Anwaltskosten des Anteilsinhabers führt zu einer verdeckten Ausschüttung, wenn keine Verpflichtung zur Übernahme besteht und diese auch nicht fremdüblich ist. Fremdüblich wären etwa von der Körperschaft im Rahmen der Geschäftsführung gebilligte Gesetzesübertretungen. Eine Verpflichtung bestünde auch bei Schadenersatzansprüchen des Anteilsinhabers gegenüber der Körperschaft. Liegt keine verdeckte Ausschüttung vor, ist zu prüfen, inwieweit ein steuerpflichtiger Vorteil aus einem Dienstverhältnis vorliegt.

Arztkosten

868

Die Übernahme von Arztkosten des Anteilsinhabers bewirkt eine verdeckte Ausschüttung, es sei denn, sie ist fremdüblich (Betriebsunfall oder Berufskrankheit).

Aufgriffsrecht des Leasingnehmers

869

In bestimmten Fällen kann der Leasingnehmer das Leasinggut bei Vertragsablauf um den Restwert kaufen. Nimmt der Geschäftsführer einer Körperschaft das Aufgriffsrecht für sich persönlich in Anspruch, begeht er eine Pflichtverletzung. Ist die Begünstigung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Aufsichtsratsvergütungen

870

Betroffen sind unangemessene oder überhöhte Vergütungen an Aufsichtsräte, die zugleich Anteilsinhaber sind. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 stellt die Hälfte der Vergütungen einen nichtabzugsfähigen Aufwand dar. Bei der Körperschaft ergeben sich Auswirkungen nur im Ausmaß des steuerwirksamen Abzuges.

Aufwendungen des Gesellschafters, Übernahme der privaten

871

Siehe das Stichwort "Lebensführungskosten", Rz 1026 und 1027.

Ausgabenersparnis

872

Siehe das Stichwort "Lebensführungskosten", Rz 1026 und 1027.

Aushaftende (ausstehende) Einlagen

873

Noch nicht eingeforderte Einlagen sind rechentechnische Saldogrößen (Korrekturposten zum Eigenkapital). Sie können auch nicht abgewertet werden, da sie keinen Vermögensgegenstand darstellen. Zudem können auch bei sorgfältiger Geschäftsführung und bei Anstellen eines Fremdvergleiches Forderungen gegenüber Dritten nicht stets bei Fälligkeit sofort durchgesetzt werden (VwGH 7.12.1982, 82/14/0010). Eine verdeckte Ausschüttung kann daher bei nicht eingeforderten Einlagen nicht Platz greifen, ausgenommen bei der Mindesteinlage, sofern nicht mit der Geltendmachung von Gegenansprüchen in der gleichen Höhe gerechnet werden muss.

874

Bei eingeforderten Einlagen müsste ein dringender Geldmittelbedarf gegeben sein, um eine verpflichtende Einforderung rechtfertigen zu können, sodass im Falle von Liquiditätsnöten eine verdeckte Ausschüttung denkbar ist. Selbst ein Verlust der Hälfte des Stammkapitals muss aber noch nicht mit einer konkreten Gläubigergefährdung einhergehen, eine zivilrechtliche Verpflichtung einen Einforderungsbeschluss zu fassen besteht nicht (ausgenommen Derartiges ist im Gesellschaftsvertrag geregelt), eine verdeckte Ausschüttung bezüglich des Einforderungsbetrages kommt daher grundsätzlich nicht zum Tragen. Da ausstehende Einlagen noch nicht fällige Forderungen sind, kann auch hinsichtlich einer fehlenden Verzinsung eine verdeckte Ausschüttung nicht unterstellt werden (VwGH 30.9.1998, 96/13/0024). Wird allerdings eine geleistete Einlage an den Gesellschafter wieder ausbezahlt, liegt darin entweder – bei einer dem § 4 Abs. 12 EStG 1988 und dem Erlass des BMF Z 06 0257/1-IV/6/98 vom 31.3.1998, AÖF Nr. 88/1998 entsprechenden Vorgangsweise – eine Einlagenrückzahlung, andernfalls eine Darlehensaufnahme, die nach den Fremdvergleichsgrundsätzen zu verzinsen wäre. Eine fehlende oder zu geringe Verzinsung bewirkt eine verdeckte Ausschüttung.

Auslandsreisen

875

Die Aufwendungen für Auslandsreisen können teils Betriebsausgaben, teils verdeckte Ausschüttungen sein. Unternimmt der Gesellschafter-Geschäftsführer die Reise zusammen mit seiner Gattin, stellen die Mehrkosten für die Teilnahme der Ehefrau eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn die Mitnahme einer Begleitperson nicht betrieblich veranlasst ist.

Außenvorgang

876

Außenvorgänge sind Vorgänge mit einem Drittgeschäft, bei denen eine direkte Zurechnung eines der Gesellschaft entzogenen Gewinnes möglich ist. Siehe dazu auch Stichwort "Innenvorgang", Rz 996 und 844 bis 846.

Außerbetrieblicher Bereich

877

Eine Kapitalgesellschaft kann nach der Judikatur auch außerbetriebliches Vermögen haben. Es sind damit die einkommensteuerrechtlichen Grundsätze der Überführung in den und aus dem außerbetrieblichen Bereich als Entnahmen im Sinne des § 6 Z 4 EStG 1988 oder Einlagen im Sinne des § 6 Z 5 EStG 1988 anzuwenden. Wirtschaftsgüter im außerbetrieblichen Bereich können veräußert werden, ohne dass ein Steuertatbestand greift, es kommt aber allenfalls der Spekulationstatbestand zur Anwendung. Wird derartiges Vermögen dem Gesellschafter zu unüblichen Konditionen überlassen, kann auch eine verdeckte Ausschüttung vorliegen (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169). Siehe auch Stichwort "Dienstwohnung", Rz 919 bis 922.

Avalgebühren

878

Zu prüfen ist, ob bereits die Übernahme der Bürgschaft eine verdeckte Ausschüttung darstellt. Will die Körperschaft einen Rückgriffsanspruch geltend machen, kann die verdeckte Ausschüttung darin liegen, dass die Bürgschaft unentgeltlich oder zu einem zu niedrigen Entgelt übernommen wird (Zahlung einer Avalprovision ist üblich). Siehe auch unter "Bürgschaft", Rz 900.

Baurecht

879

Kommt es im Rahmen einer Betriebseinbringung unter Zurückbehalten der Betriebsliegenschaft zum Abschluss eines Baurechtsvertrages, wodurch der übernehmenden Körperschaft wirtschaftlich gesehen das Gebäude zuwächst, erfolgt die Nutzung des Gebäudes aufgrund des Baurechts, sodass eine Vergütung an den Einbringenden (über den Grundanteil hinaus) kein Nutzungsentgelt darstellt, sondern einen Vorteil aufgrund der Gesellschafterstellung.

Bauzinsen

880

Bauzinsen sind Vergütungen, die Aktionären für die Anlaufzeit des Unternehmens zugesagt werden konnten. Sie sind seit der Aufhebung des § 54 Abs. 2 AktG durch das EU-GesRÄG gesellschaftsrechtlich nicht mehr gedeckt. Sie betrafen steuerlich die Anteilsinhaberschaft

und konnten das Einkommen der Körperschaft als eine Form der Einkommensverwendung nicht mindern.

Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses

881

Siehe Stichwort "ehemaliger Gesellschafter", Rz 925.

Begräbniskosten

882

Den Anteilsinhaber betreffende Beerdigungskosten sind bei Übernahme durch die Körperschaft Vorteilszuwendungen an den Erben (vgl. VwGH 26.3.1985, 82/14/0166). Kosten für ein Grabdenkmal des Vaters des Anteilsinhabers (und Firmengründers) sind ebenfalls nicht abzugsfähig (VwGH 26.3.1985, 82/14/0166). Aufwendungen für Traueranzeigen sind absetzbar, wenn das Inserat betrieblich veranlasst ist (vgl. VwGH 5.7.1994, 93/14/0049).

Begründung des Gesellschaftsverhältnisses

883

Verdeckte Ausschüttungen sind auch dann möglich, wenn die Leistung vor Begründung des Gesellschaftsverhältnisses erbracht wird, ihren Grund aber in jenem Gesellschaftsverhältnis hat.

Beratungskosten

884

Tritt der Anteilseigner und Geschäftsführer auch als Berater der Kapitalgesellschaft auf, dürfen Beraterentlohnung und Gehalt die Angemessenheitsgrenze nicht überschreiten. Die Buchung monatlicher Honorare auf Konto ”sonstige Verbindlichkeiten” ist nicht fremdüblich, auch wenn die Kapitalgesellschaft eine finanzielle Krise durchstehen muss. Siehe auch Stichwort ”Anwaltskosten”, Rz 867.

Bereicherung

885

Zur ungerechtfertigten Bereicherung eines Gesellschafter-Geschäftsführers siehe Stichwort ”Innenvorgang”, Rz 996.

Besserungsverpflichtungen

886

Der Anteilsinhaber verzichtet auf Forderungen gegenüber der Not leidenden Körperschaft mit der Maßgabe der Rückzahlung bei Erholung der wirtschaftlichen Situation der Körperschaft. Die Besserung kann als Eintritt in die Gewinnzone oder als Erreichen bestimmter

betriebswirtschaftlicher Parameter definiert werden. Erfolgt der Forderungsverzicht aus gesellschaftsrechtlichen Gründen, liegt eine steuerneutrale Einlage nach Maßgabe der EStR 2000 Rz 2599 vor. Die Rückzahlung stellt entweder eine Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 oder bei der Körperschaft eine steuerlich zu neutralisierende verdeckte Ausschüttung dar. Beim Anteilsinhaber liegt entweder nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 ein Veräußerungstatbestand oder es liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen oder betriebliche Einkünfte vor. Siehe dazu auch unter "Einlagenrückzahlung", Rz 928.

Beteiligungsverhältnis

887

Siehe Stichwort "Mehrgewinne", Rz 1039, Schwarzgeschäfte", Rz 1098.

Betrieb gewerblicher Art

888

In der Beziehung zwischen dem Betrieb gewerblicher Art und der Trägerkörperschaft können grundsätzlich verdeckte Ausschüttungen zum Tragen kommen (VwGH 30.11.1981, 3166/79, 3225/79, 3226/79, 3227/79, VwGH 21.10.1999, 94/15/0113; EStR 2000 Rz 1129), sofern die Vorteile zu einer Gewinnminderung des Betriebes gewerblicher Art führen und diese Zuwendungen Fremden nicht gewährt werden. Steht dem Vorteil des Empfängers (Trägerkörperschaft) durch die vereinbarte Verlustabdeckung (beim Betrieb gewerblicher Art) ein gleich hoher Nachteil gegenüber, ist eine verdeckte Ausschüttung ausgeschlossen.

Die laufende Informationstätigkeit der Pressestelle einer Stadt erfüllt die Voraussetzungen dafür nicht (VwGH 23.2.1982, 82/14/0012), ebenso nicht die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Arbeitskräften an den vom Betriebsrat des Betriebes gewerblicher Art (und nicht von ihr) selbständig geführten Küchenbetrieb, wenn dieser auch die Bediensteten der Trägerkörperschaft mit Essen versorgt (VwGH 17.2.1988, 86/13/0174). Die unentgeltliche Abgabe eines Amtsblattes der Gemeinde an die Gemeindebürger durch den Betrieb gewerblicher Art führt zu keiner verdeckten Ausschüttung.

Stellt dagegen ein Betrieb gewerblicher Art Ableseergebnisse (betreffend Wassermesseinrichtungen) der Trägerkörperschaft für hoheitliche Zwecke zur Verfügung, ohne ein übliches Entgelt zu verlangen, kann eine verdeckte Ausschüttung angenommen werden, ebenso bei einer Stromlieferung an die Gemeinde zu einem verbilligten Tarif (VwGH 25.1.2001, 2000/15/0224, 2000/15/0225). Siehe auch "Konzessionsabgaben", Rz 1015.

Betriebsaufspaltung

889

Die Rechtsverhältnisse zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen müssen so gestaltet werden, dass die Entgelte für den Leistungsaustausch (zB Miete oder Pacht) angemessen sind. Siehe dazu Stichwort "Mietverhältnisse, Pachtverhältnisse", Rz 1040 bis 1045.

Betriebseinbringung

890

Zur Betriebseinbringung in eine KG siehe Stichwort "GmbH und Co KG", Rz 975 bis 982.

Betriebsüberlassung und Dienstvertrag

891

Schließt ein Gesellschafter einen Dienstvertrag mit der Körperschaft und überlässt ihr gleichzeitig den Kundenstock seines Einzelunternehmens mit Betriebsüberlassungsvertrag, wobei die Gesellschaft gegenüber den Klienten nicht nach außen hin in Erscheinung tritt, kann nicht deswegen ein Teil seines Gehaltes aufgrund des Dienstvertrages als verdeckte Ausschüttung angesehen werden. Wenn zwischen einer Außen- und Innentätigkeit ein enger Zusammenhang besteht und die Geschäftsführertätigkeit überwiegt, kann die Außentätigkeit nicht gesondert als Tätigkeit für das Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers betrachtet werden (VwGH 15.1.1991, 90/14/0208).

Betriebs- (Teilbetriebs-)veräußerung

892

Veräußert die Kapitalgesellschaft einen Betrieb an den Gesellschafter, liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor, als der Gesamtwert des Betriebes inklusive Firmenwert höher ist als die Gegenleistung des Erwerbers.

Betriebs- (Teilbetriebs-)verpachtung

893

Verpachtet die Kapitalgesellschaft ihren (Teil)Betrieb an den Anteilsinhaber, ist ein angemessener Pachtzins zu vereinbaren. Maßgebend ist der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Folgende Faktoren können für die Bestimmung des Pachtzinses herangezogen werden

- Nutzungswert des Betriebes inklusive Firmenwert.
- Angemessene Vergütung des eingezahlten Stammkapitals und sonstigen Eigenkapitals, Vergütung des auf dem ausstehenden Stammkapital lastenden Risikos.
- Renditeerwartungen des Verpächters.

- Umsatzsteigerungen des Pächters bei der Umsatzpacht. Siehe das Stichwort ”Umsatzpachtverhältnis”, Rz 1131.

Die Ermittlungsmethode muss in jedem Fall zu einem Pachtentgelt in jener Höhe führen, die für einen ordentlichen Geschäftsführer akzeptabel wäre

Beweislast

894

Siehe Stichwort "Mehrgewinne, Zurechnung", Rz 1039.

Beweismittelverweigerung

895

Werden Beweismittel für das Vorliegen von Aufwendungen des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vorgelegt (hier: Sozialaufwand, Werbeaufwand, Reisekosten usw.), kann eine verdeckte Ausschüttung unbedenklich angenommen werden (VwGH 16.9.1986, 85/14/0163).

Bewirtungskosten

896

Gesellschafter-Geschäftsführer, die aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen, können nicht zu den Geschäftsfreunden der GmbH gezählt werden (zur Geschäftsfreundesbewirtung siehe EStR 2000 Rz 4814 ff). Die arbeitnehmerübliche Bewirtung dieser Personen ist bei der Gesellschaft eine Betriebsausgabe und beim Gesellschafter-Geschäftsführer eine Betriebseinname. Der unangemessene Teil stellt eine verdeckte Ausschüttung dar.

Branchengleiche Tätigkeit

897

Siehe Stichwort ”Gesellschafter-Geschäftsführer, allgemeines”, Rz 968.

Buchführungsmängel

898

Festgestellte Buchführungsmängel können zu einer Zuschätzung führen, von der grundsätzlich angenommen werden kann, dass sie den Gesellschaftern zugeflossen ist (VwGH 17.9.1996, 95/14/0068).

Buchungsfehler

899

Irrtümliche Fehlbuchungen führen nicht zu einer verdeckten Ausschüttung, wenn auch die Erklärungen der Gesellschafter schlüssig und glaubwürdig sind. In der Bilanz sind

Ersatzansprüche auszuweisen. Erst ein Verzicht auf die durch die Fehlbuchungen zu aktivierenden Ansprüche löst die Rechtsfolge einer verdeckten Ausschüttung aus.

Bürgschaft

900

Die Übernahme einer Bürgschaft zugunsten des Anteilsinhabers außerhalb fremdüblicher Gestionen ist verdeckte Ausschüttung (in Höhe der zu bildenden Rückstellung: VwGH 30.9.1987, 86/13/0153), wenn vom Regressrecht von vornherein nicht Gebrauch gemacht wird oder dieses wertlos ist (Beurteilung der wirtschaftlichen Situation im Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaft). In den bezeichneten Fällen liegt wirtschaftlich betrachtet eine Schuldübernahme vor, der Anteilsinhaber bezieht eine steuerpflichtige Vorteilszuwendung, eine nicht verrechnete Avalgebühr führt zu keinen weiteren steuerlichen Konsequenzen. Verdeckte Ausschüttung ist auch der spätere Verzicht auf den möglichen Regressanspruch, wenn die Bürgschaftsübernahme unter fremdüblichen Bedingungen erfolgt ist, ebenso in diesem Fall die fehlende Verrechnung einer Avalgebühr. Dasselbe gilt, wenn die Körperschaft eine risikobehaftete Kreditbürgschaft übernimmt, die sie für einen Nichtgesellschafter nicht übernommen hätte. Die späteren Bürgschaftszahlungen stellen verdeckte Ausschüttungen dar (zB der Vermieter verbürgt sich gegenüber der Bank für den Mieter in beträchtlicher Höhe).

Bürodienstleistungen

901

Bei pauschaler Abgeltung siehe das Stichwort "Pauschalentgelt", Rz 1058.

Darlehen

902

Die Darlehenshingabe kann als solche verdeckte Ausschüttung sein. Dies ist bspw. der Fall, wenn die Darlehensrückzahlung nur vorgetäuscht wird bzw. von vorneherein nicht gewollt ist (VwGH 5.10.1993, 93/14/0115) oder bereits bei Zuzählung (zB wegen mangelnder Bonität des Gesellschafters) praktisch unmöglich ist (vgl. VwGH 22.10.1991, 91/14/0020). Ebenso wenn die Körperschaft von Anfang an aufgrund bestimmter Umstände mit dem Ausfall der Forderung rechnen musste, oder nicht einmal die Mindestvoraussetzungen eines Darlehensvertrages vorliegen (VwGH 26.9.1985, 85/14/0079 – Verzicht auf das Geschäftsführergehalt, bei gleichzeitiger Behebung von Geldern und fehlender schriftlicher Vereinbarung; VwGH 24.11.1993, 92/15/0113).

Folgende Faktoren, deren Fehlen Indizien für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung sind, kommen in Betracht: Kein bestimmter Rückzahlungstermin bzw. Fehlen einer

Rückzahlungsvereinbarung (nicht bei Kontokorrentverhältnissen). Wird eine Vereinbarung getroffen, die Rückzahlung aus künftigen Gewinnausschüttungen zu finanzieren, kann grundsätzlich auf die Rückzahlungsabsicht geschlossen werden. Extrem lange Laufzeiten sind Indiz für verdeckte Ausschüttungen, ausgenommen diese sind betrieblich begründet. Die tatsächliche Rückzahlung ist lediglich Indiz für die Ernsthaftigkeit.

903

Indizien für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung:

- Keine feststehenden Zinsfälligkeiten.
- Fehlende Sicherheiten (zB Einräumung von Pfandrechten), sofern diese im Einzelfall fremdüblich sind (grundsätzlich nicht bei Kontokorrentverhältnissen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber). Ungesicherte Darlehen an eine andere Kapitalgesellschaft (an welcher bspw. der Ehegatte der Alleingesellschafterin beteiligt ist) können zu einer verdeckten Ausschüttung führen, ebenso Darlehen an Schwestergesellschaften ohne jegliche Absicherung (nicht solange Forderungen aktiviert werden, aber spätestens mit der Forderungsabschreibung).
- Kein bestimmter Kreditrahmen.
- Kreditgewährung bei schlechter wirtschaftlicher Situation der Gesellschaft (zB Darlehen an den Gesellschafter trotz drohender Insolvenz der Gesellschaft: vgl. VwGH 15.9.1999, 99/13/0057).
- Geringe oder langfristige (unter Fremden unübliche) Darlehenstilgungen. Geringfügige Rückzahlungen beweisen noch nicht das Vorliegen eines Darlehens.
- Die hingegebenen Beträge machen einen wesentlichen Teil des Grund- oder Stammkapitals aus, ausgenommen die Vergabe von Darlehen ist Unternehmensgegenstand der Gesellschaft.

Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse, je mehr Faktoren vorliegen, umso eher ist von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen (bezüglich rechtsgrundloser Entnahmen über das Verrechnungskonto siehe Stichwort "Entnahmen", Rz 933). Einzelne Faktoren sind nicht im Sinne absoluter Tatbestandsvoraussetzungen zu verstehen. Sie sind indiziell zu würdigen, ob sie eine Veranlassung durch das Gesellschafterverhältnis zulassen (so sind zB im Konzern Darlehensgewährungen nicht allein deshalb eine verdeckte Ausschüttung, weil für sie keine Sicherheit vereinbart wurde, sofern die Konzernbeziehung für sich gesehen schon eine Sicherheit bedeutet).

904

Zahlungen des laufenden privaten Verbrauches des Anteilsinhabers der Körperschaft bedürfen eindeutiger Vereinbarungen (über Rückzahlung, Zinsfälligkeiten, Kreditrahmen, Sicherheiten; siehe unter "Entnahmen", Rz 933). Die Bonität des Anteilsinhabers bemisst sich nach dem Zeitpunkt der Darlehenszuzählung. Die rechtzeitige Wahrnehmung der Kündigung kann maßgeblich sein, wenn damit der Forderungsverlust vermieden werden kann (VwGH 24.11.1987, 87/14/0157). Als Zeitpunkt der verdeckten Ausschüttung kommt sowohl der Zeitpunkt des tatsächlichen Ausfalls, als auch jener Steuerabschnitt in Betracht, in dem die Körperschaft den Ausfall in der Bilanz berücksichtigt.

905

Auch das Unterlassen der Eintreibung von Forderungen, deren Rettung noch möglich gewesen wäre, kann zu einer verdeckten Ausschüttung führen, ebenso wie der Erlass der Darlehensforderung (im Jahr des Verzichtes), ausgenommen dies ist betrieblich begründet (Marktsicherung) oder eine Teilwertabschreibung. Wird das Darlehen nachträglich uneinbringlich, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor, wenn dies unvorhersehbar war, wohl aber dann, wenn die Kapitalgesellschaft die Uneinbringlichkeit zu vertreten hat.

906

Die Verbuchung von Zinsen stellt keinen Beweis für den Abschluss eines Darlehensvertrages dar, wenn schriftliche Vereinbarungen über Kreditrahmen, Zinsfälligkeiten, Rückzahlungstermine und bestehende Sicherheiten fehlen (VwGH 14.4.1993, 91/13/0194: Gesellschafterin erhält unverzinste Geldbeträge zur Deckung privater Aufwendungen), insb. wenn der Darlehensvertrag nur mündlich abgeschlossen wurde. Besteht eine Verpflichtung zur Verzinsung eines aufrechten Verrechnungskontos, bewirkt eine irrtümliche verspätete Zahlung von Zinsen (erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres) oder eine aus anderen Gründen unterbliebene Anlastung (vgl. VwGH 20.4.1995, 94/13/0228) keine verdeckte Ausschüttung, ausgenommen in Höhe der dadurch entgangenen Zinseszinsen (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111: Der Verzicht auf abgereifte vereinbarte Zinsen ist verdeckte Ausschüttung). Es ist mindestens jener Zinssatz an den Gesellschafter zu verrechnen, den die Gesellschaft selbst bezahlen musste (VwGH 17.2.1993, 89/14/0248). Geringfügige Abweichungen im Bereich der Verzinsung des Verrechnungskontos (zB Ansatz von 6% anstelle von 8%) sind aber im zulässigen Toleranzbereich. Erfolgt die Verzinsung erst in dem auf den Bilanzstichtag folgenden Jahr, liegt nur dann keine verdeckte Ausschüttung vor, wenn die Nachträglichkeit der Verzinsung ausdrücklich (und nachweislich) vereinbart wurde.

907

Zinsenlose Gesellschaftsdarlehen an einen Anteilsinhaber sind nicht fremdüblich und bewirken grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111; VwGH 6.2.1990, 89/14/0034), ebenso unangemessen niedrige Zinsen. Maßgeblich sind die Verhältnisse am Kapitalmarkt bei Vertragsabschluss. Eine vereinbarte angemessene Verzinsung des Darlehens vermeidet diese Rechtsfolgen (VwGH 22.11.1995, 95/15/0070). Der Anleihezinsfuß bietet jedenfalls eine brauchbare Richtschnur für die Verzinsung (VwGH 20.11.1996, 96/15/0015). Muss sich die Körperschaft selbst refinanzieren, um das Darlehen an den Anteilsinhaber gewähren zu können, haben die Zinsen einen angemessenen Gewinnaufschlag zu umfassen.

908

Das gilt auch für ein Darlehen von gemeinnützigen Bauvereinigungen, weil das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz dem Verlangen nach marktkonformen Zinsen nicht entgegensteht (VwGH 2.6.1992, 91/14/0149). Aus der Sicht der Gesellschaft ist dies so zu betrachten, als hätte die Gesellschaft angemessene Zinsen erhalten und diese als Gewinn ausgeschüttet, die entgangenen Zinsen sind dem Gewinn zuzurechnen. Der Gesellschafter dagegen zahlt angemessene Zinsen und erhält sie wieder als Gewinnausschüttung. Verwendet der Gesellschafter das Darlehen für Zwecke der Einkünfteerzielung (für den Betrieb oder den Erwerb eines Mietobjektes), sind die Zinszahlungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig. Die Zinslosigkeit hat hier keine steuerlichen Auswirkungen (VwGH 28.1.1998, 95/13/0141), ebenso die irrtümlich unterbliebene Verzinsung (VwGH 15.3.1995, 94/13/0249).

909

Bei Gesellschafterdarlehen an die Gesellschaft ist ein Fremdvergleich anzustellen, eine verdeckte Ausschüttung liegt bezüglich des unangemessenen Teiles und bei Vergabe des Darlehens zu einem außergewöhnlich hohen Zinssatz vor. Die Rückzahlung eines abgabenrechtlich als verdecktes Grund- oder Stammkapital zu behandelnden Gesellschafterdarlehens durch die Körperschaft ist je nach Vorgangsweise eine Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 und damit ein Veräußerungstatbestand (siehe Einlagenrückzahlungserlass des BMF Z 06 0257/1-IV/6/98 vom 31. März 1998, AÖF Nr. 88/1998), sonst eine verdeckte Ausschüttung. Verdeckte Ausschüttungen liegen auch in den Zinszahlungen an den Gesellschafter, wenn das Darlehen verdecktes Eigenkapital darstellt (VwGH 4.3.1983, 81/17/0102). Die Mittelzufuhr an die Gesellschaft kann zB Eigenkapitalcharakter annehmen, wenn die Darlehensrückzahlung aufgrund der Liquidität der Gesellschaft möglich wäre, eine konkrete Laufzeit aber nicht vereinbart wurde und auch die Zinsvereinbarung unklar ist. Die Zinszahlungen sind dann verdeckte Ausschüttungen. Bei der Qualifikation des Darlehens als verdecktes Eigenkapital ist

auf den Zeitpunkt der Darlehenszuzählung abzustellen, nicht auf spätere Änderungen der Konditionen (VwGH 28.4.1999, 97/13/0068). Wird einer nachhaltig überschuldeten Gesellschaft ein Betrag in Millionenhöhe ohne Besicherung, ohne schriftlichen Vertrag und mit einem Zinssatz von 3% überlassen, hält die Geldhingabe einem Fremdvergleich nicht stand. Wird Geld in österreichischer Währung hingegeben, ist ein Vergleich mit der Verzinsung von Fremdwährungskrediten (zB Japanische Yen) nicht zulässig (VwGH 14.12.2000, 95/15/0127).

Dauerrechtsverhältnisse

910

Beendet eine Kapitalgesellschaft ein Dauerrechtsverhältnis nicht, obwohl dies rechtlich möglich wäre und sich die Verhältnisse zu ihrem Nachteil geändert haben, kann eine verdeckte Ausschüttung vorliegen.

Dealing-at-Arm´s-Length-Prinzip

911

Werden Projektabwicklungen nicht vom ausländischen (bspw. in einem Niedrigsteuerland angesiedelten) Mutterunternehmen, sondern nahezu zur Gänze von der österreichischen Tochter abgewickelt, entspricht die Zuweisung von Vergütungen an die Tochter (bspw. zwischen 26% und 77%) nicht dem Fremdvergleich. Es liegt eine verdeckte Ausschüttung an die Mutter vor. Siehe auch das Stichwort "verbundene Unternehmen", Rz 1143 bis 1148.

Deliktisches Verhalten

912

Eine verdeckte Ausschüttung wird bei deliktischem Verhalten gegenüber der Körperschaft dann ausgelöst, wenn auf die Geltendmachung oder Durchsetzung von Ansprüchen auf Schadenersatz seitens der Körperschaft verzichtet wird. Auch der Ersatz von Strafen oder Schadenersatzleistungen gegenüber Dritten (aufgrund des Verhaltens des Anteilsinhabers) kann verdeckte Ausschüttung sein. Eine solche liegt nur dann nicht vor, wenn Verzicht oder Ersatz fremdüblich sind (zB Überladung von LKW). Insb. bei einem ausschließlich im Interesse der Gesellschaft liegenden Verstoß wird grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung nicht angenommen werden können (zB Geldstrafen wegen verbotener Beschäftigung nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz). In diesem Fall liegt allenfalls ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.

Devisentermingeschäfte

913

Siehe das Stichwort "Risikogeschäfte", Rz 1079.

Diebstahl

914

Diebstahl des Anteilsinhabers bewirkt keine verdeckte Ausschüttung, wenn fremde Interessen (Rechte der sonstigen Anteilsinhaber oder der gesetzlichen Vertreter) berührt sind und das Handeln des Anteilsinhabers nicht der Gesellschaft zugerechnet werden kann. Eine verdeckte Ausschüttung liegt nur dann vor, wenn die Gesellschafter nach dem Bekannt werden auf die Refundierung verzichten. Stellt die Gesellschaft dagegen eine Forderung ein, fehlt es an der erforderlichen Absicht der Vorteilszuwendung. Geld- oder Sachentnahmen des geschäftsführenden Alleingesellschafters stellen bei fehlender Einbettung in ein Rechtsgeschäft (etwa bei Fehlen der laufenden Erfassung als Kreditgeschäft auf dem Verrechnungskonto oder als Teil der Geschäftsführerentlohnung im Lohnaufwand unter Beachtung der sonstigen für den Fremdvergleich maßgebenden Kriterien) eine verdeckte Ausschüttung dar.

Dienstleistungen ohne Gegenleistung

915

Die unentgeltliche Nutzung eines Kiosks bzw. einer Schwimmbadanlage ist der Übertragung von Geld und Sachgütern gleichzuhalten (VwGH 24.2.2000, 97/15/0213: Gemeinnütziger Verein, der Sportanlagen betreibt).

Dienstverhältnis, allgemein

916

Ein Dienstverhältnis ist dem Grund nach nicht anzuerkennen, wenn überhaupt keine (oder nur eine vernachlässigbare) Leistung erbracht wird. Klare Arbeitszeitregelungen haben Indizfunktion. Die Anerkennung des Dienstverhältnisses ist nicht von der Lohnhöhe abhängig. Liegt ein Scheindienstverhältnis vor, sind die Bruttobezüge und Lohnnebenkosten als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen (VwGH 27.5.1998, 97/13/0031 – Gesellschafterin als Reinigungskraft, die sich an Details der Räumlichkeiten nicht erinnern kann).

917

Bei anzuerkennenden Dienstverhältnissen steht die Prüfung der Angemessenheit der Bezahlung im Vordergrund. Ist die Vergütung unangemessen hoch, liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor. Maßstab ist die Entlohnung gesellschaftsfremder Personen, bei Anteilsinhabern ist dieser umso strenger anzuwenden, je höher das Ausmaß der Beteiligung ist (VwGH 2.3.1977, 2030/76, 2117/76). Folgende Kriterien stehen dabei im Vordergrund:

- Der Wert der Dienstleistung (Faktoren: Art der Aufgabe, Risikosituation, Zeitaufwand, besondere Vertrauensstellung) in Bezug auf die Körperschaft und die Einstufung der übrigen Angestellten.

- Die wirtschaftliche Situation der Körperschaft: Gewinn und Umsatz sind wichtige Parameter. Bei Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation müssten Möglichkeiten einer Lohn- und Gehaltskürzung wahrgenommen werden (VwGH 24.11.1987, 87/14/0157). Bezüge können im Laufe der Zeit unangemessen werden, die Geschäftsführung müsste darauf reagieren. Allfällige Bezugserhöhungen unterliegen ebenfalls der Angemessenheitsprüfung (VwGH 20.9.1983, 82/14/0273). Werden vereinbarte Bezüge nicht ausbezahlt, ist nur dann beim Bezugsberechtigten keine verdeckte Ausschüttung anzunehmen, wenn finanzielle Schwierigkeiten die Erfüllung der Verpflichtungen verhindert haben und die rechtlichen Folgerungen aus dem Vertrag gezogen wurden (Schuld oder Rückstellung).

- Die Maßgeblichkeit der Gesamtausstattung: Sämtliche Geldvorteile und geldwerte Vorteile (vgl. VwGH 20.9.1983, 82/14/0273) sind heranzuziehen (Grundlohn, Zusatzbezüge, Sachbezüge, Pensionszusagen, freiwillige Abfertigungen usw.). Auch in deren Zusammensetzung kann eine verdeckte Ausschüttung gelegen sein (zB bei einer übermäßig hohen umsatzabhängigen Vergütung, die anstelle eines Anteiles am Jahresgewinn bezahlt wird, ausgenommen es liegen besondere Gründe dafür vor). Die Gesamtentlohnung muss angemessen sein (VwGH 20.11.1989, 89/14/0141), sonst findet grundsätzlich eine entsprechende lineare Kürzung aller Lohnbestandteile statt. Bei höherwertigeren Zusatzleistungen (Dienstwohnung, Firmenauto) kann es zu einer vorrangigen Zuordnung zu den verdeckten Ausschüttungen kommen. Siehe auch unter "Pension", Rz 1059 bis 1066. Werden von der Körperschaft Aufwendungen übernommen, die beim Gesellschafter Werbungskosten darstellen, ergeben sich Auswirkungen nur bei der Körperschaft (VwGH 16.12.1986, 86/14/0064: Pflichtbeiträge Pensionsversicherung). Siehe auch unter ”Pflichtversicherungsbeiträge”, Rz 1067.

- Heranziehung des Fremdvergleiches: Ein innerbetrieblicher Vergleich mit den Bezügen leitender Angestellter ist anzustellen. Höhere Haftungen sind durch einen Zuschlag abzugelten. Auch ein außerbetrieblicher Vergleich mit Gehältern in Betrieben anderer Branchen ist möglich. Weitere Vergleiche können beim Studium von Wirtschaftspublikationen gewonnen werden.

918

Werden Leistungsprämien an Gesellschafter bezahlt, ist zu prüfen ob die Zuwendung angemessen ist. Entfallen bspw. auf den Gesellschafter drei Viertel der Prämien und der Rest auf sämtliche anderen Angestellten (innerbetrieblicher Vergleich), sind die Zahlungen überhöht und im übersteigenden Ausmaß als verdeckte Ausschüttung anzusehen. Nachträgliche Erhöhungen vereinbarter Bezüge (Nachzahlungen) sind grundsätzlich nicht zulässig (siehe dazu auch Stichwort "Gehaltsnachzahlungen", Rz 952). Zur Geschäftsführervergütung im Speziellen siehe Rz 960 bis 962 unter diesem Stichwort. Die Bezüge von Vereinsmitgliedern (Funktionsgebühren) sind anhand eines Fremdvergleiches zu beurteilen (VwGH 24.6.1999, 97/15/0212; VwGH 24.2.2000, 97/15/0213).

Siehe auch EStR 2000 Rz 1148 ff.

Dienstwohnung

919

Bereits die Anschaffung oder Herstellung einer Dienstwohnung kann grundsätzlich Anlass für eine steuerliche Neutralisierung darstellen, wenn diese in besonderem Ausmaß auf die konkreten Bedürfnisse des Anteilsinhabers ausgerichtet ist und von vornherein eine betriebliche Veranlassung nicht unterstellt werden kann. Bei der Körperschaft ist in diesem Fall der Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang aus der einkunftsrelevanten Sphäre auszuscheiden (keine Abschreibung, keine Investitionsbegünstigung, insoweit keine Unternehmersphäre im Sinne des UStG 1994). Beim Vorteilsempfänger ist ein angemessenes Nutzungsentgelt (an Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) anzusetzen.

920

Bei unentgeltlicher Überlassung einer nach der Ausstattung üblichen Dienstwohnung und gleichzeitiger Überschreitung einer angemessenen Gesamtausstattung im Rahmen des vorliegenden Dienstverhältnisses, ist der Wert der Nutzungsüberlassung (angemessenes Entgelt) eine verdeckte Ausschüttung (VwGH 17.2.1993, 89/14/0248). Ist die Überlassung an den Gesellschafter-Geschäftsführer im Hinblick auf die Unternehmensgröße unüblich, ist kein Sachbezugswert bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anzusetzen, sondern eine verdeckte Ausschüttung bei der Gesellschaft. Der Umbauaufwand für eine Wohnung zählt nicht zu den Betriebsausgaben der Körperschaft, wenn der mündliche Mietvertrag sich nur auf Geschäftsräumlichkeiten bezieht, nicht aber auf jene Räume, die zu einer Wohnung für die Geschäftsführerin umgebaut wurden, nachdem sie ein Kind erwartete. In diesem Fall fehlt es schon an der klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vereinbarung über Rechte der GmbH, die Wohnung zählt auch nicht zum Betriebsvermögen (VwGH 27.8.1991, 91/14/0097).

921

Bei Vermietung der Dienstwohnung durch die Körperschaft an den Anteilsinhaber ist eine Vergleichsrechnung anzustellen. Dabei ist der vereinbarte Mietzins mit dem Betrag zu vergleichen, welcher der Körperschaft neben der Erstattung des Wertverzehrs und der Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichert (Erzielung eines Überschusses) und zum anderen mit dem Betrag, den die Körperschaft durch Fremdvermietung als Mietzins maximal erzielen könnte. Decken sich die ermittelten Beträge nicht, ist ein Mittelwert zu finden (VwGH 20.4.1982, 81/14/0120).

922

Die Vermietung eines Eigenheimes an die Gesellschaft mit der gleichzeitigen Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an den Gesellschafter ist grundsätzlich als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO anzusehen (VwGH 29.11.1988, 87/14/0200).

Drittnutzung

923

Nützt ein Unternehmen, welches den Gesellschafter der Körperschaft als Dienstnehmer beschäftigt, Büroräume und Angestellte der Körperschaft, führt dies nicht automatisch zu einer verdeckten Ausschüttung. Nicht jeder Dienstgeber kann im Verhältnis zu seinem Dienstnehmer als nahe stehender Dritter angesehen werden. Vielmehr wäre zu prüfen, worin der Vorteil des Dienstnehmers überhaupt besteht, wenn seinem Dienstgeber derartige Nutzungen möglich sind (VwGH 20.11.1989, 89/14/0141).

Echte stille Beteiligung

924

Erwirbt die Körperschaft eine echte stille Beteiligung an einer anderen Körperschaft mit dem Zweck, ihren Geschäftsführern dadurch Vorteile (zB günstige Aktienkäufe- und Verkäufe betreffend einer dritten Gesellschaft) verschaffen zu können, kann eine verdeckte Ausschüttung an die Geschäftsführer vorliegen, wenn zwischen Beteiligungserwerb und Aktienkauf ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang durch einen Gewinn aus der stillen Beteiligung in Form steuerfreier Erlöse aus dem Aktienverkauf nachweisbar ist (VwGH 10.4.1997, 94/15/0214).

Ehemaliger Gesellschafter

925

Einem ehemaligen Gesellschafter können verdeckte Ausschüttungen aufgrund seiner früheren Stellung zugerechnet werden.

Eigene Anteile

926

Die Abgabe eigener Anteile an den Anteilsinhaber unter dem wahren Wert und der Einkauf von Anteilen vom Anteilsinhaber zu einem unangemessen hohen Preis stellt jeweils eine verdeckte Ausschüttung dar, ebenso der Erwerb von im Wert gesunkenen eigenen Anteilen anlässlich der Teilwertabschreibung. Verzichtet eine GmbH zugunsten ihrer Gesellschafter auf das vertraglich eingeräumte Recht, den Anteil des ausscheidenden Gesellschafters zum Nominalwert zu erwerben und können die verbleibenden Gesellschafter den Anteil unter dem ihm zukommenden Wert erwerben, ist von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen.

Einkommensteuerverbindlichkeit

927

Die Übernahme von (Einkommensteuer)Verbindlichkeiten des Einbringenden durch die übernehmende Gesellschaft stellt eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn dafür nicht durch entsprechende "unbare Entnahmen" im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG vorgesorgt wird oder entsprechende Ersatzforderungen eingestellt werden.

Einlagenrückzahlungen

928

Die steuerlichen Wirkungen der Rückzahlung von Einlagen sind in § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988 geregelt. Auf der Ebene der empfangenden Körperschaft sind sie steuerneutral, auf der Ebene der Anteilsinhaber liegt ein der Logik der Einlagenbehandlung folgender Umkehrfall und damit ein als Veräußerung zu behandelnder Rücktausch vor. Zur Abgrenzung gegenüber offenen und verdeckten Ausschüttungen sind die rückzahlungsfähigen Einlagen auf einem Evidenzkonto zu erfassen.

Der eine Rückzahlung des Nominalbetrages des angelegten Kapitals darstellende Zufluss zählte schon nach der Rechtsprechungspraxis vor dem Inkrafttreten des § 4 Abs. 12 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (VwGH 19.2.1991, 87/14/0136). Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital gelten auch gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 als rückzahlbare Einlagen, sodass verdeckte Ausschüttungen hier weiterhin nicht greifen. Rückzahlbare Einlagen sind auch Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen wären (§ 229 Abs. 2 UGB), zudem Partizipations- und Genussrechtskapital im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 und verdecktes Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital. Erfasst sind auch Einlagen, die in ausländische Körperschaften getätigt wurden. Bei einer Rückzahlung kann auch in diesen Fällen eine verdeckte Ausschüttung nicht Platz greifen, sofern die Zahlung zu Lasten einer unternehmensrechtlichen Eigenkapitalposition und dem akzessorischen Evidenz-Subkonto erfolgt. In erster Linie ist für eine Abgrenzung die unternehmensrechtliche und bilanzmäßige

Erscheinungsform maßgebend. Wenn eine diesbezügliche Willensbildung fehlt, ist im Zweifel von einer Evidenzkontoverwendung auszugehen.

In allen anderen Fällen kann steuerlich weiterhin eine Ausschüttung vorliegen. Ein wirtschaftlicher Vorgang kann auch gleichzeitig zu einer Einlagenrückzahlung und einer verdeckten Ausschüttung führen (Gesellschafterentnahme um 100, gemeiner Wert 150, die Gesellschaft stellt nichts in Rechnung, löst aber Kapitalrücklagen in Höhe des ausgebuchten Buchwertes gewinnerhöhend auf, verdeckte Ausschüttung mit 50). Siehe im Übrigen den Einlagenrückzahlungserlass des BMF Z 06 0257/1-IV/6/98 vom 31.3.1998, AÖF Nr. 88/1998.

Weiteres dazu siehe Stichwort "Besserungsverpflichtungen", Rz 886.

Eintrittsgelder, Nachtclubs

929

Betreibt ein Zuhälter mehrere Bordelle im Rahmen einer GmbH und werden von dieser keine entsprechenden Aufzeichnungen geführt, sind die "Eintrittsgelder" und "Gebühren" zu schätzen und als verdeckte Ausschüttung dem Gewinn der GmbH zuzurechnen und beim Gesellschafter zu erfassen. Der Gewinn kann unbedenklich mit 15% des schätzungsweise ermittelten Umsatzes angesetzt werden (VwGH 10.5.1995, 93/13/0292).

Einzelfirma des Gesellschafters

930

Übernimmt eine GmbH (ohne entsprechenden Vorteilsausgleich) Zahlungen für die Einzelfirma eines Gesellschafters, liegen idR verdeckte Ausschüttungen vor.

Empfängerbenennung

931

Sind die Empfänger von Provisionszahlungen nicht ermittelbar, können diese nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Für die Zurechnung einer Kapitalertragsteuer muss allerdings nachgewiesen werden, dass diese Vermögensvorteile dem Gesellschafter zugeflossen sind (VwGH 28.10.1997, 93/14/0073). Siehe das Stichwort "Kapitalertragsteuer", Rz 1004 und 1005.

Empfänger verdeckter Ausschüttungen

932

Siehe Abschnitt 14.3, Rz 773 bis 782.

Entnahmen

933

Der Begriff Entnahmen steht hier nicht für jene im Sinne des § 6 Z 4 EStG 1988 sondern für das wörtliche Entnehmen von Geld oder Wirtschaftsgütern aus dem Vermögen der Körperschaft außerhalb eines Rechtsgeschäftes.

Dem Grunde nach ist jede Entnahme zunächst als rückzahlungspflichtiger Vorgang zu werten. Wird sie über das Verrechnungskonto Gesellschafter erfasst, liegt eine Darlehensaufnahme vor, für die jene Maßstäbe anzulegen sind, die bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten (vgl. zB VwGH 15.3.1995, 94/13/0249). Dabei ist nicht jede einzelne Entnahme für sich zu beurteilen, sondern es ist als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung wiederholter Entnahmetatbestände durch die Erfassung am Verrechnungskonto eine die laufende Verrechnung an sich betreffende grundlegende Vereinbarung mit der Körperschaft zu fordern. Eine bloße Verbuchung im Rechenwerk kann eine Urkunde über den Rechtsgrund nicht ersetzen. Werden Entnahmen weder vertraglich abgesichert noch im Rechnungswesen als Verrechnungsschuld erfasst, entsteht zwar gesellschaftsrechtlich ein Rückforderungsanspruch, steuerlich ist aber mit der fehlenden Erfassung bis zum Bilanzstichtag der Verzicht auf eine Erfassung anzunehmen und damit der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung verwirklicht.

Ist im Zeitpunkt der Entnahmen aufgrund der finanziellen Lage des Anteilsinhabers absehbar, dass die Schulden nicht bedient werden können, liegt eine gezielte Vorteilszuwendung in Höhe des Endbestandes der Verrechnungskonten in den jeweiligen Jahren vor.

Verzichtet ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer auf sein Gehalt und entnimmt er gleichzeitig Beträge für seinen Lebensunterhalt, ohne den Rückzahlungstermin, die Fälligkeit der Zinsen und den Kreditrahmen klar festzulegen, sind die Entnahmen als verdeckte Ausschüttung anzusehen (VwGH 26.9.1985, 85/14/0079). Wird ein zivilrechtlich tragender Rechtsgrund sogar ausdrücklich in Abrede gestellt, ist eine verdeckte Ausschüttung schon aufgrund der völligen Rechtsgrundlosigkeit der Zuflüsse anzunehmen (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121).

Unerlaubte Entnahmen führen zu Rückforderungen der Körperschaft. Werden diese nach dem Aufdecken angesetzt, in der Folge aber nicht betrieben oder auf die Rückforderung verzichtet, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Entschädigungsleistungen

934

Zur Zahlung von Entschädigungsbeträgen für eine Entwertung des gemieteten Grundstückes siehe Stichwort ”Grundstückstransaktionen”, Rz 986 bis 989.

Erfindervergütung

935

Solange sich die Vergütungen an den Anteilsinhaber in einem angemessenen Rahmen bewegen, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor. Andernfalls steht dem überlassenden Erfinder die Begünstigung des § 38 EStG 1988 nicht zu, da er die Vergütung nicht für die Erfindung, sondern als Gewinnanteil aus seiner Kapitalbeteiligung erhält. Erwirbt eine Gesellschaft im Rahmen des Einbringungsvorganges mit dem Betriebsvermögen des eingebrachten Betriebes auch Patente und gewährt dem Einbringenden dafür als Gegenleistung Gesellschaftsanteile, erfolgt die Nutzung des Patents aufgrund des Eigentumsrechtes der übernehmenden Körperschaft, sodass eine Vergütung an den Einbringenden kein Nutzungsentgelt darstellt, sondern einen Vorteil aufgrund der Gesellschafterstellung.

Erlösverkürzung

936

Wird dem Gesellschafter-Geschäftsführer durch Zeugenaussagen und mittels aufgefundener Aufzeichnungen die Beteiligung an Erlösverkürzungen nachgewiesen, ist ihm der entsprechende auf ihn entfallende Anteil als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen (VwGH 12.9.1996, 92/15/0035). Zahlungseingänge auf einem nicht erfassten betrieblichen Bankkonto können ebenfalls dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugerechnet werden (VwGH 4.11.1998, 98/13/0131; siehe das Stichwort "Mehrgewinn", Rz 1039). Zur Frage der Bereicherung des geschäftsführenden Organs mangels eines Drittgeschäftes siehe Stichwort "Innenvorgang", Rz 996.

Ersatzforderungen

937

Die Übernahme von Bankschulden und Zinsverpflichtungen des Hauptgesellschafters einer GmbH stellt dann keine verdeckte Ausschüttung dar, wenn werthaltige und gleich hohe Ersatzforderungen aktiviert werden.

Erwerbschance

938

Siehe Stichwort "Geschäftschance", Rz 958.

Fahrtauslagen

939

Siehe Stichwort "Gesellschafterversammlung", Rz 969.

Faktischer Machthaber

940

Verdeckte Ausschüttungen sind grundsätzlich auch dann dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zuzurechnen, wenn die gewährten Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahe stehenden Person zugeflossen sind (VwGH 16.9.1986, 85/14/0163). Die Überlassung derartiger Vorteile ist eine Einkommensverwendung des Gesellschafters. Der Empfänger einer verdeckten Ausschüttung muss nämlich nicht notwendigerweise ein Gesellschafter sein, es genügt die Möglichkeit eines mittelbaren entscheidenden Einflusses (VwGH 23.11.1977, 410/77, 618/77; VwGH 28.2.1978, 1257/75; VwGH 12.6.1990, 90/14/0054). Die Zurechnung an den Gesellschafter kann grundsätzlich nur dann Platz greifen, wenn sich überhaupt ein (zugunsten der nahe stehenden Person verwendbarer) Vorteil des Gesellschafters aus der Gesellschafterstellung ersehen lässt. Siehe im übrigen Rz 779.

Firmenwert

941

Eine verdeckte Ausschüttung liegt vor, wenn der (eigene) Firmenwert (der Gesellschaft) ohne entsprechende Gegenleistung auf den Anteilsinhaber (oder Personengesellschaften, an der die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft beteiligt sind) übergeht oder Betriebe zwischen Schwestergesellschaften ohne Abgeltung des Firmenwertes übertragen werden (verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft und verdeckte Einlage an die Schwestergesellschaft). Die Übertragung eines Firmenwertes ist von der Behörde nachzuweisen, andernfalls kann eine verdeckte Ausschüttung nicht angenommen werden. Auch bei Weiterführung des Betriebes einer GmbH in einer KG außerhalb einer Umgründung geht nicht automatisch ein Firmenwert über (VwGH 8.11.1988, 88/14/0135). Im Fall der Liquidation entsteht grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung (ausgenommen stille Liquidation bei faktischer Betriebsfortführung durch Anmieten und unentgeltlicher Übertragung eines Kundenstocks trotz Liquidation). Siehe auch Stichworte ”Betriebsveräußerung”, Rz 892, ”Betriebsverpachtung”, Rz 893.

Forderungsankauf

942

Der Forderungsankauf des Gesellschafters kann unter Umständen zu einer verdeckten Ausschüttung führen.

Beispiel:

Der Gesellschafter-Geschäftsführer erwirbt in jenem Zeitraum, in dem ein Gläubiger seiner Gesellschaft auf Forderungen verzichtet, eine Restforderung von 54.000 Euro

um rund 11.000 Euro und bucht die Verbindlichkeit an den Gläubiger in Höhe von 54.000 Euro auf sein Forderungskonto um. Damit hat er mit dieser Buchung der Gesellschaft einen Ertrag von 43.000 Euro entzogen. Ein Gesellschafter einer GmbH kann in deren Angelegenheiten nicht als außenstehende Person auftreten (VwGH 26.9.2000, 98/13/0157).

Forderungsverzicht

943

Ein Forderungsverzicht der Körperschaft gegenüber dem Anteilsinhaber ohne betrieblichen Anlass begründet eine verdeckte Ausschüttung (siehe auch das Stichwort "Verzicht", Rz 1162). Der Verzicht auf eine objektiv nicht vorhandene, aber angenommene Forderung, reicht für eine verdeckte Ausschüttung aus. Ein Ertragsverzicht gegenüber einer Schwestergesellschaft kann zwar eine verdeckte Ausschüttung (der Tochter an die gemeinsame Mutter) darstellen, allerdings ist ein Forderungsverzicht nur insoweit eine gesellschaftlich veranlasste Maßnahme, als der Betrag dem Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichtes entspricht. Zu prüfen ist, inwieweit die Forderung bei Annahme von Eintreibungsmaßnahmen, wie sie von fremden Gläubigern gesetzt worden wären, hätte eingebracht werden können. Nicht gesetzeskonform wäre es, im Falle eines dem Fremdvergleich nicht standhaltenden Unterlassens von Eintreibungsschritten, in jedem Fall den Forderungsausfall als zur Gänze durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen (VwGH 26.5.1998, 94/14/0042).

944

Hinsichtlich des Forderungsverzichtes eines Anteilsinhabers unter einer Besserungsklausel siehe das Stichwort "Besserungsverpflichtungen", Rz 886.

Liegt ein bedingter Forderungsverzicht des Anteilsinhabers vor, darf eine Teilwertabschreibung nicht vorgenommen werden. Der Widerruf des Forderungsverzichtes kann daher nicht zu einer verdeckten Ausschüttung infolge einer Gewinnminderung führen, wenn die Körperschaft den Nichteintritt der Bedingung verschuldet hat (VwGH 31.5.2000, 97/13/0240). Zum Forderungsverzicht des Gesellschafters mit Widerruf als verdeckte Ausschüttung (wenn keine betriebliche Veranlassung für die Rückzahlung gegeben ist) siehe VwGH 22.3.1991, 90/13/0252.

Forderungsverzinsung

945

Das Unterbleiben der Verzinsung einer (Verrechnungs-)Forderung der Körperschaft gegenüber einer KG, an welcher der Alleingesellschafter zu 80% beteiligt ist, kann als verdeckte Ausschüttung gewertet werden, wenn eindeutige Vereinbarungen fehlen, auch wenn beide Gesellschaften Gewinne ausweisen (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039, 99/13/0072).

Fremdenverkehrsförderung

946

Die Gründung einer Gesellschaft, an der das Land und Gemeinden beteiligt sind und deren Geschäftsgegenstand in der Vergabe niedrig verzinster Darlehen (hauptsächlich) an Tourismusbetriebe besteht, würde nur dann zu verdeckten Ausschüttungen an die Gesellschafter führen, wenn diese Vergabe eine Aufgabenerfüllung wäre, zu deren Inangriffnahme der Gesellschafter rechtlich verpflichtet ist, oder der er sich nicht entziehen kann. Dies wäre nur der Fall, wenn eine gesetzliche Verpflichtung zur Förderung von Gewerbetreibenden oder von Tourismusbetrieben im Wege einer Darlehensvergabe existierte. Nur in diesem Fall würde die Körperschaft den Gesellschafter von verpflichtenden Aufwendungen entlasten. Eine allgemeine gesetzliche Regelung, den Tourismus in einer Region zu fördern und das daran bestehende Interesse der Gebietskörperschaften, reicht für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung an das Land oder die Gemeinden noch nicht aus. Zudem stehen Tourismusbetriebe mit einer Gebietskörperschaft finanziell und wirtschaftlich nicht in einer solchen Beziehung, dass sie generell als nahe stehende Personen zu kennzeichnen wären und eine verdeckte Ausschüttung an sie fingiert werden könnte.

Fremdvergleich

947

Dieser ist grundsätzlich bei jedem konkreten Geschäft durchzuführen und bezieht sich auf ein durchschnittliches (idealtypisches) Verhalten. Dabei ist von einer gewissen Bandbreite von (Leistungs-) Entgelten auszugehen. Auch wenn ein Fremdvergleich nicht durchführbar ist (Vorteilsgewährung nur zwischen Gesellschaft und Gesellschafter möglich), kann trotzdem eine verdeckte Ausschüttung vorliegen, wenn die Ursache der Vorteilsgewährung in der Eigentümerstellung liegt. Die Rechtsfigur des ”gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsführers” ist ergänzend heranzuziehen. Siehe auch Rz 753 bis 755.

Fruchtgenuss

948

Wird ein Fruchtgenuss an einem Gesellschaftsanteil vereinbart, können verdeckte Ausschüttungen sowohl beim Fruchtnießer als auch beim Fruchtgenussbesteller vorliegen. Die Zurechnung orientiert sich daran, wem der Vorteil zugekommen ist.

Gebäudekosten

949

Mietet die Gesellschaft ein Grundstück mit Gebäude vom Gesellschafter oder einer ihm nahe stehenden Person, liegt eine verdeckte Ausschüttung zunächst nicht vor, wenn die Gesellschaft einen Anbau errichtet, aktiviert und abschreibt und sich der Mietzins nach

Fertigstellung geringfügig (im angemessenen Ausmaß) erhöht. Insoweit ein zivilrechtlicher Anspruch der Gesellschaft gegen den Vermieter entsteht (vgl. dazu § 418 ABGB), hat die Körperschaft eine Forderung. Verzichtet sie nach dem Ende der Nutzungsbefugnis darauf, liegt eine verdeckte Ausschüttung in Höhe des aufgegebenen Anspruches vor.

Geburt eines Kindes

950

Die Zahlung eines Geburtenzuschusses an den Anteilsinhaber ist eine verdeckte Ausschüttung, wenn derartige Leistungen an andere Angestellte nicht erbracht werden.

Geburtstagsfeier

951

Die Zahlung der Aufwendungen für eine Geburtstagsfeier des Anteilsinhabers stellen verdeckte Ausschüttungen dar, auch wenn Geschäftsfreunde und leitende Angestellte des Unternehmens dazu eingeladen werden und gleichzeitig dessen Firmenjubiläum gefeiert wird.

Gehaltsnachzahlungen

952

Werden Gehaltsnachzahlungen und Tantiemen bezahlt, wobei eindeutige und von vornherein abgeschlossene Vereinbarungen weder für die (aufgrund erbrachter Überstunden) bezahlten Nachzahlungen, noch für die Tantiemen vorlagen (als Resultat einer Kundenstocküberlassung), liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Diese ergibt sich nicht aufgrund einer Angemessenheitsprüfung, sondern aufgrund des Fehlens entsprechender Abmachungen (VwGH 13.10.1999, 96/13/0113). Werden Gehaltszahlungen pauschal im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses nachgebucht, hält eine derartige Vorgangsweise einem Fremdvergleich nicht stand (VwGH 26.9.2000, 97/13/0143).

Sonstiges siehe Stichwort ”Dienstverhältnis”, Rz 916 bis 918.

Geldstrafe

953

Siehe Stichwort ”deliktisches Verhalten”, Rz 912.

Gemeinnützigkeit

954

Verdeckte Ausschüttungen stehen der Gemeinnützigkeit entgegen, da sie als schädliche Vorteilszuwendungen iSd § 39 Z 2 BAO einzustufen sind. Das gilt sowohl für Dienstleistungen ohne Gegenleistung, als auch für die unentgeltliche darlehensweise Überlassung von Kapital

oder die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Gegenständen zur Nutzung (VwGH 24.2.2000, 97/15/0213). Gewährt eine gemeinnützige Wohnbaugesellschaft ihrem Hauptgesellschafter ein Darlehen mit einem zu 1% über dem Eckzinssatz liegenden Zinssatz, stellt die Differenz zum Anleihezinssatz eine verdeckte Ausschüttung dar (VwGH 2.6.1992, 91/14/0149). Siehe VereinsR 2001 Rz 116 und 117.

Genossenschaften

955

Auch bei einer Genossenschaft ist eine verhinderte Vermögensvermehrung, die durch das Mitgliedsverhältnis veranlasst ist, eine verdeckte Ausschüttung. Siehe dazu Stichwort ”Grundstückstransaktionen”, Rz 986 bis 989, zur Veräußerung von GmbH-Anteilen ”Geschäftsanteilsveräußerung”, Rz 957, zur Veräußerung von Wohnungen "Grundstückstransaktionen", Rz 986 bis 989, weiters ”Umsatzrückvergütung”, Rz 1134. Siehe auch Rz 1334 bis 1344.

Genussrechte

956

Verdeckte Ausschüttungen an die Inhaber von Genussrechten sind denkbar. Siehe Rz 537 bis 544.

Geschäftsanteilsveräußerung

957

Die Veräußerung von Geschäftsanteilen an eine Kapitalgesellschaft, an der sowohl der Veräußerer als auch seine Angehörigen beteiligt sind, ist steuerlich anzuerkennen, wenn der Veräußerungspreis dem Fremdvergleich standhält. Wird zu teuer veräußert, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, die zu einer Empfängerbesteuerung und einer Berichtigung der Anschaffungskosten führt. Die Bestimmung des sachgerechten Preises ist eine Tatfrage, der Ansatz des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren ist nicht zielführend. Werden wesentlich höherwertigere GmbH-Anteile von einer Genossenschaft zum Nennwert an ihre Mitglieder abgetreten (wobei sich der höhere Wert aus den Positionen Stammkapital, Reingewinn und Rücklagen ergibt), stellt die Differenz zwischen geschätztem Wert und vereinbartem Abtretungspreis (vgl. VwGH 16.3.1993, 89/14/0123) die verdeckte Ausschüttung dar. Zum Veräußerungsverlust bei einer Kapitalgesellschaft auf Grund einer unangemessenen Preisgestaltung siehe Rz 1235.

Geschäftschancen

958

Die Verwertung von Kenntnissen des Geschäftsführers gegen Entgelt kann verdeckte Ausschüttung sein, wenn er damit eine Geschäftschance der Körperschaft vereitelt hat, die diese selbst hätte nutzen können. Wird der Geschäftsführer als Subunternehmer tätig, ist idR zu prüfen, ob die Tätigkeit auch gesellschaftsfremden Personen übertragen worden wäre, ob diese im vereinbarten Umfang erbracht wurde und inwieweit sie doppelt entgolten wird (in Form der Geschäftsführung und Subunternehmervergütung).

Wird einer Makler-GmbH vertraglich eine günstige Kaufchance für ein Grundstück eingeräumt (die dann der Gesellschafter-Geschäftsführer nutzt), kann ihr dieses Rechtsgeschäft nicht aufgedrängt werden. Eine verdeckte Ausschüttung liegt daher grundsätzlich nicht vor, wenn sie das Rechtsgeschäft (gemessen am Fremdvergleich) unter keinen Umständen abgeschlossen hätte. Ob nun eine Kapitalgesellschaft eine sich bietende Geschäftschance auch wahrgenommen hätte, ist am Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers zu beurteilen. Dieser wird im Regelfall eine gute risikolose Gelegenheit ein Geschäft abzuschließen, für die Gesellschaft nutzen. Soweit er aber in Ausnutzung seiner Position Eigengeschäfte zu Lasten der GmbH macht, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Überlässt der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser eine Erwerbschance (Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes gegen Zahlung eines bestimmten Preises, Errichtung eines Parkhauses mit Tankstelle und deren langfristige Vermietung) und verzichtet diese später auf die Nutzung zugunsten des Gesellschafters (nur gegen Freistellung von der Zahlungsverbindlichkeit, trotz ansteigendem Grundstückswert), liegt eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen nicht erzielten Einnahmen (aus der Veräußerung) und dem Wert der Zahlungsverpflichtung vor, da ein Fremder den Übereignungsanspruch nur gegen Zahlung eines angemessenen Wertes abtreten würde.

Geschäftsführungs- (Verwaltungs-)kosten

959

Wird durch die Angestellten einer GmbH die Geschäftsführung des Einzelunternehmens eines Gesellschafters ohne Weiterverrechnung besorgt, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Nur insoweit, als bereits eine Kostenverrechnung an die Einzelfirma vor Ablauf des Wirtschaftsjahres vorgenommen wurde und die Betriebsprüfung den Rückforderungsanspruch nur betragsmäßig ergänzt hat, ist von der Vorschreibung einer verdeckten Ausschüttung Abstand zu nehmen (VwGH 19.5.1987, 86/14/0179).

Geschäftsführervergütung

960

Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind verdeckte Ausschüttungen, soweit sie das Maß dessen überschreiten, was für die gleiche Leistung an gesellschaftsfremde Personen (Geschäftsführer, die nicht gleichzeitig Gesellschafter sind) gezahlt werden müsste. Richtschnur für die Beurteilung des Ausmaßes sind sowohl der Fremdvergleich, als auch die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers. Je größer der Einfluss eines angestellten Geschäftsführers ist, desto eher ist die Möglichkeit überhöhter Gehaltszahlungen gegeben. Offensichtliche brancheninterne Probleme (zB unterschiedliches Gehaltsniveau innerhalb derselben Branche) sind bei der Beurteilung zu beachten. Unbeachtlich sind die Bezüge von Personen mit grundsätzlich anders gearteter Tätigkeit, mit ähnlicher Tätigkeit unter anderen volkswirtschaftlichen Verhältnissen (in anderen Staaten) und Anbote ausländischer Firmen.

961

Folgende Umstände können aber als Maßstab für die Angemessenheit der Vergütung herangezogen werden

- Gesamtausstattung (Zusammenfassung sämtlicher Geldvorteile und geldwerten Vorteile: Sondervergütungen, Mehrstundenabgeltung, Gehaltsfortzahlungen bei Krankheit, Erfindervergütungen, Sachbezüge, Provisionen, Nebenleistungen wie Wohnungen oder Fahrzeuge, Versorgungsleistungen, Pensionsrückstellungen siehe unter "Pension", Rz 1059 bis 1066. Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge sind in die Prüfung miteinzubeziehen, das Überschreiten des begünstigten Ausmaßes des § 68 Abs. 1 und 2 EStG 1988 für sich allein führt noch nicht zu einer verdeckten Ausschüttung. Es können aber einzelne Lohnbestandteile ungeachtet der Angemessenheit der Gesamtentlohnung verdeckte Ausschüttung sein, wenn sie in einer wesentlichen Bestimmung so beschaffen sind, dass sie einem fremden Geschäftsführer nicht gewährt worden wären. Das gilt insb., wenn sie nach dem Gesellschaftsverhältnis und nicht nach der Arbeitsleistung verteilt werden, oder der Geschäftsführer lediglich die anderen Geschäftsführer kontrollieren soll (VwGH 8.3.1994, 91/14/0151). Die notwendige Angemessenheitsprüfung erfasst daher zunächst den Einzelvorteil, dann erst die Gesamtausstattung: Der einzelne Vorteil darf für sich nicht so beschaffen sein, dass ein fremder Geschäftsführer davon (aus der Sicht der zu beurteilenden Gesellschaft) jedenfalls ausgeschlossen wäre. In weiterer Folge muss er im Rahmen einer vernünftigen Gesamtausstattung Platz haben.

- Leistungsfähigkeit, Qualifikation, Verantwortlichkeit und Art der Arbeitsleistung des Gesellschafters, Lebensalter und Ausbildung, Zugehörigkeit zur ersten oder zu weiteren Führungsebenen.

- Leistungsfähigkeit der Gesellschaft und sonstige Umstände des Betriebes (Branche, Betriebsstandort, Umsatzgröße, Ertragslage, Gewinnaussichten, Beschäftigtenzahl). Eine schlechte Ertragslage führt idR zu einer geringeren Entlohnung, als bei einem erfolgreichen Unternehmen. Der nicht beteiligte Geschäftsführer erhält aber auch in diesem Fall für gleiche Leistungen regelmäßig keine geringere Entlohnung, als ein Arbeitnehmer ohne Geschäftsführerfunktion (VwGH 12.4.1982, 82/14/0207).

- Das Verhältnis des Geschäftsführergehaltes zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Kapitalverzinsung (inklusive Vergütung des Haftungsrisikos für das ausstehende Stammkapital). Art und Höhe der Vergütungen, die gleichartige Betriebe gewähren.

- Die Erkennbarkeit einer Gewinnabsaugungsabsicht ist Anhaltspunkt für eine Unangemessenheit von Anfang an. Folgende Merkmale sind dabei zu prüfen: Allfällige Anpassung der Bezüge in den ersten Monaten eines jeden Jahres an die Ertragslage; Vereinbarung einer umsatzabhängigen Tantieme in einer Höhe, dass der Gewinn nicht über ein Mindestmaß hinaus ansteigt; Bezüge in einem Ausmaß, dass eine angemessene Rendite (ausreichende Kapitalverzinsung) für die GmbH auf Dauer nicht übrig bleibt. Es ist aber zu beachten, dass auch bei jenen Unternehmen ein angemessenes Gehalt zu zahlen ist, die mit Verlust arbeiten. Einschränkungen sind auch bei neugegründeten Unternehmen in der Anlaufphase anzuerkennen.

- Kollektivvertragliche Gehaltserhöhungen. Allerdings führt nicht jedes Abweichen im Sinne einer gegenüber dem Kollektivvertrag höheren Gehaltszahlung bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer automatisch zu einer verdeckten Ausschüttung. Eine den Kollektivvertrag geringfügig (bis zu 10%) übersteigende Gehaltssteigerung erscheint noch unbedenklich (vgl. auch VwGH 20.9.1983, 82/14/0273, 82/14/0274, 82/14/0283).

- Innerbetriebliche Tatsachen (zB Gehälter von Geschäftsführern, die nicht zusätzlich Gesellschafter sind). Vergleiche sind zuerst mit Bezügen von Fremdgeschäftsführern mit vergleichbarer Tätigkeit anzustellen. Nebenleistungen wie Dienstwagen oder Versicherungsschutz sind bei kleineren (mittleren) Unternehmen unüblich (VwGH 12.4.1983, 82/14/0207; VwGH 23.2.1994, 92/15/0158). Bei kleineren (mittleren) Betrieben treten die internen Anhaltspunkte gegenüber den externen idR in den Vordergrund. Im Vergleich zu Mitarbeitern, die nicht Gesellschafter sind, können Zuschläge aufgrund folgender Kriterien gerechtfertigt sein: Höherer Ausbildungsstand, unterschiedlicher Arbeitseinsatz, höheres Ansehen des leitenden Geschäftsführers, umfassender Verantwortungsbereich.

- Außerbetriebliche Gesichtspunkte (Vergütungen, die gleichartige fremde Betriebe leisten – Vergleichsmöglichkeit nur bei Wahrung des Steuergeheimnisses).
- Gutachten (von Industrie und Handelskammern) und Gehaltsstudien (zB von Unternehmen, die mit der Vermittlung von Arbeitskräften einschlägig befasst sind). Dabei ist zu beachten, dass es nicht genügt, bei Vorliegen von Sachverständigengutachten bloß das Endresultat der Überlegungen mitzuteilen. Vielmehr müssen auch die Tatsachen aktenkundig sein und der Partei zur Stellungnahme mitgeteilt werden, aufgrund deren der Sachverständige zu seinen Schlussfolgerungen gelangt ist, da andernfalls die Partei von ihren Rechten nicht wirksam Gebrauch machen und die Behörde die Schlüssigkeit der Erwägungen nicht gehörig prüfen kann (VwGH 6.5.1980, 1217/79, 1306/79). Wird aber eine veröffentlichte Topmanagement-Gehaltsstudie eines Unternehmensberaters herangezogen und der besonderen Tüchtigkeit und Bedeutung des Geschäftsführers durch Ansatz eines zwanzigprozentigen Zuschlages Rechnung getragen, hat die Behörde alle Besonderheiten des Falles gewürdigt, auch wenn der Geschäftsführer angeblich dreifach tüchtiger als andere Angestellte ist und die Körperschaft ohne seine Tätigkeit mehrere Personen an seiner Stelle beschäftigen müsste (VwGH 22.9.1999, 96/15/0232).
- Gleichzeitige Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft und ein Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers. In diesen Fällen ist zu prüfen, ob auch an einen fremden Geschäftsführer das Gehalt für eine Vollbeschäftigung bezahlt worden wäre.

962

Maßgeblich für die Beurteilung ist das Gesamtbild, es gibt keine festen Regeln, die obere Grenze ist nur durch Schätzung zu ermitteln. Werden Gründe und Gegengründe entsprechend sorgfältig gegeneinander abgewogen und entscheidet sich die Behörde nach Auseinandersetzung mit den Darlegungen der Partei dafür, das größere Gewicht der Argumente einer der beiden Seiten zuzuschlagen, kann ihr Willkür nicht vorgeworfen werden, selbst wenn sie unrichtig entschieden haben sollte (VfGH 12.3.1979, B 463/76, VfSlg 8526). Der Prüfung der Angemessenheit wohnt grundsätzlich ein gewisses Unsicherheitsmoment inne.

Ein krasses Missverhältnis liegt jedenfalls vor, wenn eine Abweichung von mehr als 20% vom für angemessen gehaltenen Betrag vorliegt.

Ein hohes Alter des Geschäftsführers lässt (für sich allein betrachtet) keine Schlüsse auf den Wert der erbrachten Arbeitsleistungen zu (VwGH 2.3.1977, 2030/76, 2117/76).

Das höhere Haftungsrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers ist mit Zuschlägen zum Angestelltengehalt auszugleichen. Werden die üblichen Bezüge eines Angestellten nicht überschritten, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 12.4.1983, 82/14/0207). Wohl aber dann, wenn der Geschäftsführer lediglich Bank- und Behördenwege erledigt, das Kassabuch führt und Zahlungseingänge erfasst, tatsächlich aber die Unternehmensleitung beim ebenfalls angestellten Ehegatten liegt (VwGH 26.9.2000, 99/13/0051).

Die Zahlung eines Bilanzgeldes in der Höhe eines Monatsgehaltes bei geringfügig unter dem Kollektivvertrag liegenden Monatsgehalt rechtfertigt eine verdeckte Ausschüttung nicht (VwGH 20.9.1983; 82/14/0273, 82/14/0274, 82/14/0283).

Sondervergütungen (zB Tantiemenregelungen) müssen im Voraus so geregelt sein, dass deren Höhe durch Rechenvorgänge eindeutig ermittelt werden kann, ohne dass es noch zusätzlicher Ermessensakte der Geschäftsführung bedarf. Betreffen diese Sondervergütungen Tätigkeiten, die das Wettbewerbsverbot des Gesellschafter-Geschäftsführers betreffen oder von seinen Aufgaben als Geschäftsführer nicht klar abgrenzbar sind, kann eine verdeckte Ausschüttung vorliegen. Gewinnabhängige Tätigkeitsvergütungen, die nachträglich beschlossen werden, sind dann keine verdeckten Ausschüttungen, wenn die Vereinbarungen nicht als Ausdruck einer Beherrschung der Gesellschaft im Sinne gleichgerichteter Interessen anzusehen sind und zudem die Summe aus Vergütung und Gehältern nicht überhöht ist.

Die Vereinnahmung von Provisionen einer Hausverwaltungs-GmbH durch den Geschäftsführer ist Entnahme und verdeckte Ausschüttung. Da kein üblicher Entlohnungsbestandteil vorliegt, sind diese Entnahmen nicht in die Angemessenheitsprüfung miteinzubeziehen.

Ein sprunghaftes Ansteigen von Bezügen kann auf eine Unangemessenheit hindeuten (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0158). Eine solche liegt aber nicht vor, wenn dem Anstieg eine ebensolche Veränderung in der Arbeitsleistung oder allenfalls eine bisher bestehende Unterbezahlung zugrunde liegt. Entsprechende Umsatzsteigerungen (zB im Ausmaß von 100%) gegenüber dem Vorjahr sind nur durch gestiegenen Arbeitseinsatz erzielbar und rechtfertigen auch höhere Entlohnungen.

Am Vorliegen eines Dienstverhältnisses mangelt es, wenn dieses davon abhängig gemacht wird, dass der Dienstnehmer ein Gesellschafter mit entsprechendem Einfluss auf die Geschäftsführung sein muss (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101). Die Entlohnung eines Gesellschafters, der nur manipulativ als Geschäftsführer tätig ist, hält einem Fremdvergleich nicht stand, wenn in der Gesellschaft tatsächlich ein anderer Gesellschafter die Unternehmensleitung innehat (VwGH 26.9.2000, 99/13/0051).

Ein ertragsabhängiger Zeitpunkt für die Gehaltsauszahlung (Auszahlung erst, wenn die Firma dazu in der Lage ist) kann zu einer verdeckten Ausschüttung führen und auch fehlende oder unregelmäßige Gehaltszahlungen sprechen idR gegen eine ernsthafte Vereinbarung, weil auch fremde Arbeitnehmer einer Stundung nur in Notfällen zustimmen würden. Dasselbe kann gelten, wenn der beherrschende Gesellschafter wegen einer Verschlechterung der Gewinnsituation auf das vereinbarte Geschäftsführergehalt verzichtet. Wenn jahrelang keine Geschäftsführerbezüge bezahlt wurden, kann aber trotzdem die Wiederaufnahme der Auszahlung von Bezügen nicht grundsätzlich als verdeckte Ausschüttung angesehen werden (VwGH 21.10.1999, 97/15/0198).

Bei Fehlen einer Entlohnungsvereinbarung besteht außerdem grundsätzlich ein Anspruch auf angemessene Entlohnung (VwGH 20.11.1989, 89/14/0141).

Zu weiteren allgemeinen Aussagen siehe unter ”Dienstverhältnis”, Rz 916 bis 918.

Geschäftsunterlagen

963

Werden die Geschäftsunterlagen für ein unglaubwürdig erscheinendes Entgelt für die Baubetreuung nicht vorgelegt, ist es unbedenklich, hinsichtlich des nicht glaubhaft gemachten Betrages eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen
(VwGH 18.12.1990, 89/14/0133).

Geschäftswert

964

Siehe Stichwort ”Firmenwert”, Rz 941.

Geschenke

965

Eine Schenkung an den Anteilsinhaber ist verdeckte Ausschüttung, ausgenommen bei geringfügigen (Werbe)Geschenken.

Geschwisterzuschuss

966

Zur Übertragung liquider Mittel von einer Tochtergesellschaft (Enkelin) auf eine andere siehe Stichwort ”Verbundene Unternehmen”, Rz 1143 bis 1148.

Gesellschafter- bzw. Gesellschaftsdarlehen

967

Siehe unter "Darlehen", Rz 902 bis 909.

Gesellschafter-Geschäftsführer, Allgemeines

968

Entfaltet der Gesellschafter-Geschäftsführer eine eigenbetriebliche Tätigkeit in der Branche der Körperschaft, kann ihm diese Tätigkeit nur dann persönlich zugerechnet werden, wenn die Funktionsteilung eindeutig und einwandfrei festgelegt ist, sodass eine Gewinnmanipulation im Einzelfall nicht stattfinden kann. Im Zweifel wird die Tätigkeit für die Körperschaft besorgt. Liegt daher eine nach außen zum Ausdruck kommende, klare und eindeutige Regelung zwischen Gesellschafter und Körperschaft nicht vor und schließt eine Reihe von Indizien die Tätigkeit als Einzelunternehmer aus, ist diese der Körperschaft zuzurechnen (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074). Ist der Grundstückshandel Geschäftszweck der GmbH, muss eine eindeutige Vereinbarung über eine Befreiung vom Wettbewerbsverbot vorliegen, wenn der Geschäftsführer ebenfalls auf diesem Gebiet tätig wird, ein allfälliger Verzicht der Gesellschaft auf die Geltendmachung eines Anspruches auf Vorteilsherausgabe wäre eine verdeckte Ausschüttung. Siehe auch das Stichwort "Wettbewerbsverbot", Rz 1168.

Von einer fehlenden Außenwirkung ist auszugehen, wenn sich ein Geschäftsführer an erzielten Barerlösen bereichert, die er nicht in die Buchhaltung aufnimmt, und die Organe der Gesellschaft nach Kenntnisnahme eine Forderung an ihn einstellen, Schadenersatz geltend machen und ihn als Geschäftsführer kündigen. Da die Gesellschaft in diesem Fall eine Entnahme nicht akzeptiert hat, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018). Ebenso, wenn ein Minderheitsgesellschafter im Betriebsvermögen der Körperschaft befindliche Sparbücher an sich nimmt und die Gesellschaft eine Verrechnungsforderung an ihn aktiviert, ohne einen Klageverzicht abzugeben (VwGH 15.12.1999, 97/13/0188). Wird dagegen eine von der GmbH nicht verbuchte, als Darlehensrückzahlung behauptete Überweisung auf das Privatkonto durchgeführt, ist von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen (VwGH 6.10.1992, 91/14/0176).

Das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit schließt die Annahme von verdeckten Ausschüttungen nicht aus. Ob ein Sachbezug als Vorteil aus dem Dienstverhältnis oder als verdeckte Ausschüttung anzusehen ist, hängt von der Angemessenheit der Gesamtentlohnung ab. Geldwerte Vorteile sind auch dann als Lohnaufwand anzuerkennen, wenn eine entsprechende Vereinbarung fehlt, solange die Gesamtentlohnung (einschließlich der geldwerten Vorteile) im angemessenen Rahmen bleibt. Betreffend Sozialversicherungspflichtbeiträge siehe Stichwort "GSVG-Beiträge", Rz 991.

Gesellschafterversammlung

969

Allgemeine Kosten der Gesellschafterversammlung sind abzugsfähig (Raumkosten, Organisationskosten, Personalkosten). Die Kosten der Bewirtung der Gesellschafter und Fahrtkostenersätze sind verdeckte Ausschüttungen, auch bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit.

Gesellschaftsanteile an Personengesellschaften, Übertragung

970

Überträgt eine Komplementär-GmbH ihren Anteil an der KG zu einem unüblich niedrigen Preis auf ihre Gesellschafter und Kommanditisten, liegt eine verdeckte Ausschüttung auf Seite der GmbH vor. Bei den Gesellschaftern ist diese im Rahmen der Gewinnermittlung der KG nur dann zu berücksichtigen, wenn der GmbH-Anteil zum Sonderbetriebsvermögen gehört.

Gewinnchancen künftiger Jahre

971

Die Überlassung von Gewinnchancen zukünftiger Abgabenjahre der Körperschaft an eine von den Anteilsinhabern betriebene Kommanditgesellschaft, dadurch dass bestimmte Tätigkeiten ohne vertragliche Absprache nur mehr von dieser durchgeführt werden, führt nicht zu einer verdeckten Ausschüttung, weil Gewinnchancen nicht Teil des Einkommens des betreffenden Steuerjahres sind. Die verdeckte Ausschüttung wird erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Wahrnehmung der Gewinnchance durch den Begünstigten verwirklicht.

Gewinntantiemen

972

Siehe Stichwort "Tantiemen", Rz 1120.

Gewinnverteilung

973

Hat ein Gesellschafter dem Geschäftsführer eine Losungsverkürzung aufgetragen, erscheint es schlüssig, von einem anteiligen Zufluss an beide Personen auszugehen (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059). Siehe auch die Stichworte ”Mehrgewinne”, Rz 1039 und ”Schwarzgeschäfte”, Rz 1098. Zur Abänderung der Gewinnverteilung einer GmbH & Co KG siehe dieses Stichwort, Rz 975 bis 982.

Gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsführer

974

Diese Rechtsfigur ist an einem durchschnittlichen Geschäftsführer orientiert, der bemüht ist, sich unternehmens- und steuerrechtlich richtig zu verhalten. Sie ist ergänzender Maßstab

zum Fremdvergleich bei der Angemessenheitsprüfung. Siehe auch Stichwort "Fremdvergleich", Rz 947.

GmbH und Co KG

975

Die gesellschaftsvertraglich vorgesehene Gewinnverteilung ist idR anzuerkennen, die Angemessenheit der Gewinnverteilung ist aber (bei Familiengesellschaften) zu untersuchen, insb. wenn die Kommanditisten Gesellschafter der GmbH oder nahe Angehörige der Gesellschafter sind.

976

Einer am Vermögen der KG mit einer Einlage beteiligten Komplementär-GmbH gebührt ein angemessener Anteil am Gewinn, andernfalls liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Der Gewinnanteil muss auch eine Prämie für das Haftungsrisiko und einen Ersatz für die Geschäftsführung enthalten.

977

Bei einer am Vermögen der KG nicht beteiligten Komplementär-GmbH, die Geschäftsführer und Haftungsträger ohne eigenen Betrieb ist, kann ein unangemessenes Haftungsentgelt zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Für die GmbH ist zumindest eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals vorzusehen (diese orientiert sich an den Gegebenheiten am Kapitalmarkt). Die Verzinsung wird vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital (eingesetzten Haftkapital) berechnet (vgl. VwGH 6.5.1980, 1345/79, 1372/79: bankübliche Provision 6%). Ein Vermögensvorteil ist auf der Ebene der GmbH im Zuge der einheitlichen und gesonderten Feststellung (beim GmbH-Gewinnanteil) anzusetzen (VwGH 9.11.1982, 82/14/0083). Führt die Komplementär-GmbH selbst einen Betrieb, erhöht sich das Haftungsrisiko und ist die Provision vom durchschnittlich aushaftenden Stand der Verbindlichkeiten der KG zu berechnen (bankübliche Avalprovision). Sind die Schulden der KG pfandrechtlich besichert, ist dem Komplementär die Haftungsprovision trotzdem zuzuweisen, da Pfandrechte nichts an seiner Haftung ändern. Bei Arbeitsgesellschaftern sind grundsätzlich 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der GmbH als Haftungsentschädigung angemessen (VwGH 29.7.1997, 93/14/0128).

978

Der Kostenersatz für die Geschäftsführung muss keinen Gewinnaufschlag beinhalten, dies deshalb, weil die GmbH ihre Leistungen nicht rechtsgeschäftlich sondern im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses mit der KG erbringt. Eine verdeckte Ausschüttung kann daher aus der gänzlichen Verwendung der gewährten Vorausgewinne für die Gehälter der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht resultieren. Eine verdeckte Ausschüttung könnte nur

dann vorliegen, wenn einerseits die frei verfügbaren Gewinnanteile der GmbH zu niedrig oder andererseits die Gehälter der GmbH-Geschäftsführer als überhöht anzusehen sind (VwGH 7.2.1989, 86/14/0121). Ein übersteigender Vorteil wird idR aufgrund der Gesellschafterstellung zugewendet. Die Prüfung der Angemessenheit der Geschäftsführergehälter bezieht sich auf den Betrieb der KG. Die Korrektur einer verdeckten Ausschüttung erfolgt im Bereich der Gewinnverteilung. Die Sondervergütung an die GmbH ist dem unternehmensrechtlichen Gewinn zuzurechnen und wird nur im Ausmaß einer angemessenen Vergütung als Sonderbetriebsausgabe anerkannt. Der entstehende höhere Gewinn wird nach dem vereinbarten Verteilungsschlüssel auf die Gesellschafter verteilt. Durch nachfolgende Aktivierung des Rückerstattungsanspruches der GmbH (im Rahmen einer Betriebsprüfung) kann die verdeckte Ausschüttung nicht beseitigt werden (VwGH 19.5.1987, 86/14/0179: Ein Teil der Geschäftsführerbezüge entfällt auf die Führung der Geschäfte der Einzelfirma des Gesellschafters). Auch in einer zu niedrigen Geschäftsführervergütung der GmbH (zB die KG ersetzt der GmbH nicht einmal die entstandenen Kosten) kann eine verdeckte Ausschüttung (im Ausmaß des bei der GmbH zu erhöhenden Gewinnanteils) liegen, weil den Kommanditisten, sofern sie zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind, ein höherer Gewinnanteil zuerkannt wird, als dies bei fremdüblicher Abwicklung der Fall wäre. Eine Korrektur erfolgt im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (vgl. VwGH 9.11.1982, 82/14/0083). Bei den GmbH-Gesellschaftern sind endbesteuerte Einkünfte gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 aus der verdeckten Ausschüttung anzusetzen.

979

Die Änderung einer Gewinnverteilungsabrede (mit Verminderung des Anteiles der GmbH) ist dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn der verbleibende Anteil immer noch angemessen ist und weiters Gründe für diese Neuverteilung gegeben sind (zB wenn überlassenes Know-How notwendige Grundlage des Unternehmens darstellt und dieses von dritter Seite nicht beschaffbar ist). Eine Abänderung der Gewinnverteilung (nach Ablauf des Wirtschaftsjahres) mit Zustimmung der Körperschaft, zugunsten der anderen (auch an ihr selbst) beteiligten Gesellschafter, bewirkt (von Ausnahmefällen abgesehen) einen (erst) mit Abschluss der Vereinbarung bei den anderen Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung zu berücksichtigenden Vorteil (keine Neuverteilung in der Vergangenheit).

Ein Verzicht der Komplementär-GmbH auf zustehende Gewinnanteile zugunsten ihres als Kommanditisten beteiligten Gesellschafters kann auch verdeckte Ausschüttung sein. Eine ursprünglich angemessene Gewinnverteilung kann nachträglich zu einer verdeckten

Ausschüttung führen, wenn das Haftungsrisiko in einem Ausmaß ansteigt, dass eine GmbH mit fremden Gesellschaftern aussteigen oder kündigen würde.

980

Eine Darlehensgewährung an die KG durch eine Komplementär-GmbH, die Arbeitsgesellschafterin ist, spricht dafür, die Geldhingabe als Einlage und nicht als verdeckte Ausschüttung zu betrachten. Die Arbeitsgesellschafterin entfaltet nämlich keine gewerbliche Tätigkeit, der die Geldhingabe als Rechtsgeschäft (Darlehen) mit der KG wie unter Fremden zugerechnet werden könnte. Freiwillige Einlagen von Gesellschaftern sind nicht ungewöhnlich, auch wenn in der Folge ihr wirtschaftlicher Nutzen den übrigen Gesellschaftern ebenfalls zugute kommt (VwGH 16.11.1993, 89/14/0174).

981

Im Falle eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG dahingehend, dass eine GmbH ihren Betrieb auf eine mit ihren Gesellschaftern gegründete KG überträgt, ist Folgendes zu unterscheiden:

- Kommt bei einem Verkehrswertzusammenschluss den Mitunternehmern nicht eine den Verkehrswerten der Einlagen entsprechende Beteiligung zu, liegt ohne Beeinträchtigung der Geltung des UmgrStG eine Äquivalenzverletzung vor. Ein die Gesellschafter und Kommanditisten begünstigendes Beteiligungsverhältnis ist nach § 26 Abs. 1 Z 1 UmgrStG zunächst als Zusammenschluss zu äquivalenten Verhältnissen zu würdigen. Die nachfolgende im Allgemeinen als unentgeltliche Zuwendung zu würdigende zweite Stufe ist diesfalls als verdeckte Ausschüttung der GmbH zugunsten ihrer Gesellschafter zu behandeln und löst in Höhe der abgetretenen Mitunternehmeranteile Gewinnverwirklichung und bei der Gesellschaftern Steuerpflicht aus.

- Wird bei einem Kapitalkontenzusammenschluss ein die Gesellschafter und Kommanditisten begünstigender Gewinnvorab vereinbart, liegt eine Verletzung der Vorsorgeverpflichtung im Sinne des § 24 Abs. 2 UmgrStG vor, sodass bei der GmbH die volle Gewinnverwirklichung hinsichtlich der auf die KG übertragenen stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes die Folge ist. Für die begünstigten Gesellschafter ergibt sich in Höhe des unangemessen hohen Vorab eine Steuerpflicht aus dem Titel der verdeckten Ausschüttung.

- Bei einem Vorbehaltszusammenschluss kann sich eine verdeckte Ausschüttung erst anlässlich der Auseinandersetzung ergeben, wenn der GmbH ein restlicher Anteil eines im Laufe der Mitunternehmerschaft nicht untergegangenen Bestandes an zum

Zusammenschlussstichtag vorbehaltenen stillen Reserven einschließlich eines Firmenwertes nicht vorweg abgegolten wird.

982

Der Leistungsaustausch zwischen der GmbH und Co KG und den Kommanditisten (die gleichzeitig GmbH-Gesellschafter sind) muss einem Fremdvergleich standhalten. Eine allfällige verdeckte Ausschüttung (zB bei der Abgabe von Wirtschaftsgütern an die Kommanditisten zu unangemessen billigen Preisen oder an nahe stehende Personen unter dem Marktpreis) beschränkt sich auf die Höhe der Beteiligungsquote der GmbH an der KG (gleichzeitig liegt in Höhe der Beteiligungsquote des Kommanditisten eine verdeckte Entnahme vor, die mangels abweichender Gesellschaftsabreden den Gewinnanteil des Kommanditisten erhöht). Erhält ein Kommanditist, der Geschäftsführerleistungen direkt an die KG erbringt, zu hohe Vergütungen, schmälert dies den Gewinnanteil der GmbH. Der überhöhte Vorweggewinn stellt eine verdeckte Ausschüttung dar. Die kostenlose Überlassung von Fahrzeugen durch die Komplementär-GmbH an die KG (die hohe Verluste aufweist) stellt keine verdeckte Ausschüttung dar (VwGH 24.10.2000, 98/13/0075).

GmbH und Stille Gesellschaft

983

Sind die stillen Gesellschafter gleichzeitig auch Gesellschafter der GmbH, kann die Anerkennung der stillen Gesellschaft versagt werden, wenn die Einlagen als verdecktes Kapital anzusehen sind, oder ungewöhnliche Vertragsgestaltungen vorliegen (zB bei Vorliegen einer fremdunüblichen Verlustübernahme: VwGH 19.3.1986, 83/13/0109). Dies kann sowohl typische als auch atypische stille Gesellschaftsverhältnisse betreffen.

Weiters kann die ungerechtfertigte Verteilung des Jahresgewinnes zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Kriterien einer angemessenen Gewinnverteilung sind die erbrachte Kapitalleistung des stillen Gesellschafters und deren Verzinsung, die eingegangenen Risiken und Ertragsaussichten des Unternehmers und der Arbeitseinsatz der Gesellschafter. Weiters die Dringlichkeit des Kapitalbedarfes und die wirtschaftliche Bedeutung der Kapitalzuführung. Erhält ein stiller Gesellschafter (der am Verlust nicht teilnimmt und dessen Gewinnbeteiligung nach einem wirtschaftlichen Gewinn berechnet wurde) eine Beteiligung (von 36%), die zu einer übermäßigen Verzinsung bezogen auf den Nennwert der Einlagen (von 26% bzw. 34%) führt, ist die Behandlung eines Teiles der Gewinnbeteiligung (durch Ansatz einer geringeren Beteiligung von 20%) als verdeckte Ausschüttung gerechtfertigt. Ebenso ist die Annahme nicht rechtswidrig, die überhöhte Gewinnausschüttung sei Zuwendung an eine die Körperschaft mittelbar oder unmittelbar beherrschende Person (VwGH 28.2.1978, 1257/75).

Wird die Gewinnbeteiligung durch die Ergebnisentwicklung unangemessen, wären auch die Möglichkeiten für eine Kündigung auszunutzen (VwGH 24.11.1987, 87/14/0157).

Grabdenkmal

984

Siehe Stichwort "Begräbniskosten", Rz 882.

Gratisaktien

985

Die mit einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln verbundene steuerliche Beurteilung als Ausschüttung an die Gesellschafter in Verbindung mit einer nachfolgenden gesellschaftsrechtlichen Einlage gegen Gewährung von Gratisaktien oder Freianteilen wird durch § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 entsteuert. Die Steuerfreiheit kommt nicht nur den österreichischen, sondern auch den ausländischen Gesellschaftern der kapitalberichtigenden Körperschaft zugute. Da bereits nach innerstaatlichem Recht keine Steuerpflicht besteht, geht zB die Vorschrift des Artikels 10a DBA Deutschland 1954 ins Leere, dem zufolge offene und verdeckte Ausschüttungen (einschließlich der Zuteilung von Freianteilen) einer 15-prozentigen österreichischen Abzugsbesteuerung unterliegen. Siehe auch EStR 2000 Rz 306 ff.

Grundstückstransaktionen

986

Die Voraussetzungen sind auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hin zu prüfen, spätere Preisentwicklungen oder die bei einer späteren Veräußerung erzielten Preise sind nicht miteinzubeziehen.

987

Veräußert eine Körperschaft ein Grundstück an den Anteilsinhaber zu einem unangemessenen niederen Preis, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 26.9.1985, 85/14/0051), umso mehr, wenn der Erlös sogar unter dem Einheitswert liegt und der Gesellschafter zu den Vorhaltungen nicht ausdrücklich Stellung nimmt (VwGH 16.9.1986, 85/14/0163) oder er das Grundstück zu einem Preis erwirbt, der unter dem Angebot fremder Interessenten liegt. Entscheidend ist dabei die Verkäuferposition der Gesellschaft, es kommt darauf an, um welchen Preis diese verkauft hätte, wenn sich für das Grundstück ein anderer Interessent gefunden hätte (VwGH 14.12.1993, 90/14/0264). Es kommt jedoch nicht darauf an, ob sich angesichts der Besonderheiten des Grundstücks kein anderer Interessent gefunden hätte (Käuferposition: vgl. VwGH 3.7.1991, 90/14/0221). Besteht eine erhebliche Abweichung zwischen dem Veräußerungspreis und dem Quadratmeterpreis der angrenzenden Grundstücke, lässt schon dieser Umstand auf die

Absicht der Vorteilsgewährung schließen. Auch der Verzicht auf die Annahme eines günstigen Kaufanbots zugunsten des Gesellschafters kann eine verdeckte Ausschüttung sein. Geht ein von der Kapitalgesellschaft errichtetes Gebäude in das Eigentum des Gesellschafters als Grundstückseigentümer über, ist eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen, wenn kein angemessenes Entgelt vereinbart wurde. Wird die betriebsnotwendige Liegenschaft von der Gesellschaft an den Anteilsinhaber veräußert und rückgepachtet, ist zu prüfen, ob und unter welchen Bedingungen das Geschäft zwischen völlig Fremden zustande gekommen wäre und welcher Betrag einer fremden Person für die Vermietung bezahlt worden wäre bzw. welchen Kapitalwert ein unbeteiligter Dritter in diesem Fall aufgewendet hätte (VwGH 23.11.1977, 410/77, 618/77). Auch bei Genossenschaften stellt die unterpreisige Veräußerung einer Eigentumswohnung an Mitglieder eine verdeckte Ausschüttung dar.

Der unentgeltliche Grundstücksankauf für die Muttergesellschaft kann in Höhe des Zinsentganges verdeckte Ausschüttung sein (VwGH 23.10.1997, 96/15/0117).

988

Veräußert ein Anteilsinhaber ein Grundstück an die Körperschaft zu einem unangemessen hohen Preis, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Wird vor dem Kauf ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen eingeholt, ist dies für die Frage der subjektiven Willensentscheidung zu berücksichtigen. War der Körperschaft nicht bekannt, dass das Gutachten überhöhte Werte beinhaltet, kann eine verdeckte Ausschüttung nicht angenommen werden. Ist zudem die Liegenschaft nur für die Körperschaft sinnvoll verwertbar, könnte dies einen höheren Preis rechtfertigen, als ihn ein fremder Dritter bezahlt hätte (VwGH 27.7.1999, 94/14/0018).

989

Werden benachbarte Parzellen der Körperschaft und des Anteilseigners nahezu gleichzeitig veräußert und dabei der Kaufpreisanteil der Körperschaft zugunsten des Anteils des Gesellschafters geschmälert, stellen die vorenthaltenen Erträge eine verdeckte Ausschüttung dar. In einen Preisvergleich sind Verkäufe lagemäßig gleicher Grundstücke vor und nach dem maßgeblichen Stichtag miteinzubeziehen. Dagegen sind Preisindizierungen welcher Art auch immer für Grundstücksbewertungen ungeeignet. Für das Vorliegen gleichartiger Grundstücke sprechen folgende Indizien (VwGH 26.9.1985, 85/14/0051):

- Einheitliche wirtschaftliche Nutzung der Grundstücke
- Vorliegen eines zeitlichen Ablaufes, aus dem sich schließen lässt, dass der Erwerber von vornherein nur an einem Erwerb beider Grundstücksparzellen (zu einem Gesamtkaufpreis) interessiert war.

Haftet die ein Grundstück anmietende Körperschaft für jede nicht im Mietvertrag genannte Art der Entwertung, kann eine durch Gutachten bestimmte Entschädigungsleistung nicht als verdeckte Ausschüttung gewertet werden (VwGH 22.2.1995, 93/15/0045 – hier: Bebaubarkeit auch nach vierzig Jahren nicht mehr gegeben).

Soll ein bebautes Grundstück vom Gesamthandvermögen einer GmbH und Co KG (Komplementär ist eine GmbH, Kommanditist eine OHG, die alle Anteile an der GmbH hält) in das Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten überführt werden, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, wenn die GmbH die Beteiligung am Grundstück ohne angemessene Abfindung zugunsten der OHG aufgibt.

Gründungskosten

990

Gründungskosten sind jene Aufwendungen, die bei der Errichtung der GmbH anfallen und grundsätzlich von den Gesellschaftern zu tragen sind. Absetzbar sind Aufwandersätze für die Gründer, soweit diese im Gesellschaftsvertrag vereinbart sind, nicht aber ein Gründerlohn. Ein über die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung hinausgehender Ersatz führt zu verdeckten Ausschüttungen.

GSVG - Beiträge

991

Siehe das Stichwort "Pflichtversicherungsbeiträge", Rz 1067.

Gutachtenserstellung

992

Wird von der Körperschaft ein Gutachten in Auftrag gegeben, das Grundlage für einen eventuellen Verkauf der Gesellschaft sein soll, löst eine Kostentragung eine verdeckte Ausschüttung aus, da die Bestellung eines derartigen Gutachtens in erster Linie den Interessen der Gesellschafter dient.

Haftungsübernahme

993

Bei Übernahme von Haftungen des Anteilsinhabers ohne Gegenleistung liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Hoheitsbetrieb

994

Auch bei der Veräußerung eines Hoheitsbetriebes einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes an eine dieser Körperschaft gehörende Kapitalgesellschaft müssen die

Fremdvergleichsgrundsätze beachtet werden. Bei einem zu hohen Preis liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Zur Festlegung eines angemessenen Preises ist im Zweifel auf Gutachter zurückzugreifen, welche eine Unternehmensbewertung nach anerkannten Methoden erstellen können.

Honorarinkasso

995

Vereinnahmt der Mehrheitsgesellschafter jahrelang Honorarzahlungen für die von der Gesellschaft geleisteten Dienste auf eigene Rechnung, sind sie der Gesellschaft zuzurechnen und bei ihm als verdeckte Ausschüttung zu erfassen (VwGH 24.9.1996, 94/13/0129).

Innenvorgang/Innenverhältnis

996

Zur Frage einer Schädigung der Gesellschaft lediglich im Innenverhältnis (keine verdeckte Ausschüttung) siehe Stichwort "Gesellschafter-Geschäftsführer, Allgemeines", Rz 968. Liegen deliktische, nicht nach außen einem Dritten gegenüber gerichtete Handlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers vor (zB Bereicherung durch Nichtaufnahme von Geschäften in die Buchhaltung), spricht man von einem Innenvorgang. Hat die Gesellschaft als Reaktion auf die Vorfälle eine Schadenersatzforderung geltend gemacht und die Geschäftsführungsfunktion beendet, ist mangels eines Drittgeschäftes eine Zurechnung der Zuwendungen als ein der Gesellschaft vorenthaltener und bei ihr steuerlich zu erfassender Gewinn nicht möglich. Eine verdeckte Ausschüttung käme nur bei einem Verzicht auf Rückforderung in Betracht (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018). Ebenso, wenn der Geschäftsführer Sparbücher der Gesellschaft unter Missbrauch seiner Verfügungsmacht an sich genommen hat (VwGH 15.12.1999, 97/13/0188).

Insichgeschäfte

997

Ein Insichgeschäft liegt vor, wenn der Geschäftsführer im Namen der GmbH mit sich selbst oder mit einem von ihm vertretenen Dritten ein Rechtsgeschäft (Selbstkontraktion, Doppel- und Mehrfachvertretung) abschließt. Das Rechtsgeschäft ist erst bei Vorliegen eines Manifestationsaktes gültig, der Abschlusswille kann sich (neben dem Notariatsakt, der notariellen Beurkundung, der Aufnahme in die Geschäftsbücher und dem Abschluss vor Zeugen) auch durch Anzeige gegenüber dem Finanzamt manifestieren. Insoweit Vermögensverschiebungen zum Nachteil der Gesellschaft durchgeführt werden, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Siehe auch das Stichwort "Selbstkontrahieren", Rz 1101.

Insiderwissen

998

Überlässt der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH Wissen, das er im Rahmen seiner Tätigkeit erworben hat, einem Dritten gegen Entgelt, liegt eine verdeckte Ausschüttung in Form einer verhinderten Vermögensvermehrung vor. Ein ordentlicher Geschäftsleiter hätte derartiges Wissen für Rechnung der Gesellschaft genutzt.

Interesse, widerstreitendes

999

Werden Aufwendungen getätigt, die sowohl im Interesse der Anteilsinhaber als auch der Gesellschaft liegen, ist allenfalls eine Aufteilung in Betriebsausgaben und verdeckte Ausschüttungen vorzunehmen. Zu prüfen ist, welche Kosten ein ordentlicher Geschäftsführer für die Gesellschaft übernommen hätte.

- Verlangen die Gesellschafter aufgrund privater Streitigkeiten eine Prüfung der Bücher, sind nur diejenigen Kosten Betriebsausgaben, die im Interesse der Gesellschaft getätigt wurden.
- Die zinsfreie Abrechnung zwischen Schwestergesellschaften (betreffend Pacht und Warenlieferung) ist nur dann verdeckte Ausschüttung, wenn ein klarer Vorteil für die eine oder andere Gesellschaft vorliegt.

Internationales Steuerrecht

1000

Nachstehende EAS-Anfragebeantwortungen beschäftigen sich ausführlich mit verdeckten Ausschüttungen.

- EAS 1079 (26.5.1997): Verdeckte Ausschüttung der deutschen Zweigniederlassung einer österreichischen AG durch Überlassung von Personenkraftwagen an die in Österreich ansässigen Gesellschafter-Geschäftsführer.
- EAS 1195 (15.12.1997): Die in der "Mutter-Tochter-Richtlinie" vorgesehene vollständige Steuerentlastung konzerninterner Gewinnausschüttungen gilt auch für verdeckte Ausschüttungen, § 94a EStG 1988 sieht hier eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer vor. Die Entlastung nach Abs. 2 der genannten Bestimmung wird nur im Wege einer Steuererstattung (unter Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung) gewährt.
- EAS 1210 (19.1.1998): Ist ein in Spanien ansässiger Deutscher zu 50% an einer österreichischen GmbH beteiligt, unterliegt er mit seinem Geschäftsführergehalt dann nicht der österreichischen Besteuerung, wenn eine feste Einrichtung fehlt. Dies ist der

Fall, wenn die österreichische GmbH eine Sitzgesellschaft an der Adresse eines österreichischen Wirtschaftstreuhänders ist. Hält die Gehaltsvereinbarung den Fremdverhaltensgrundsätzen nicht stand, liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor (mit Kapitalertragsteuerhaftung der GmbH und DBA-Steuerrückerstattungsverfahren).

- EAS 1229 (6.3.1998): Wird die Vertriebstochtergesellschaft der japanischen Konzernmuttergesellschaft liquidiert und der Kundenstock an eine deutsche Schwestergesellschaft übertragen, müsste diese eine fremdverhaltenskonforme Abgeltung leisten. Andernfalls ist eine verdeckte Ausschüttung in Höhe des Abgeltungsverzichtes an die japanische Muttergesellschaft zu vermuten.

- EAS 1284 (6.7.1998): Die in EAS 1229 genannte Rechtsfolge kann nur dann eintreten, wenn der Übergang der Vertriebsrechte zeitlich bereits vor Beginn der Liquidation stattgefunden hat und mit der Liquidation erst als Folge der Abgabe der Vertriebsrechte begonnen wurde.

- EAS 1364 (23.11.1998): Wird die Anteilsveräußerung eines zu 90% an einer österreichischen Kapitalgesellschaft beteiligten, in Österreich ansässigen Gesellschafters, an die US-Tochter auf amerikanischer Seite nicht als Anteilsveräußerung (mit der Folge: Besteuerung gemäß § 31 EStG 1988), sondern als Minderung des steuerlichen Eigenkapitals der Tochtergesellschaft mit der Wirkung einer verdeckten Ausschüttung gesehen, kann dagegen kein Einwand erhoben werden.

- EAS 1377 (17.12.1998): Durch Art 11 Abs. 4 DBA Großbritannien wird ein Rückgriff auf nationales Sonderrecht untersagt, das eine Umqualifizierung von Zinsenzahlungen in Gewinnausschüttungen zum Inhalt hat. Nur wenn die Zinsen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf österreichischer Seite als (steuerfreie) verdeckte Ausschüttung zu werten sind, kann eine korrespondierende Klassifizierung auf britischer Seite durch das DBA nicht ausgeschlossen werden.

- EAS 1416 (8.2.1999): Wird ein von Österreich (Ansässigkeitsstaat) als verdeckte Ausschüttung qualifizierter Geschäftsführerbezug im Quellenstaat den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugerechnet, ist die im Quellenstaat erhobene Einkommensteuer im Inland zur Anrechnung zuzulassen.

- EAS 1420 (1.3.1999): Vergütungen für Leistungen auf schweizerischem Gebiet, die einem in Österreich ansässigen Vorsitzenden des Verwaltungsrates einer Schweizer AG bezahlt werden, sind in Österreich von der Besteuerung freigestellt, sofern sie nicht wegen unangemessener Höhe als verdeckte Ausschüttung zu werten sind.

- EAS 1559 (22.11.1999): Wird von der Tochtergesellschaft in einem Oststaat eine Gewinnabsaugung durch Lizenzgebührenzahlung an eine Basistochtergesellschaft in Zypern vorgenommen, wobei letztere diese Beträge wiederum im Wege einer Gewinnausschüttung an die österreichische Muttergesellschaft transferiert, so kann durch die von der Tochtergesellschaft im Oststaat an die Basisgesellschaft geleisteten Lizenzgebühren eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Muttergesellschaft vorliegen.
- EAS 1776 (28.12.2000): Geschäftsführervergütungen eines in Österreich ansässigen Gesellschafter-Geschäftsführers, die er aus einer polnischen GmbH bezieht, an der er mehrheitlich beteiligt ist, sind nur insoweit nach Art. 14 DBA Polen steuerfrei, als sie in fremdüblicher Höhe gezahlt werden. Unangemessen hohe Vergütungen unterliegen als verdeckte Ausschüttungen nach Art. 10 DBA Polen der österreichischen Besteuerung.

Jubiläum

1001

Zahlungen an den Anteilsinhaber als Arbeitnehmer im Rahmen eines Firmenjubiläums oder Arbeitnehmerjubiläums sind abzugsfähig, wenn an andere Arbeitnehmer ähnliche Leistungen erbracht werden.

Junge Aktien

1002

Bei jungen Aktien im Sinne des § 18 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 sind nur offene, nicht aber verdeckte Ausschüttungen steuerbefreit.

Kalkulationsdifferenzen

1003

Siehe die Stichworte "Mehrgewinne", Rz 1039 und "Schwarzgeschäfte", Rz 1098, sowie Rz 824 bis 826.

Kapitalertragsteuer

a) Tragung der Kapitalertragsteuer

1004

Bei Kapitalerträgen in Form von verdeckten Ausschüttungen kommt es darauf an, ob die ausschüttende Körperschaft die KESt endgültig trägt oder ob sie diese auf den Gesellschafter überwälzt:

- Trägt die Körperschaft die KESt, ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodass beim Gesellschafter im Rahmen der Einnahmen aus der Ausschüttung und auch bei der

auf der Basis dieser Einnahmen vorzuschreibenden KESt dieser Vorteil einzubeziehen ist. Da diese KESt-Anlastung den steuerlichen Gewinn einer Körperschaft nicht mindert, darf die Übernahme der KESt durch die Körperschaft nicht gewinnerhöhend erfasst werden (VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, 96/15/0204).

- Fordert hingegen die Körperschaft die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende KESt in angemessener Frist ein, ist die Ausschüttung als Betrag vor Abzug der KESt (Bruttobetrag) anzusehen (VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, 96/15/0204). Dem Umstand, dass eine derartige Forderung nicht bilanziert worden ist, kommt dabei bei der Beurteilung der Ernsthaftigkeit der Absicht einer GmbH, die KESt tatsächlich einzufordern, keine Bedeutung zu (VwGH 26.9.2000, 97/13/0140, 97/13/0142). Als angemessener Zeitraum kann die Rechtsmittelfrist jenes Bescheides angesehen werden, in dem das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt wird.

b) Anrechnungsmöglichkeit auf die Einkommensteuerschuld

1005

Aus dem Wortlaut des § 46 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 ergibt sich, dass die einbehaltene KESt auch dann anzurechnen ist, wenn sie nicht an das FA abgeführt wurde. Da in Fällen verdeckter Ausschüttungen idR KESt nicht einbehalten wird, ist es diesfalls der Einbehaltung gleichzuhalten, wenn der Gesellschafter nach Aufdeckung der verdeckten Ausschüttung den Betrag in Höhe der KESt der Gesellschaft ersetzt oder wenn die Gesellschaft ohne Einforderung eines Ersatzes vom Gesellschafter - und damit in Zuwendung eines weiteren Vorteils an den Gesellschafter - die höhere KESt an das FA entrichtet (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059). Ist aber davon auszugehen, dass KESt nicht einbehalten worden ist und liegt auch kein Fall vor, welcher der Einbehaltung gleichzuhalten ist, ist im Falle einer Veranlagung gemäß § 97 Abs. 4 EStG 1988 keine Anrechnung vorzunehmen. Dies wird insb. bei verdeckten Ausschüttungen aus "Schwarzumsätzen" (siehe hiezu das Stichwort "Schwarzgeschäfte", Rz 1098) der Fall sein.

Kapitalherabsetzung

1006

Eine verdeckte Ausschüttung kann in der Regel nur in krassen Missbrauchsfällen angenommen werden (VwGH 24.1.1984, 83/14/0130). Bei einer unternehmensrechtlich wirksamen Kapitalherabsetzung liegt keine verdeckte Ausschüttung sondern eine Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 vor, soweit die Rückzahlung im Nennkapital-Subkonto Deckung findet (siehe Einlagenrückzahlungserlass des BMF Z 06 0257/1-IV/6/98 vom 31.3.1998, AÖF Nr. 88/1998).

Kapitalrückgewähr

1007

Siehe ”Einlagenrückzahlungen”, Rz 928, sowie ”Kapitalherabsetzung”, Rz 1006.

Kassafehlbeträge

1008

Erhebliche Kassenfehlbeträge und sonstige Korrekturposten samt Sicherheitszuschlag können als verdeckte Ausschüttung an den Hauptgesellschafter und Geschäftsführer einer Körperschaft behandelt werden (VwGH 6.4.1995, 93/15/0060).

Siehe auch die Stichworte ”Mehrgewinne”, Rz 1039 und ”Schwarzgeschäfte”, Rz 1098.

Kauf

1009

Siehe Stichwort ”Lieferverkehr”, Rz 1031 bis 1035.

Know-how

1010

Siehe Stichwort ”Lizenzeinnahmen”, Rz 1037.

Kompetenzüberschreitung eines Gesellschafters

1011

Siehe das Stichwort ”Rechtshandlungen, unberechtigte”, Rz 1075.

Konsulent

1012

Zur Frage eines Konsulenten (Nichtgesellschafter), der eine machthabende Stellung inne hat, siehe das Stichwort ”Faktischer Machthaber”, Rz 940.

Kontokorrentverhältnis

1013

Siehe unter "Entnahmen", Rz 933 und "Darlehen", Rz 902 bis 909.

Konzernumlagen

1014

Siehe das Stichwort ”Verbundene Unternehmen”, Rz 1143 bis 1148.

Konzessionsabgaben

1015

Die Bezahlung derartiger Abgaben durch einen Betrieb gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft sind dann Betriebsausgabe, wenn sie auf einer entsprechenden

gesetzlichen Bestimmung bzw. einer darauf beruhenden Gemeindesatzung beruhen. In allen anderen Fällen liegt eine verdeckte Ausschüttung an die Trägerkörperschaft vor (VwGH 15.10.1954, 2929/52; VwGH 13.1.1961, 0990/58, VwGH 28.4.1964, 2151/62).

Kooperationsleistungen einer Muttergesellschaft für die Tochtergesellschaft

1016

Für die Angemessenheit der Entlohnung von Kooperationsleistungen der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft ist nicht der Gewinn der Tochtergesellschaft maßgebend, sondern Art und Ausmaß der Unterstützungsleistungen und die Höhe der üblicherweise für solche Leistungen entrichteten Entgelte (VwGH 14.5.1991, 90/14/0280). Orientiert sich daher dieses Entgelt am Gewinn, ist ggf. vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auszugehen.

Siehe auch das Stichwort "Verbundene Unternehmen", Rz 1143 bis 1148.

Korrektur einer verdeckten Ausschüttung

1017

Siehe Rz 847 bis 856.

Kraftfahrzeug, Überlassung von

a) Überlassung für dienstliche Zwecke

1018

Eine derartige Überlassung ist selbst dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn es sich um ein so genanntes "Luxusfahrzeug" handelt (VwGH 20.4.1982, 81/14/0120, 81/14/0121, 81/14/0122, 81/14/0123, 82/14/0094, 82/14/0095). Insoweit die Angemessenheitsgrenze von 467.000 S bzw. (ab 2002) 34.000 Euro überstiegen wird (siehe hiezu EStR 2000 Rz 4770 ff), ist ein Repräsentationsanteil bzw. eine Luxustangente gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 auszuscheiden.

b) Überlassung (auch) für Privatfahrten

1019

Der mit dieser Überlassung verbundene Vorteil eines Anteilsinhabers gehört zur Gesamtausstattung des mit der gewährenden Gesellschaft abgeschlossenen Vertragsverhältnisses. Ein allfälliges Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist daher unter Heranziehung der erhaltenen Gesamtvergütungen und unter Beachtung des Fremdvergleiches zu beurteilen (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 96/13/0122). Wird durch den Vorteil der Überlassung des KFZ die Angemessenheit der Gesamtausstattung insgesamt überschritten, stellt die Nutzungsüberlassung eine verdeckte Ausschüttung dar. Eine verdeckte Ausschüttung liegt selbst dann vor, wenn eine Privatnutzung von KFZ auch durch

gesellschaftsfremde Dienstnehmer möglich ist, die unentgeltliche private Nutzung diesen Personen aber unter gleichen Verhältnissen nicht zugestanden worden wäre (VwGH 20.1.1981, 2330/79, 2380/79).

Allerdings bewirkt das Fehlen der Vereinbarung für sich allein gesehen noch keine verdeckte Ausschüttung, weil für eine Geschäftsführertätigkeit schon kraft Gesetzes eine angemessene Entlohnung gebührt (VwGH 20.11.1989, 89/14/0141).

Betrifft die unangemessene Gesamtausstattung neben der KFZ-Zurverfügungstellung auch eine Pensionszusage, ist die verdeckte Ausschüttung vorrangig darin zu erblicken.

Als Anhaltspunkt für die Angemessenheit kann auch die Unternehmensgröße herangezogen werden (VwGH 20.1.1981, 2330/79, 2380/79, betreffend unentgeltliche Überlassung eines Firmenfahrzeuges an zwei Anteilsinhaber bei Jahresumsätzen in den Veranlagungszeiträumen 1972 und 1975 von ca. 2,5 und 4,3 Mio. S bzw. zwischen ca. 181.700 und 290.690 Euro).

c) Unberechtigte Verwendung durch einen Anteilsinhaber

1020

Verwendet ein bei einer Körperschaft angestellter Anteilsinhaber das ihm für Dienstfahrten unentgeltlich zur Verfügung gestellte Fahrzeug unbefugter Weise auch für Privatfahrten, liegt eine unberechtigte Entnahme vor, die keine verdeckte Ausschüttung darstellt.

d) Überlassung von Fahrzeugen einer Komplementär-GmbH an die KG

1021

Erfolgt die Überlassung aufgrund der Stellung als Komplementär, kann von einer verdeckte Ausschüttung insb. dann nicht ausgegangen werden, wenn aufgrund hoher Verluste der KG eine Vorteilszuwendung an die Gesellschafter der Kommandit-GmbH ausgeschlossen werden kann (VwGH 24.10.2000, 98/13/0075, 98/13/0076).

Krankheitskosten, Kurkosten; Übernahme durch die Körperschaft

1022

Siehe die auch bei derartigen Aufwendungen sinngemäß geltenden Ausführungen zum Stichwort ”Arztkosten”, Rz 868.

Kredit(-gewährung)

1023

Siehe die Stichworte ”Darlehen”, Rz 902 bis 909.

Kundenstock

1024

Siehe das Stichwort "Firmenwert", Rz 941.

Lästiger Gesellschafter, Abfindung des

1025

Abfindungszahlungen durch die Gesellschaft an einen ausscheidenden Gesellschafter sind verdeckte Ausschüttungen. Im Falle des Erwerbs seines Anteils durch die (Aktien)Gesellschaft liegt eine verdeckte Ausschüttung insoweit vor, als die Zahlung einen dem Fremdvergleich standhaltenden Preis übersteigt.

Lebensführungskosten, Ersatz bzw. Übernahme der Aufwendungen für

a) Allgemeines

1026

Werden seitens einer Körperschaft für einen Anteilsinhaber bzw. eine diesem nahe stehende Person (siehe hiezu Abschnitt 14.3) Aufwendungen für dessen private Lebensführung übernommen bzw. hiezu ein entsprechender Kostenersatz geleistet oder von der Körperschaft angeschaffte Wirtschaftsgüter dauernd zur Verfügung gestellt, ist darin die Zuwendung eines Vorteils zu sehen, der die Annahme einer verdeckten Ausschüttung rechtfertigen kann (VwGH 7.9.1993, 90/14/0196).

Dies gilt auch für Aufwendungen, welche die Gesellschaft dem Gesellschafter erspart.

Aufwendungen in beiderseitigem Interesse (der Körperschaft und des Anteilsinhabers) können zum Teil Betriebsausgaben und verdeckte Ausschüttungen sein.

Werden dabei Wirtschaftsgüter für einen Anteilsinhaber angeschafft, so liegt bereits im Zeitpunkt der Anschaffung eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Anschaffungskosten vor (VwGH 7.9.1993, 90/14/0196).

b) Tabellarische Sammlung von Einzelfällen aus der Judikatur

1027

Übernommene Aufwendung	Judikaturfundstelle
Einrichtungsgegenstände	VwGH 7.9.1993, 90/14/0195, 0196
Fernsehgerät	VwGH 7.9.1993, 90/14/0195, 0196
"freiwilliger Sozialaufwand" (zB Bewirtungsspesen, Versicherungen, Fachliteratur)	VwGH 16.9.1986, 85/14/0163

Kleidung	VwGH 26.9.2000, 98/13/0107, 0108
Rasenmäher	VwGH 26.9.2000, 98/13/0107, 0108
Telefonkosten (geschätzter Privatanteil, ohne Vorlage von Aufzeichnungen über privat bzw. beruflich geführte Gespräche)	VwGH 7.9.1993, 90/14/0195, 0196
Wohnungsaufwand	VwGH 14.11.1990, 89/13/0045, 89/13/0046

Lebensversicherung, Abschluss zugunsten eines Anteilsinhabers

a) Direktversicherung (als Lohnbestandteil)

1028

Für die Beurteilung, ob Prämienzahlungen einer Kapitalgesellschaft für Lebensversicherungen, aus denen der Gesellschafter-Geschäftsführer direkt bezugsberechtigt ist, Arbeitseinkünfte oder verdeckte Ausschüttungen darstellen, ist weder die Art der Verbuchung noch die Erfassung in Lohnsteuerbescheinigungen maßgebend. Es liegt vielmehr ein Teil der Gesamtausstattung der Entlohnung vor, sodass eine verdeckte Ausschüttung nur im Falle einer unangemessenen Gesamtausstattung gegeben ist (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020, 91/14/0027).

Daneben ist insb. der Zeitpunkt des Versicherungsabschlusses von Bedeutung, wobei ein Zeitpunkt, in dem der Anteilsinhaber bereits ein relativ hohes Alter erreicht hat, für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung spricht.

b) Rückdeckungsversicherung

1029

Zum Begriff siehe EStR 2000 Rz 3368 f.

Handelt es sich beim rückgedeckten Anspruch des Anteilsinhabers um keine betrieblich veranlasste Verbindlichkeit der Körperschaft, weil die Abfertigungsansprüche oder Pensionsansprüche steuerlich nicht zu berücksichtigen sind, ist auch die Rückdeckung nicht als betrieblich veranlasst anzusehen.

Beim Anteilsinhaber führt erst die Auszahlung der Abfertigung oder Pension unter Heranziehung des Rückdeckungsanspruches zu einer verdeckten Ausschüttung.

Liebhaberei

1030

Eine verdeckte Ausschüttung ist nur dann denkbar, wenn dadurch das Einkommen der Körperschaft gemindert wird. Eine Einkommensminderung kann in jenen Fällen nicht eintreten, in denen sich Vorgänge außerhalb der steuerlich beachtlichen Einkommenssphäre einer Körperschaft abspielen, weswegen beim Vorliegen von Liebhaberei der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung begrifflich dann nicht möglich ist, wenn diese unabhängig von zu hohen Aufwendungen oder fehlenden Erträgen gegenüber Anteilsinhabern vorliegt.

Ein Ertragsverzicht, den eine Kapitalgesellschaft, deren Tätigkeit unabhängig von diesem Verzicht Liebhaberei darstellt, im Interesse ihrer Gesellschafter in den Geschäftsbeziehungen mit diesen auf sich nimmt und den die Kapitalgesellschaft bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers (§ 84 AktG, § 25 GmbHG) nicht akzeptieren könnte, stellt bei einer konkreten Vorteilszuwendung jedoch einen einer verdeckten Ausschüttung vergleichbaren sonstigen Bezug gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dar. Die Führung eines ertragslosen oder verlustbringenden Betriebes oder Teilbetriebes durch eine Kapitalgesellschaft ist deshalb insb. nur dann als ein derartiger Bezug an den Gesellschafter zu qualifizieren, wenn dem Gesellschafter zB durch Abnahme eigener Verpflichtungen ein Vermögensvorteil verschafft wird. Wird dagegen der Verlustbetrieb von der Kapitalgesellschaft im Interesse der Allgemeinheit geführt, scheidet die Annahme eines sonstigen Bezuges an den Gesellschafter aus.

Ein der verdeckten Ausschüttung vergleichbarer sonstiger Bezug gemäß § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 bei einer einen Voluptuarbetrieb darstellenden Körperschaft können auch unmittelbare materielle Vorteile an einen oder mehrere Gesellschafter sein.

Beispiel:

Eine GmbH unterhält einen Liebhabereibetrieb in Form eines Gestütes. Die erforderliche Liegenschaft wird außerdem von einem Gesellschafter zu einem unangemessenen Preis an die GmbH verpachtet; überdies ist es diesem gestattet, die Pferde unentgeltlich zu benützen.

In beiden Fällen liegt ein einer verdeckten Ausschüttung vergleichbarer sonstiger Bezug iSd § 27 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 vor.

Ist eine Tätigkeit einer Körperschaft hingegen lediglich deshalb keine Einkunftsquelle, weil die Leistungsbeziehungen zu einem oder mehreren Anteilsinhabern unangemessen sind liegt keine Liebhaberei vor. In einem derartigen Fall ist somit vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auszugehen, eine angemessene Gegenleistung anzusetzen und die betreffende Betätigung als Einkunftsquelle zu qualifizieren.

Beispiel:

Stellt das Gestüt der GmbH nur deshalb zunächst keine Einkunftsquelle dar, weil die erforderliche Liegenschaft von einem Gesellschafter zu einem unangemessenen Preis an die GmbH verpachtet wird und es diesem gestattet ist, die Pferde unentgeltlich zu benützen, liegt in beiden Fällen eine verdeckten Ausschüttung vor.

Siehe auch Rz 335.

Lieferverkehr

a) Grundtatbestände

1031

Der Lieferverkehr zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber löst – von den Fällen des Vorteilsausgleichs (siehe Rz 847 bis 856) abgesehen - dann eine verdeckte Ausschüttung aus, wenn die Körperschaft

- vom Anteilsinhaber zu teuer kauft oder
- an den Anteilsinhaber zu billig liefert.

Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn eine Kapitalgesellschaft an eine andere Kapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter zu einen unangemessenem Preis verkauft, sofern an beiden Gesellschaften die selben Personen beteiligt sind oder der Lieferverkehr innerhalb verbundener Unternehmen (zB Schwestergesellschaften) erfolgt.

1032

Hieraus ergeben sich im Wesentlichen folgende steuerliche Konsequenzen:

- Bei einem zu teuren Verkauf des Anteilsinhabers ist bei der Körperschaft eine Kaufpreiskorrektur nach unten vorzunehmen.
- Wird ein abnutzbares Wirtschaftsgut angeschafft, ist die AfA, insoweit sie auf die überhöhten Anschaffungskosten entfällt, zuzurechnen. Wurde von den Anschaffungskosten eine Investitionsbegünstigung vorgenommen, ist diese bereits im Jahr der Anschaffung zu berichtigen.
- Bei der Anschaffung von nicht abnutzbaren Anlagegütern bzw. von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens zu einem überhöhten Kaufpreis erhöht sich das Einkommen der Körperschaft in dem Zeitpunkt, in dem der zu hoch angesetzte Buchwert erfolgswirksam aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden wird bzw. ein zu hoher Wareneinsatz angesetzt wird. Teilwertabschreibungen, die von überhöhten Anschaffungskosten (Buchwerten) ausgehen, sind ebenfalls zu korrigieren. Wurden auf die überhöhten Anschaffungskosten gemäß § 12 EStG 1988 stille Rücklagen übertragen und reichen die

angemessenen Anschaffungskosten nicht aus, die übertragenen stillen Reserven aufzunehmen, tritt diesbezüglich eine Gewinnrealisierung ein.

1033

Beim Anteilsinhaber ist eine Erlöskorrektur nach unten vorzunehmen. Der unangemessene Mehrerlös stellt - sofern sich die Beteiligung im Privatvermögen befindet - Einkünfte aus Kapitalvermögen, bzw. bei Beteiligungen des Betriebsvermögens Einkünfte der entsprechenden betrieblichen Einkunftsart dar. Werden Wirtschaftsgüter des Privatvermögens zu einem unangemessen hohen Preis veräußert, ist die verdeckte Ausschüttung beim Anteilsinhaber unabhängig davon steuerlich zu erfassen, ob die Veräußerung dieses Gegenstandes grundsätzlich Steuerpflicht auslöst (zB als Spekulationsgeschäft) oder nicht. Hat das veräußerte Wirtschaftsgut einem Betriebsvermögen des Anteilsinhabers, die Beteiligung hingegen dem Privatvermögen oder einem anderen Betriebsvermögen angehört, sind entsprechende Gewinnkorrekturen vorzunehmen (Minderung des Veräußerungsgewinnes mit Anpassung gewinnabhängiger Rücklagen und Folgekorrekturen für den Fall der Rücklagenübertragung gemäß § 12 EStG 1988). Ist die Beteiligung Bestandteil desselben Betriebsvermögens wie das veräußerte Wirtschaftsgut, entfällt zwar grundsätzlich die Anpassung gewinnabhängiger Rücklagen, eine Rücklagenübertragung gemäß § 12 EStG 1988 kommt aber auch in diesem Fall nur im Ausmaß des angemessenen Veräußerungsgewinnes in Betracht.

Insoweit der Veräußerungsgewinn auf einen unangemessen hohen Kaufpreis zurückzuführen ist, können die Begünstigungen für den Veräußerungsgewinn (§ 24 EStG 1988) nicht zur Anwendung kommen.

Die verdeckte Ausschüttung ist beim Anteilsinhaber grundsätzlich im Zeitpunkt des Zufließens, bei Einbeziehung der Beteiligung in einen Betriebsvermögensvergleich im Zeitpunkt des Entstehens der Forderung auf den (überhöhten) Kaufpreis zu erfassen.

Liefert die Körperschaft an den Anteilsinhaber zu billig, ist das Einkommen der Körperschaft so zu ermitteln, als hätte sie einen angemessenen Veräußerungserlös erzielt und den tatsächlich nicht in Rechnung gestellten Kaufpreisteil dem Anteilsinhaber in Form einer Gewinnausschüttung zukommen lassen. Handelte es sich beim veräußerten Wirtschaftsgut um Anlagevermögen der Körperschaft, kann die Körperschaft nach Aufdeckung der verdeckten Ausschüttung die dadurch erhöhte stille Reserve gemäß § 12 EStG 1988 auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer Anlagegüter übertragen bzw. einer offenen Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 zuführen. Insoweit der anzusetzende Mehrerlös

gewinnwirksam wird, sind gewinnabhängige Rücklagen der Körperschaft auf Antrag anzupassen.

Beim Anteilsinhaber hat eine Erhöhung der Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes zu erfolgen. Im Ausmaß dieser Korrektur liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen (Beteiligung im Privatvermögen) oder betriebliche Einkünfte (Beteiligung im Betriebsvermögen) vor. Wird das erworbene Wirtschaftsgut zur Einkunftserzielung verwendet, hat die Erhöhung der Anschaffungskosten eine Berichtigung der AfA bzw. im Bereich des Umlaufvermögens gegebenenfalls eine Berichtigung des Wareneinsatzes zur Folge; allfällige Teilwertabschreibungen sind von den berichtigten Anschaffungskosten vorzunehmen. Bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens sind geltend gemachte Investitionsbegünstigungen über Antrag den richtig gestellten Anschaffungskosten anzupassen.

Die verdeckte Ausschüttung ist beim Anteilsinhaber in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem er Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut erlangt.

b) Elemente der Angemessenheit

1034

Bei der Angemessenheitsprüfung sind sämtliche Elemente der geschäftlichen Beziehung zu berücksichtigen. Ein unangemessener Preis kann daher bei Vorliegen eines prinzipiell angemessenen Preises auch durch Rabatte oder sonstige Preisnachlässe sowie durch Nachzahlungen der Körperschaft zustande kommen. Geschäftsübliche Rabatte und Preisnachlässe, die auch Fremden gewährt werden (zB für Zahlung innerhalb bestimmter Frist, Mengenrabatt, Auslaufware), führen idR nicht zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung.

Die Angemessenheit des Kaufpreises ist im Schätzungsweg zu prüfen. Dabei ist vorrangig zu untersuchen, zu welchen Bedingungen gleichartige Wirtschaftsgüter an fremde Personen verkauft werden. Zeigen sich keine eindeutigen Ergebnisse, ist das Niveau der Marktpreise zu betrachten. Diesbezüglich ist auch die Methode des Rohgewinnvergleiches (Vergleich der Rohgewinnspannen) zulässig. Die Methode der angemessenen Kapitalverzinsung ist insoweit problematisch, da sie am wenigsten die konkreten Verhältnisse der Körperschaft berücksichtigt. Sollte sich allerdings absolut kein anderer Anhaltspunkt ergeben, kann subsidiär auch darauf zurückgegriffen werden. Als Verzinsung ist — im Hinblick auf den Charakter des eingesetzten Kapitals als Risikokapital — etwa der doppelte Kapitalmarktzins anzusetzen.

Anhaltspunkte für die Unangemessenheit von Lieferbedingungen bietet die Ertragssituation der Körperschaft. Laufende Verluste aus Geschäften mit dem Anteilsinhaber weisen auf unangemessene Lieferbedingungen hin, ausgenommen am Markt ist nur ein Preis unter den Selbstkosten erzielbar. Eine vereinbarte Gewinnlosigkeit einer Körperschaft ist steuerlich nicht anzuerkennen.

Liegt eine fremdübliche Vereinbarung dergestalt vor, dass eine Erhöhung der Produktionskosten im Betrieb des Anteilsinhabers zu einer Erhöhung der Preise führen soll, stellt eine derartige Nachzahlung — sofern sie sich im Angemessenheitsrahmen bewegen — keine verdeckte Ausschüttung dar. Zahlt hingegen eine Körperschaft nach, weil der vertraglich festgelegte Lieferpreis unangemessen gering war, ist eine Nachzahlung außer bei in der betrieblichen Sphäre gelegener Preiskorrekturen (zB – wie oben dargestellt - Produktionskostenerhöhung oder Nachzahlung wegen Anfechtung nach den §§ 934, 935 ABGB) eine verdeckte Ausschüttung; ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich (vgl. hierzu Rz 792 bis 815) kommt deshalb nicht in Betracht, weil diesem sowohl der ursprüngliche Kaufvertrag als auch mangelnde Fremdüblichkeit entgegensteht.

c) Einzelfälle

1035

- Grundstücksverkäufe siehe das Stichwort "Grundstückstransaktionen", Rz 986 bis 989.

- Kauf und Verkauf einzelner Wirtschaftsgüter.

  Entspricht der (Rest-)Kaufpreis eines Wirtschaftsgutes nach mehrjähriger Vermietung an eine GmbH durch deren Gesellschafter nicht der fremdüblichen Höhe, liegt in Höhe des Mehrbetrages eine verdeckte Ausschüttung vor. Dabei ist es nicht unschlüssig, wenn zur Prüfung der rechtlichen Gestaltung auf ihre Fremdüblichkeit für Vergleichszwecke entsprechende Vertragsabschlüsse im Leasinggeschäft herangezogen und dabei entsprechend der Finanzierungsfunktion Miete und Erwerbspreis wirtschaftlich einheitlich beurteilt werden (VwGH 27.5.1999, 97/15/0067, betreffend den Ankauf einer Maschine nach siebenjähriger Mietdauer um mehr als 70% des seinerzeitigen Kaufpreises [entspricht einer Verzinsung von jährlich 20%], bei einer fremdüblichen Verzinsung von 15%).

- Veräußerung des gesamten Warenbestandes an einen Gesellschafter.

  Eine verdeckte Ausschüttung liegt dann nicht vor, wenn der gesamte Warenbestand an einen Gesellschafter zwar mit einem niedrigeren Gewinnaufschlag als bei Einzelverkäufen abgegeben wird, wenn damit bspw. aber auch alle Risken der Sortimentsgestaltung

einschließlich der Übertragung des gesamten Vertriebs- und Verwaltungsaufwandes an den Übernehmer erfolgt.

- Billigpreise

  Eine derartige Preisfestsetzung zur Überwindung von Liquiditäts- oder Insolvenzproblemen des belieferten Anteilsinhabers ist dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn sich die Körperschaft den durch den Anteilsinhaber repräsentierten Absatzmarkt sichern will oder auch ein Nichtgesellschafter sich so verhalten hätte.

- Lieferverkehr zwischen Betrieben gewerblicher Art und der Trägerkörperschaft.

  Verzichtet der Betrieb gewerblicher Art bei Lieferungen (von Strom) an die Trägerkörperschaft auf einen angemessenen Gewinn bzw. eines Teiles hievon, ist darin eine verdeckte Ausschüttung zu sehen. Der zum Ausschluss der verdeckten Ausschüttung führende Fremdvergleich gelingt dabei insoweit nicht, wenn Stromlieferungen zwar auch an andere Abnehmer zum selben Preis erfolgen, dort aber für andere Zwecke verwendet wird (VwGH 25.1.2001, 2000/15/0224, 2000/15/0225, betreffend Stromlieferungen eines Betriebes gewerblicher Art einer Stadtgemeinde an die Stadtgemeinde zum Zwecke der Straßenbeleuchtung sowie an ein Bundesland zum Zwecke der Beleuchtung und Entlüftung von Straßentunnels).

Liquidationsraten

1036

Siehe Rz 1418 bis 1428.

Lizenzeinnahmen, Verzicht auf

1037

Überlässt eine Kapitalgesellschaft dem Gesellschafter die aus der Weitergabe eines Nutzungsrechts an einer ungeschützten Erfindung herrührenden Vergütungen, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Materialüberlassung

1038

Überlasst eine Körperschaft verkäufliche Wirtschaftsgüter ohne Entgelt der Einzelfirma eines Gesellschafters, liegt darin eine verdeckte Ausschüttung.

Mehrgewinne, Zurechnung

1039

Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Ausschüttung zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen

Niederschlag gefunden haben, sind idR als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (VwGH 27.4.1994, 92/13/0011, 94/13/0094; VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, 97/13/0242), wobei die Aufteilung üblicherweise nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse erfolgt (VwGH 8.11.1983, 83/14/0037). Da aber trotz der in der Regel eintretenden Endbesteuerungswirkung eine unmittelbare Abhängigkeit des Einkommensteuerbescheides des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft vom Körperschaftsteuerbescheid nicht besteht, kann vor Zurechnung einer bei der Gesellschaft angenommenen verdeckten Ausschüttung an den einzelnen Gesellschafter im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu prüfen sein, ob und inwieweit er für die Vereinnahmung der verdeckten Ausschüttung in Betracht kommt (VwGH 5.4.1989, 87/13/0223). Jedem Gesellschafter steht dabei offen, alles vorzubringen, was dagegen spricht, dass auch auf ihn ein Anteil entfällt (VwGH 8.11.1983, 83/14/0037). Prinzipiell trifft aber den Gesellschafter die Beweislast über einen behaupteten Nichtzufluss des entsprechenden Anteils des Mehrgewinns (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 21.12.1989, 89/14/0151) oder einen vom Anteilsverhältnis abweichenden Zufluss (VwGH 28.1.1998, 95/13/0069).

Eine fehlende Zeichnungsmöglichkeit des Geschäftsführers auf den Konten der angeblichen Subfirmen bedeutet noch nicht die fehlende Rückflussmöglichkeit der strittigen Beträge an den Gesellschafter-Geschäftsführer (VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, 97/13/0242).

Mietverhältnisse, Pachtverhältnisse

a) Allgemeines

1040

Eine verdeckte Ausschüttung liegt vor, wenn

- die Körperschaft dem Anteilsinhaber unangemessen billig vermietet oder
- von ihm unangemessen teuer anmietet (VwGH 27.6.1989, 88/14/0131, 88/14/0132; VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 95/15/0065).

Eine verdeckte Ausschüttung kann auch dann vorliegen, wenn durch überhöhte Mietzinse Nahestehende begünstigt werden (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159, 96/15/0160, betreffend um ein Drittel überhöhte Mietzahlungen an eine Kapitalgesellschaft, an der Ehegattinnen von Gesellschaftern beteiligt sind).

1041

Bei Prüfung der Angemessenheit sind sämtliche Bestandteile des Mietverhältnisses (zB Kündigungsvereinbarungen, Kostentragungsabreden, Indexklauseln, Risikoverteilung) mit zu berücksichtigen.

Weiters liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor, als der Mittelwert, der sich aus der AfA zuzüglich Nebenkosten sowie einer angemessenen Kapitalverzinsung einerseits und dem höchsten erzielbaren Mietzins andererseits ergibt, höher ist als der mit dem Gesellschafter vereinbarte Mietzins (VwGH 20.4.1982, 81/14/0120, 81/14/0121, 81/14/0122, 81/14/0123, 82/14/0094, 82/14/0095).

Die Behauptung, eine Miet- oder Pachtzahlung sei angemessen, weil die Pacht neben den im Pachtvertrag angeführten Wirtschaftsgütern auch andere umfasst, ist steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn diesbezüglich keine eindeutigen Vereinbarungen vorliegen (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101, 83/14/0104).

Die Angemessenheit der Mietentgelte oder Pachtentgelte kann auch an Hand von Vergleichsbetrieben beurteilt werden. Sollen diesbezüglich andere Objekte als die von der Abgabenbehörde für die Beurteilung herangezogen werden, ist es Sache des Abgabepflichtigen, solche Betriebe namhaft zu machen (VwGH 27.6.1989, 88/14/0131, 88/14/0132).

Zur Prüfung der Angemessenheit von Mietzinsen ist das Heranziehen von Fremdvergleichsmieten zulässig; dabei erfordert eine abschließende Beurteilung jedoch eine ausreichende Sachverhaltserhebung und eine Auseinandersetzung mit den Argumenten des Abgabepflichtigen (VwGH 10.5.1994, 90/14/0050, betreffend jahresweise Vermietung eines Einfamilienhauses der "Luxuskategorie" in einer Feriengegend).

Ist aufgrund der Besonderheit des Bestandgegenstandes bei Prüfung der Angemessenheit des Mietzinses ein Fremdvergleich nicht möglich, kann sich die Unangemessenheit des Mietzinses auch aus dem Ausschöpfen sonstiger in einem konkreten Fall zur Verfügung stehender Erkenntnismittel ergeben (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 95/15/0065, betreffend die Vermietung von Klärschlammpressen bei Bestehen eines extremen Missverhältnisses der Anschaffungskosten zu den Mietzinsen).

1042

Wäre eine an einen Gesellschafter-Geschäftsführer als Dienstwohnung vermietete Wohnung zwecks Zurverfügungstellung an einen fremden Dienstnehmer gar nicht angeschafft worden, ist zu schließen, dass die Anschaffung durch das Gesellschaftsverhältnis verursacht ist. Obwohl deshalb die Wohnung kein steuerliches Betriebsvermögen der Körperschaft darstellt, ist in der Nutzungsüberlassung eine verdeckte Ausschüttung zu sehen. Die Höhe ergibt sich aus der Differenz zwischen fremdüblichem und tatsächlich bezahltem Mietentgelt (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169).

Eine verdeckte Ausschüttung des Mietobjektes selbst kann dann angenommen werden, wenn die Mietvereinbarung zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums führt. In einem derartigen Fall wären die vom wirtschaftlichen Eigentümer geleisteten Entgelte für die Nutzungsüberlassung verdeckte Einlagen.

b) Verpachtung eines freiberuflichen Unternehmens

1043

Verpachtet der Inhaber einer Steuerberatungskanzlei diese an eine Steuerberatungs-GmbH, die er nunmehr als Gesellschafter-Geschäftsführer gegenüber der Mandantschaft vertritt, stellen die ihm auf den Praxiswert zugewendeten Pachtzinsen keine Betriebsausgaben, sondern verdeckte Ausschüttungen dar (siehe EStR 2000 Rz 2294). Bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters hätte eine Steuerberatungs-GmbH in diesem Fall einem Nichtgesellschafter keine Vermögensvorteile für die Überlassung des Geschäftswertes zugewendet, da der Inhaber der Praxis bei ihr als Geschäftsführer angestellt war. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird keine wirtschaftlichen Vorteile abgelten, über die er ohnedies verfügt.

c) Unternehmenspacht im Rahmen der Betriebsaufspaltung

1044

Bei der typischen Form der Betriebsaufspaltung wird der Betrieb eines Einzelunternehmens oder einer Mitunternehmerschaft an eine Körperschaft verpachtet, an welcher der Einzelunternehmer oder die Mitunternehmer Anteile halten. Nach durchgeführter Betriebsaufspaltung

- befindet sich bei der Körperschaft die aktive Unternehmensführung (Betriebsunternehmen),
- der bisherige Einzelunternehmer bzw. die Mitunternehmer beschränken sich auf die Verpachtung der Betriebsgrundlagen (Besitzunternehmen).

Die diesbezüglich abgeschlossenen Rechtsbeziehungen müssen fremdüblich sein, dies betrifft insb. die Höhe der von der Körperschaft bezahlten Unternehmenspacht, dh., dass ihr nach Bezahlung des Pachtschillings noch ein Gewinn verbleiben muss. Ist der Pachtschilling zwar dem Grunde nach angemessen, verhindert er aber dennoch eine Gewinnmöglichkeit des Betriebsunternehmens, ist entweder davon auszugehen, dass ein derartiges Bestandverhältnis zwischen Fremden nicht eingegangen worden wäre oder es ist mangels objektiver Ertragsfähigkeit allenfalls die Einkunftsquelleneigenschaft in Frage zu stellen.

1045

Wird der Pachtbetrieb von der Betriebsgesellschaft auf das Besitzunternehmen rückübertragen, müssen die von der Betriebsgesellschaft erworbenen und nunmehr dem Besitzunternehmen übergebenen Wirtschaftsgüter angemessen abgegolten werden. Verzichtet die Betriebsgesellschaft auf einen Kaufpreis oder setzt sie diesen zu gering an, liegt eine verdeckte Ausschüttung an den (die) Besitzunternehmer vor. Die bloße Rückführung der gepachteten Wirtschaftgüter kann hingegen keine verdeckte Ausschüttung auslösen. Dies gilt auch für die Rückführung eines gepachteten Firmenwertes, wobei die Pacht für den Firmenwert aber idR keine Abnutzungskomponente enthalten darf. Hat sich hingegen der Firmenwert praktisch erst in der Betriebsgesellschaft herausgebildet (zB durch erhebliche unternehmerische Veränderungen in der Betriebsgesellschaft), muss es anlässlich der Rücküberführung des Pachtbetriebes auch zu einer entsprechenden Abgeltung dieses Firmenwertes kommen. Für die bloße Werterhöhung eines gepachteten Firmenwertes muss jedoch — sofern im Pachtvertrag nicht vorgesehen — keine Gegenleistung verlangt werden. Dies scheint deshalb gerechtfertigt, weil die Werterhöhung am Firmenwert durch die Betriebsführung sozusagen automatisch eintritt; ein Austauschverhältnis der Art, dass der Firmenwert für den Besitzunternehmer geschaffen und deshalb von ihm abgegolten werden müsste, kann nicht angenommen werden.

Siehe im übrigen die grundsätzlichen Ausführungen zum Stichwort "Firmenwert", Rz 911.

Mindesteinlage, Verzicht auf die Einforderung

1046

Siehe das Stichwort "Aushaftende Einlagen", Rz 873 und 874.

Missbräuchliche Einschaltung einer Körperschaft in einem Niedrigsteuerland

1047

Ist ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger Gesellschafter einer AG in einem Niedrigsteuerland (hier: Panama), das ein Gewerbe in einem dritten Land (hier: Schweiz) betreibt, können die beim Steuerpflichtigen festgestellten Geldzuflüsse auch dann als verdeckte Ausschüttung angesehen werden, wenn die Heranziehung der AG im Niedrigsteuerland zur Umgehung einer Steuerpflicht im dritten Land erfolgt. Die Regelung des § 22 BAO kommt nämlich nur bei einer Umgehung österreichischer Abgaben iSd § 3 BAO bzw. sofern sich dies aus dem Gemeinschaftsrecht ergibt – von Abgaben anderer Mitgliedstaaten der EU - nicht aber bei einer zur Umgehung von Steuern außerhalb des Gemeinschaftsgebietes gewählten Gestaltung zur Anwendung (VwGH 25.11.1999, 97/15/0104).

Mitgliederversammlung

1048

Siehe das Stichwort "Gesellschafterversammlung", Rz 969.

Muttergesellschaft

1049

Siehe das Stichwort "Verbundene Unternehmen", Rz 1143 bis 1148.

Nahestehende Personen; Nichtgesellschafter

1050

Siehe dazu auch die Ausführungen in Rz 766 bis 772.

Namensüberlassung

1051

Erhält ein seinen Namen für eine Körperschaft zur Verfügung stellender Gesellschafter hiefür eine Vergütung, stellt diese eine verdeckte Ausschüttung dar, weil idR die entsprechende Vereinbarung auf gesellschaftlicher Ebene getroffen wird.

Nutzungseinlage/Nutzungsüberlassung, geleistetes Entgelt hiefür

1052

Ausschüttungsvorgänge bzw. Einlagevorgänge (Nutzungsüberlassung bzw. Nutzungseinlage) können auch vorliegen, wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden. Entgelte für derart fremdunübliche Leistungsbeziehungen begründen daher eine verdeckte Ausschüttung (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160, 94/15/0161)

Beispiel:

Ein Mietzins für ein vom Gesellschafter der Körperschaft überlassenes Grundstück wird rückwirkend vereinbart bzw. der entsprechende Bestandvertrag erst Jahre nach Beginn des angeblichen Mietverhältnisses abgeschlossen.

Aufgrund des Umstandes, dass rückwirkende Rechtsgeschäfte grundsätzlich nicht anzuerkennen sind (VwGH 25.3.1999, 96/15/0079; EStR 2000 Rz 1141) können geleistete Mietentgelte steuerlich nicht anerkannt werden, sodass deren Leistung als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren ist.

Nutzungsüberlassung

1053

Siehe das Stichwort "Mietverhältnisse, Pachtverhältnisse", Rz 1040 bis 1045.

Offenlegungspflicht, Verletzung der

1054

Bleibt es infolge Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht unaufgeklärt, wie der Gesellschafter-Geschäftsführer die von der Gesellschaft erhaltenen Provisionen berechnet und für welche Leistungen er sie bezogen hat, ist die Annahme einer verdeckten Ausschüttung gerechtfertigt (VwGH 18.3.1992, 88/14/0028, 88/14/0029).

Organschaft

1055

Die Einkommen von Gruppenträger und Gruppenmitglied sind zunächst eigenständig zu ermitteln und erst dann zusammenzurechnen. Es sind daher auch verdeckte Ausschüttungen zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied sowie zwischen Gruppenmitgliedern untereinander denkbar (siehe Rz 456). Sollten (Vorgruppen)Gewinne (Rücklagen) des Gruppenmitgliedes verdeckt oder offen an den Gruppenträger ausgeschüttet werden, liegt beim Gruppenmitglied diesbezüglich eine steuerneutrale Einkommensverwendung und beim Gruppenträger ein Beteiligungsertrag im Sinne des § 10 KStG 1988 vor (sinngemäß VwGH 25.9.1973, 0410/72).

Die Gewinnübertragung aufgrund eines etwa trotz Auslaufens der Organschaft weiter bestehenden oder neu abgeschlossenen Ergebnisabführungsvertrages stellt eine Einkommensverwendung dar, dh. der Gewinn ist beim Gruppenmitglied als selbständig steuerpflichtige Körperschaft zu erfassen und führt beim übernehmenden Gruppenträger zur Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988.

Pachtverhältnis

1056

Siehe das Stichwort "Mietverhältnisse, Pachtverhältnisse", Rz 1040 bis 1045.

Patente

1057

Grundsätzlich kann ein Erfinder, der an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist, sein Patent durch Lizenzvergabe, durch Verkauf oder durch Einbringung in die Kapitalgesellschaft als Sacheinlage verwerten. Es treten aufgrund des Trennungsprinzips keine anderen steuerlichen Folgen als bei Leistungsbeziehungen mit Fremden ein. Die Gründung einer Kapitalgesellschaft, die dann als Lizenznehmer oder Patenterwerber auftritt, ermöglicht deshalb die Anwendung der Begünstigung des § 38 Abs. 1 EStG 1988. Eine Verwertung durch eine "andere Person" iSd § 38 Abs. 1 EStG 1988 liegt nach der Judikatur nämlich stets dann vor, wenn es sich beim verwertenden Rechtsträger um eine Kapitalgesellschaft handelt (VwGH 8.5.1984, 83/14/0115, 83/14/0119).

Der steuerliche Gewinn der Kapitalgesellschaft ist dann zu korrigieren, wenn die Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschaftern zu unangemessen hohen bzw. niedrigen Preisen abgewickelt werden und deshalb eine verdeckte Ausschüttung bzw. eine verdeckte Einlage angenommen wird. Die erforderliche Angemessenheitsprüfung gestaltet sich jedoch schwierig, da üblicherweise die Angemessenheitsprüfung anhand von branchenüblichen Durchschnittssätzen und mit Rücksicht auf die Ertragsaussichten der Verwertung durch die Gesellschaft erfolgt. Deshalb ist eine exakte Angemessenheitsprüfung insb. dann nicht möglich, wenn es sich um eine neue Erfindung handelt oder die Lizenzvergabe einen unüblichen Leistungsumfang hat. Bei Feststellung einer verdeckten Ausschüttung ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem gewährten Entgelt und dem angemessenen Preis dem Anteil des Gesellschafters zuzurechnen und insoweit weder Betriebsausgabe bei der Gesellschaft noch gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 beim Gesellschafter begünstigt. Ebenso ist in der Höhe der verdeckten Ausschüttung keine Begünstigung gemäß § 38 EStG 1988 möglich.

Siehe auch die Stichworte "Erfindervergütung", Rz 935 und "Lizenzeinnahmen", Rz 1037.

Pauschalentgelt

1058

Die Zahlung eines Pauschalentgeltes für Dienstleistungen (Telefondienst, Büroarbeiten, Zustelldienste, Hilfsdienste), das unabhängig davon anfällt, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden, ist dem Grunde nach absolut unüblich und daher als verdeckte Ausschüttung zu werten (VwGH 10.7.1996, 95/15/0181).

Pension (Verpflichtungen, Zusagen, Rückstellungen)

a) Allgemeine Grundsätze

1059

Pensionszusagen können unter Beachtung der Voraussetzungen des § 14 Abs. 7 EStG 1988 mit steuerlicher Wirksamkeit nicht nur Arbeitnehmern, sondern auch an andere für die Körperschaft tätige Personen gemacht werden (insb. an Gesellschafter-Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 EStG 1988), wobei Aktivbezug und Pensionserwartungen wirtschaftlich eine Einheit darstellen (VwGH 23.5.1978, 1630/77, 1805/77). Die Pensionserwartung ist daher ein Teil der Gesamtausstattung des Dienstverhältnisses.

Rückstellungen einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche eines gesellschaftsnahen Geschäftsführers sind dann verdeckte Ausschüttungen, wenn die Pensionszusage, auf welcher der Pensionsanspruch beruht, in der gegebenen Form einem gesellschaftsfremden

Geschäftsführer nicht erteilt worden wäre; an die demnach zu prüfenden Voraussetzungen ist in jeder Hinsicht ein strenger Maßstab anzulegen (VwGH 24.6.1999, 94/15/0185).

Ist die Gesamtausstattung unangemessen, ist die verdeckte Ausschüttung zunächst bei der Pensionszusage anzusetzen (siehe auch das Stichwort "Dienstverhältnis", Rz 916 bis 918).

Die Versagung der steuerlichen Anerkennung der Pensionszusage hat bereits dann zu erfolgen, wenn auch nur eine der wesentlichen Bestimmungen der Pensionszusage so beschaffen ist, dass sie dem Grunde nach als Ganzes bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise einem gesellschaftsfremden Dritten nicht gemacht worden wäre (VwGH 9.11.1982, 82/14/0090, 82/14/0093; VwGH 7.2.1990, 88/13/0241; VwGH 10.4.1997, 94/15/0210; VwGH 24.6.1999, 94/15/0185; siehe auch EStR 2000 Rz 3392).

Bestehen so genannte Escape-Klauseln, die es der Körperschaft ermöglichen, bei qualifizierten wirtschaftlichen Schwierigkeiten die Pensionszusage zurückzunehmen, könnte für den Fall des Eintritts dieser Schwierigkeiten im Beibehalten einer — wenn auch zunächst angemessenen Pensionszusage — eine verdeckte Ausschüttung liegen (vgl. VwGH 24.11.1987, 87/14/0157; EStR 2000 Rz 3395).

Eine verdeckte Ausschüttung ist auch bei einem Minderheitsgesellschafter (VwGH 14.9.1979, 1264/79) oder einem gesellschaftsnahen Gesellschafter (VwGH 24.6.1999, 94/15/0185) denkbar.

Die Tatsache, dass eine Anrechnung von Vordienstzeiten als Mitunternehmer abgabenrechtlich nicht möglich ist, kann für sich allein die Abfertigungszahlung an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Nachfolgegesellschaft und die nachfolgenden Pensionszahlungen nicht zur verdeckten Ausschüttung wandeln. Die Abgabenbehörde hat vielmehr die objektive Angemessenheit der Tätigkeitsvergütung zu prüfen (VwGH 29.3.1989, 85/13/0074, 85/13/0075).

1060

Indizien für eine dem Fremdvergleich standhaltende Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer sind:

- der Anwartschaftszeitraum zwischen Zusage und Antritt entspricht dem bei einer üblichen Firmenpension, zumindest aber sieben Jahre;
- die Qualifikation des Geschäftsführers steht insb. aufgrund der Absolvierung einer Probezeit fest;
- die voraussichtliche Ertragsentwicklung der Körperschaft erlaubt die Pensionszusage;

- kein Entgegenstehen betrieblicher Besonderheiten.

b) Unteilbarkeit der steuerlichen Anerkennung

1061

Bei der Beurteilung der Angemessenheit einer Pensionszusage dem Grunde nach ergibt sich, dass sie nur entweder steuerlich anerkannt werden oder nicht. Ist sie nur in einem ihrer wesentlichen Bestimmungen dem Grunde nach unangemessen, muss die steuerliche Anerkennung zur Gänze versagt werden (VwGH 9.11.1982, 82/14/0090, 82/14/0093). Die Überlegung, dass es bei an der Kapitalgesellschaft beteiligten Arbeitnehmern auf die Gesamtausstattung der Entlohnung ankommt, dh. dass für die Frage der Angemessenheit auf die Summe von Aktivbezügen und dem künftigen Pensionsbezug abzustellen ist, ändert nichts daran, dass die Pensionszusage als eine Sonderausstattung des Dienstverhältnisses einer strengeren Beurteilung unterliegt, die zum Teil auf eher formalistische Komponenten bezogen ist.

Zur Frage der Anerkennung einer der Höhe nach unangemessenen Pensionszusage siehe unten "Angemessenheit der Höhe nach", Rz 1062.

c) Angemessenheit der Höhe nach

1062

Grundsätzlich darf die Pensionszusage nicht zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivitätszeit führen. Die zugesagte Pension darf daher einschließlich einer Sozialversicherungspension keinesfalls höher sein, als der Aktivlohn im Zeitpunkt des Pensionsantritts (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101, 83/14/0104; VwGH 7.2.1990, 88/13/0241). Zur Bedeutung der Anrechnung bzw. Nichtanrechnung von Sozialversicherungspension siehe EStR 2000 Rz 3391 ff.

Ist die Pensionszusage dem Grunde nach angemessen, der Höhe nach jedoch unangemessen, ist die Rückstellungsbildung nur hinsichtlich des unangemessenen Teils zu versagen, hinsichtlich des angemessenen Teils jedoch anzuerkennen (vgl. auch EStR 2000 Rz 3393, letzter Absatz).

Ein weiterer Anhaltspunkt für die Angemessenheit ergibt sich aus dem Verhältnis von Eigenkapital der Gesellschaft und Höhe der Pensionsverpflichtungen. Beträgt die Rückstellung ein Mehrfaches des Eigenkapitals, spricht dies für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung (VwGH 23.5.1978, 1630/77, 1805/77); dabei sind sämtliche Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Unüblich ist es auch, dass neben der Ehegattin die geschiedene Ehegattin eine Pensionszusage erhält, und zwar sogar dann, wenn die Gesamtausstattung dadurch nicht unangemessen wäre.

Pensionserhöhungen, auf die kein gesetzlicher Anspruch besteht, können ebenfalls eine verdeckte Ausschüttung darstellen, insb. dann, wenn anderen Arbeitnehmern keine Pensionserhöhung zugestanden wird. Dies gilt auch für eine nachträgliche Ausweitung der Pensionszusage in Richtung Hinterbliebenenversorgung (siehe hiezu auch das Stichwort ”Hinterbliebenenversorgung", Rz 1066).

Pensionserhöhungen, die nach Eintritt des Geschäftsführers in den Ruhestand vereinbart werden, sind insoweit keine verdeckte Ausschüttung, als sie eine Anpassung an gesteigerte Lebenshaltungskosten darstellen bzw. sich an gesetzlichen Steigerungssätzen orientieren. Werden jedoch die Pensionen der übrigen Arbeitnehmer nicht den gestiegenen Lebenshaltungskosten angepasst, liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor.

d) Angemessenheit nach zeitlichen Komponenten

1063

Ein hohes Alter des Pensionsberechtigten im Zeitpunkt der Pensionszusage spricht für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung (VwGH 2.3.1977, 2030/76, 2117/76 und VwGH 27.6.1978, 0789/78, 0847/78, jeweils betreffend einen 78 Jahre alten Pensionsberechtigten). In einem derartigen Fall würde sich insb. dann kein wirtschaftlich und vernünftiger denkender Kaufmann einem fremden Angestellten gegenüber bereit finden, eine Pensionszusage im Höchstausmaß gesetzlicher Pensionsansprüche zu gewähren, wenn bis dahin keinerlei Pensionsanspruch bestanden hat und anzunehmen ist (Alter, entsprechende Absichtserklärungen), dass der Pensionsfall innerhalb allerkürzester Zeit eintreten werde.

1064

Da üblicherweise der Pensionsanspruch ”erdient” werden muss, wird insb. auch eine Pensionszusage, die nach relativ kurzer Dienstzeit (jedenfalls aber bereits nach einem Zeitraum von weniger als sieben Jahren) bzw. nach Erreichen des Pensionsalters eine Pensionszahlung gewährt, die Annahme einer verdeckten Ausschüttung rechtfertigen; vgl. hiezu bspw.:

- VwGH 10.4.1973, 1632/72: Alter des Pensionsberechtigten über 65, Dienstzeit 6,5 Jahre;
- VwGH 14.2.1978, 0106/75: Pensionsberechtigte 64 und 70 Jahre alt, Dienstzeit 1,5, Anwartschaftszeit 4,5 Jahre; Höhe: 80% des Letztbezuges
- VwGH 14.9.1979, 1264/78: Dienstzeit 3,5 Jahre.
- VwGH 18.2.1981, 3142/80: Dienstzeit 2 Jahre
- VwGH 10.4.1997, 94/15/0210: Pensionszusage an die 50-jährige Gesellschafterin; Pensionsantritt mit 55 Jahren bei einer Dienstzeit von 6 Jahren

Eine nach längerer Dienstzeit bei Pensionseintritt zugesagte Pension kann jedoch dann als angemessen bewertet werden, wenn sie als Abgeltung besonderer Leistungen während der Aktivitätszeit gewährt wird (vgl. VwGH 29.3.1989, 85/13/0074, 85/13/0075).

1065

Absolut atypisch sind Vereinbarungen, wonach bereits vor dem Pensionsanfall über die angesammelte Rückstellung verfügt werden kann (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101, 83/14/0104). Verdeckte Ausschüttungen stellen unter Umständen vertragliche Zusagen dar, dass die Pension im Falle der Berufunfähigkeit sofort ausbezahlt wird (VwGH 10.4.1973, 1632/72, betreffend den Fall einer Zusage mit 80% des Letztbezuges, in dem die Begünstigten bei Erteilung der Zusage bereits 70 und 64 Jahre alt waren und die Leistung nach 3 bzw 4,5 Jahren zugeflossen wäre). Ein gegenüber den Kündigungsmöglichkeiten der Körperschaft wesentlich erhöhter Kündigungsschutz des Pensionsberechtigten löst hingegen grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung aus (VwGH 9.11.1982, 82/14/0090, 82/14/0093). Es genügt, wenn die Pensionszusage den Zeitpunkt festlegt, ab dem der Pensionsanspruch zusteht. Eine Verpflichtung des Pensionsberechtigten, zu einem bestimmten Zeitpunkt in den Ruhestand zu treten, ist hingegen nicht erforderlich (VwGH 4.10.1983, 82/14/0239).

Werden einem nicht mehr tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer, der auf eine bestimmte Zeit befristete Pensionsbezüge erhält, kurz vor Fristablauf die gleichen Pensionszusagen auf Lebenszeit zugesagt, sind die nach Ablauf der ursprünglichen Frist weitergezahlten Versorgungsbezüge verdeckte Ausschüttungen, sofern sie nicht bspw. soziale Gründe (die auch für fremde Geschäftsführer Geltung fänden) gerechtfertigt sind.

e) Hinterbliebenenversorgung

1066

Soll durch eine Pensionsvereinbarung mit einem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Witwenpension oder Versorgung sonstiger Hinterbliebener ohne jede Wartezeit eintreten, ist die Pensionszusage unter Umständen in der Gesellschafterstellung gelegen und vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auszugehen (VwGH 14.2.1978, 0106/75; VwGH 18.2.1981, 3142/80, betreffend eine Zusage, bei der der Begünstigte bei Erteilung bereits über 65 Jahre alt war und die Alterspension bereits ab dem 68. Lebensjahr geflossen wäre und die Arbeitsunfähigkeitspension ab sofort möglich war).

Pflichtversicherungsbeiträge, Übernahme durch die Körperschaft

1067

Stellt die Zahlung der Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung für den Gesellschafter-Geschäftsführer durch die GmbH eine verdeckte Ausschüttung dar, ist der

steuerlich maßgebliche Zufluss beim Gesellschafter mit dem Zeitpunkt der Bezahlung der Pflichtbeiträge durch die GmbH gleichzusetzen. Im Hinblick auf die Erlangung der Verfügungsgewalt können die Zahlungen nur als im Namen und auf Rechnung des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgen und stellen bei diesem Werbungskosten oder Betriebsausgaben dar (VwGH 16.12.1986, 86/14/0064).

PKW

1068

Siehe Stichwort "Kraftfahrzeug", Rz 1018 bis 1021.

Privatnutzung von Betriebsgebäuden

1069

Bei der Überlassung eines im Eigentum einer GmbH stehenden Einfamilienhauses (einer Wohnung) an einen Gesellschafter liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor, als der Mittelwert, der sich aus der Absetzung für Abnutzung zuzüglich Nebenkosten sowie einer angemessenen Kapitalverzinsung einerseits und dem höchsten erzielbaren Mietzins andererseits ergibt, höher ist als der mit dem Gesellschafter vereinbarte Mietzins (VwGH 20.4.1982, 81/14/0120, 81/14/0121, 81/14/0122, 81/14/0123, 82/14/0094, 82/14/0095).

Siehe auch das Stichwort "Mietverhältnis, Pachtverhältnis", Rz 1040 bis 1045, sowie "Dienstwohnung", Rz 919 bis 922.

Preis

1070

Siehe Stichwort "Lieferverkehr", Rz 1031 bis 1035.

Provisionen

1071

Wird ein Anteilsinhaber vermittlungshalber für die Körperschaft tätig, muss die hiefür erhaltene Provision angemessen sein. Gleiches gilt für Provisionen, die der Anteilsinhaber für Vermittlungsleistungen der Körperschaft zu bezahlen hat.

Erhält ein Gesellschafter-Geschäftsführer für die Vermittlung von Geschäften Provisionen, kann auch dann eine verdeckte Ausschüttung vorliegen, wenn die Vermittlung Bestandteil seiner Geschäftsführungstätigkeit ist. Diese wäre in einem solchen Fall dann gegeben, wenn die Körperschaft ihm diese Provisionen neben einer ohnedies angemessenen Entlohnung überlässt. Jedenfalls liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, wenn der Körperschaft vereinbarungsgemäß nur ein Gewinn von 10% bis 15% ihres (Stamm-)Kapitals verbleiben

soll; denn dadurch wäre der Körperschaft von vornherein jede Möglichkeit der Gewinnsteigerung genommen und die Körperschaft auf eine bloße Verzinsung ihres (Stamm-) Kapitals beschränkt.

Da für die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen nahe stehenden Gesellschaften erforderlich ist, dass diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und in der behaupteten Form auch zwischen Fremden abgeschlossen worden wären (siehe hiezu auch EStR 2000 Rz 1132 bis 1140 sowie 1196 bis 1205), stellen an einen Gesellschafter geleistete angebliche Provisionszahlungen dann eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn bspw. Leistungsbeschreibungen über Besprechungen, Berechnungsgrundlagen über die Höhe der Provisionszahlungen, sonstiger Schriftverkehr, usw. nicht vorgelegt werden kann (VwGH 24.2.1999, 97/13/0065).

Dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH keine Vergütung für seine Geschäftsführertätigkeit erhält und eine gut besoldete Tätigkeit deshalb aufgegeben hat, um einer Kapitalgesellschaft, an der er beteiligt ist, unentgeltlich seine volle Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen, berechtigt allein nicht zur Annahme, dass Teile von Provisionszahlungen an ihn als verdeckte Ausschüttungen zurückgeflossen sind (VwGH 20.12.1994, 89/14/0036, 89/14/0037).

Weiters hat die Abgabenbehörde nachvollziehbar aufzuzeigen, dass Zahlungen einer Körperschaft an nicht namhaft gemachte Personen als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste und damit als verdeckte Ausschüttungen zu bezahlende Zahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgt sind (VwGH 28.10.1997, 93/14/0073, 93/14/0099).

Prüfungskosten

1072

Lassen Gesellschafter aufgrund widerstreitender Interessen eine Buchprüfung bei der Kapitalgesellschaft, an der sie Anteilsinhaber sind, durchführen, kann eine verdeckte Ausschüttung dann vorliegen, wenn die Kapitalgesellschaft die den Gesellschaftern dadurch entstandenen Kosten übernimmt.

Rabatte

1073

Rabatte im Rahmen von grundsätzlich anzuerkennenden Lieferbeziehungen begründen dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn sie sich im Rahmen der branchen- und geschäftsüblichen Höhe zB für Großhandelseinkäufe bewegen. Grundsätzlich ist ein

Fremdvergleich anzustellen. Siehe aber auch die Stichwörter "Lieferverkehr", Rz 1031 bis 1035, und "Verbundene Unternehmen", Rz 1143 bis 1148.

Da im ständigen Geschäftsverkehr Rabatte in angemessenem Zeitabstand zu den betroffenen Geschäften abgerechnet werden, spricht eine zeitlich wesentlich spätere rückwirkende Rabattgewährung für eine verdeckte Ausschüttung.

Rechtsgrundlose Zahlungen

1074

Soweit diese an die in Abschnitt 14.3, Rz 773 bis 782, beschriebenen Personen erfolgen, sind sie verdeckte Ausschüttungen. Siehe auch das Stichwort "Scheingeschäfte", Rz 1093.

Rechtshandlungen, unberechtigte

1075

Werden von den beherrschenden Anteilsinhabern Rechtshandlungen für eine Körperschaft vorgenommen (Kompetenzüberschreitung), welche den Rahmen des gesellschaftsrechtlich Zulässigen überschreiten, kann darin, wenn auf zustehenden Gewinn oder angemessene Einnahmen verzichtet wird oder überhöhte Ausgaben entstehen, eine verdeckte Ausschüttung zugunsten der Anteilsinhaber gelegen sein.

Reisekostenaufwand

1076

Aufwand für Reisen, welche im typischerweise betrieblichen Interesse unternommen werden, kann idR ohne dadurch eine verdeckte Ausschüttung auszulösen, von der Körperschaft ersetzt werden. Anders liegt der Fall jedoch, wenn zB ein Gesellschafter-Geschäftsführer ohnehin eine Vergütung erhält, die aufgrund ihres Ausmaßes die Reisekosten abdeckt. Die Gesamtausstattung ist zu beachten. Daneben kann ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegen, wenn die Körperschaft den Dienstnehmern Reisekosten ersetzt, welche die Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 übersteigen.

Werden Kosten für Reisen, welche ein Naheverhältnis zur Lebensführung nahe legen (siehe zB EStR 2000 Rz 1651 "Studienreisen- und Fortbildungsreisen") übernommen, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Rentenzahlungen

1077

Soweit eine Zahlung einer Rente an den Anteilsinhaber betroffen ist, siehe das Stichwort "Pension", Rz 1059 bis 1066.

Wird eine Rente als Gegenleistung für den Kauf oder Verkauf eines Wirtschaftsgutes gewährt, gelten die beim Stichwort "Lieferverkehr", Rz 1031 bis 1035 dargestellten Grundsätze. Der Wert der Rente ist jener der Gegenleistung entgegenzustellen.

Repräsentationsaufwendungen

1078

Sie sind verdeckte Ausschüttungen, soweit dem Repräsentationsbedürfnis eines der Anteilsinhaber Rechnung getragen wird. Repräsentationsaufwendungen im betrieblichen Interesse sind Betriebsausgaben, soweit dies zulässig ist (siehe § 12 KStG 1988 und Abschnitt 17, Rz 1194 und 1195, sowie § 20 EStG 1988 und EStR 2000 Rz 4701 ff).

Risikogeschäfte

1079

Übernimmt eine Körperschaft vom Anteilsinhaber Risikogeschäfte (darunter sind vor allem die so genannten Termingeschäfte zu verstehen) im Rahmen der Geschäftstätigkeit der Körperschaft, sind daraus entstehende Verluste verdeckte Ausschüttung (sofern die Anteilsinhaber sich nicht zum Verlustausgleich verpflichtet haben), wenn die Übernahme nach Art und Umfang bei dieser Körperschaft völlig unüblich, mit hohen Risken verbunden und aus privaten Spekulationsabsichten des Anteilsinhabers zu erklären sind.

Rohgewinntantieme

1080

Für sich allein bedeutet die Form der Rohgewinntantieme keine verdeckte Ausschüttung. Allerdings sind die unter dem Stichwort "Tantiemen", Rz 1120, gemachten Ausführungen zu beachten. Siehe auch das Stichwort "Geschäftsführervergütung", Rz 960 bis 962.

Rückforderung von verdeckten Ausschüttungen

1081

Siehe Rz 851 unter dem Stichwort "Steuerklauseln und Satzungsklauseln". Ist vertraglich das Rückgängigmachen der verdeckten Ausschüttungen und eine Verzinsung dieser Rückforderungen vorgesehen, können bei der Körperschaft diese Zinsen erst dann aktiviert werden, wenn zum Bilanzstichtag das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung bereits bekannt war. Wird bei Bestehen einer solchen Vereinbarung auf das Geltendmachen des Rückforderungsanspruches oder der Verzinsung verzichtet, liegt eine neuerliche verdeckte Ausschüttung vor.

Rückgängigmachen

1082

Siehe Rz 847 bis 856.

Rückwirkungsverbot

1083

Siehe Rz 753 bis 755 und 847 bis 856.

Auch ein nachträgliches Umdeuten von gesellschaftsrechtlichen Vorgängen in Rechtsgeschäfte zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber und umgekehrt ist unzulässig, da auf diese Weise die steuerlichen Folgen nachträglich willkürlich gestaltet werden könnten.

Rückzahlung von Stammeinlagen

1084

Siehe Stichwort "Einlagenrückzahlungen", Rz 928.

Ruhende GmbH

1085

Wird einem Anteilsinhaber eine Geschäftsführervergütung bezahlt, welche auch einem Geschäftsführer gezahlt werden müsste, der nicht Gesellschafter ist, handelt es sich auch dann nicht um eine verdeckte Ausschüttung, wenn der Betrieb der GmbH ruht.

Sachbezug

1086

Erhält der Anteilsinhaber im Rahmen eines Dienstverhältnisses Sachbezüge, sind diese im Rahmen der Gesamtausstattung auf Angemessenheit zu überprüfen. Siehe die Stichwörter "Dienstverhältnis", Rz 916 bis 918, "Dienstwohnung", Rz 919 bis 922, "Kraftfahrzeug", Rz 1018 bis 1021.

Sale and lease back

1087

Siehe Rz 810.

Sanierung

1088

Beteiligt sich die Körperschaft an einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme zugunsten ihres Anteilsinhabers, etwa einem Zwangsausgleich, ist ein in einem im gleichen Maß wie alle anderen Gläubiger des Anteilsinhabers vorgenommener Schuldnachlass keine verdeckte Ausschüttung (VwGH 27.3.1985, 83/13/0068, 83/13/0074). Siehe dazu EStR 2000 Rz 1005 ff.

Sanierungszuschüsse

1089

Siehe das Stichwort ”Besserungsverpflichtungen”, Rz 886. Die vorzeitige Rückzahlung von Sanierungszuschüssen aufgrund von Direktzahlungen dritter verbundener Unternehmen kann, wenn beim zahlungswilligen dritten Unternehmen keine betriebliche Veranlassung des Aufwandes gegeben ist, verdeckte Ausschüttung sein.

Satzungsklauseln

1090

Siehe Rz 851.

Sauna

1091

Die Errichtung einer Sauna in einem betrieblich genutzten Gebäude ist dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn die Sauna von allen Arbeitnehmern genutzt werden kann. Eine Sauna im Wohnungsverband des geschäftsführenden Anteilsinhabers ist nach den Grundsätzen der angemessenen Gesamtausstattung zu beurteilen. Siehe die Stichworte ”Dienstwohnung”, Rz 919 bis 922, und ”Geschäftsführervergütung”, Rz 960 bis 962.

Schadenersatz

1092

Siehe das Stichwort ”deliktisches Verhalten", Rz 912. Verzichtet die Körperschaft auf einen Schadenersatzanspruch gegen den Anteilsinhaber, etwa auf jenen, welcher aus einem verschuldeten Verkehrsunfall auf einer Fahrt im betrieblichen Interesse entsteht, liegt in diesem Verzicht eine verdeckte Ausschüttung.

Scheingeschäfte

1093

Wird dem Anteilsinhaber ein Vermögensvorteil aus einem Scheingeschäft zugewendet, ist dies als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen (VwGH 24.4.1996, 94/13/0124, 96/13/0051, VwGH 15.7.1998, 96/13/0039).

Scheingeschäftsführer

1094

Bedient sich eine Körperschaft eines fachlich nicht qualifizierten Geschäftsführers, der in einer Nahebeziehung (zB Ehefrau) zu einem Auftragnehmer der Körperschaft steht, welcher über die notwendige fachliche Qualifikation verfügt und auch tatsächlich die Geschäfte führt, handelt es sich bei den Zahlungen an den ”Scheingeschäftsführer” um gesellschaftsrechtlich veranlasste und daher um verdeckte Ausschüttungen.

Schmiergeld

1095

Soweit Schmiergelder von der Körperschaft geleistet werden, sind § 12 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 zu beachten (siehe EStR 2000 Rz 4840 ff) und sind diese bei Zutreffen der dort genannten Bedingungen nicht abzugsfähig. Gleiches gilt bei fehlender Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO.

Handelt es sich bei der "Schmiergeldzahlung" tatsächlich um eine verdeckte Entnahme des Anteilsinhabers, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, wenn diese von der Körperschaft genehmigt ist.

Erhält der geschäftsführende Anteilsinhaber Schmiergeldzahlungen von dritter Seite und hat die Gesellschaft einen Anspruch auf diese Vorteile (Warenlieferanten), liegt bei der Körperschaft keine verdeckte Ausschüttung vor, wenn sie ihren Anspruch auf Herausgabe der Schmiergelder gegen den Anteilsinhaber nicht geltend macht.

Schulderlass

1096

Siehe Stichwort "Sanierung", Rz 1088. Liegen die Voraussetzungen für die Annahme eines steuerlich anzuerkennenden Darlehens vor (siehe Stichwort "Darlehen", Rz 902 bis 909), kann im Verzicht auf die Rückzahlung eine verdeckte Ausschüttung liegen, soweit der Forderungserlass nicht betrieblich begründet ist.

Schuldübernahme

1097

Hinsichtlich der Übernahme von Schulden durch die Körperschaft zugunsten des Anteilsinhabers ist auf die Ausführungen zum "Schulderlass", Rz 1096, zu verweisen. Bei fehlender betrieblicher Veranlassung liegt verdeckte Ausschüttung vor. Eine betriebliche Veranlassung kann vorliegen, wenn die Schuldübernahme durch die Körperschaft Teil einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme für das Unternehmen des Anteilsinhabers ist (zB mit dem Ziel der Sicherung eines Absatzmarktes). Keine verdeckte Ausschüttung liegt vor, wenn gleichzeitig von der Körperschaft werthaltige gleich hohe Ersatzforderungen gegen den Anteilsinhaber aktiviert werden. Für die Übernahme des Haftungsrisikos gebührt ein angemessenes Entgelt. Wird dieses nicht geleistet, liegt insofern eine verdeckte Ausschüttung vor.

Schwarzgeschäfte

1098

Gewinne aus Schwarzgeschäften sind grundsätzlich als verdeckte Ausschüttung anzusehen und nach Maßgabe des geltenden Gewinnverteilungsschlüssels auf die Anteilsinhaber zu verteilen. Sie sind jedoch nur bestimmten Anteilsinhabern zuzurechnen, wenn die

Mehrgewinne abweichend vom Verteilungsschlüssel nur diesen zugeflossen sind (VwGH 24.3.1998, 97/14/0118, 97/14/0119). Dass festgestellte Mehrgewinne nicht an die Anteilsinhaber ausgeschüttet, sondern für weitere ”Schwarzeinkäufe” verwendet worden seien, ist von den Anteilsinhabern zu beweisen (VwGH 21.12.1989, 89/14/0151). Gleiches gilt für die Behauptung, mit den Schwarzgeldern sei Schmiergeld bezahlt worden oder es wäre das Schwarzgeld Dienstnehmern zugekommen.

Siehe auch das Stichwort ”Mehrgewinne”, Rz 1039.

Schwestergesellschaften

1099

Siehe dazu in Abschnitt 14.3.3, Rz 776, und unter ”verbundene Unternehmen”, Rz 1143 bis 1148, und "Lieferverkehr", Rz 1031 bis 1035.

Schwimmbad

1100

Die Ausführungen zum Stichwort ”Sauna" gelten sinngemäß für Schwimmbäder. Ist das Zurverfügungstellen eines Schwimmbades als verdeckte Ausschüttung anzusehen, bemisst sich deren Höhe an einer vergleichbaren Fremdmiete.

Selbstkontrahieren

1101

Es kommt im Steuerrecht nicht darauf an, ob das Selbstkontrahieren zwischen Anteilsinhaber und Körperschaft zivilrechtlich zulässig ist. Es gilt die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Allerdings sind bei solchen Geschäften die Grundsätze der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu beachten (siehe Rz 753 bis 755; VwGH 14.4.1993, 91/13/0194). Siehe auch das Stichwort ”Insichgeschäft”, Rz 997.

Sicherheitszuschlag

1102

Es gelten die Ausführungen zum Stichwort ”Schwarzgeschäfte”, Rz 1098, entsprechend.

Der Sicherheitszuschlag führt bei den Anteilsinhabern zur verdeckten Ausschüttung (zB VwGH 24.3.1998, 97/14/0118, 97/14/0119). Die verdeckte Ausschüttung ist auf die Anteilsinhaber nach Maßgabe der Gewinnverteilungsquoten zu verteilen (siehe auch das Stichwort ”Mehrgewinne”, Rz 1039).

Sondervergütung

1103

Erhält der geschäftsführende Anteilsinhaber eine Sondervergütung für "weitere Tätigkeiten", handelt es sich dann um eine verdeckte Ausschüttung, wenn diese Tätigkeiten von den Aufgaben im Rahmen der Geschäftsführung nicht klar abgegrenzt sind oder die Höhe der Sondervergütung nicht eindeutig festgelegt ist (siehe auch die Stichwörter "Geschäftsführervergütung", Rz 960 bis 962, "Provisionen", Rz 1071, und zur Berechenbarkeit der Vergütung im Allgemeinen beim Stichwort "Tantiemen", Rz 1120).

Sozialversicherungsbeiträge

1104

Werden Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung für den Anteilsinhaber geleistet, ohne dass ein entsprechender Dienstvertrag besteht, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, soweit dies nicht in der angemessenen Gesamtausstattung des Geschäftsführers Deckung findet (vergleiche die Stichworte "Pflichtversicherungsbeiträge", Rz 1067, "Geschäftsführervergütung", Rz 960 bis 962).

Sparkassen

1105

Grundsätzlich kann es auch bei Sparkassen zu einer verdeckten Ausschüttung (an die Haftungsgemeinde) kommen (siehe Rz 769).

Spenden

1106

Spendet eine sich im Alleineigentum einer Körperschaft öffentlichen Rechts befindliche GmbH an eine Einrichtung dieser Körperschaft öffentlichen Rechts, stellt diese Spende eine verdeckte Ausschüttung dar. Unentgeltliche Zuwendungen einer Körperschaft an ein Museum ihres Alleingesellschafters (einer Körperschaft öffentlichen Rechts) sind aber nicht verdeckte Ausschüttungen, sondern nach Maßgabe der Spezialbestimmung des § 4 Abs. 4 Z 6 EStG 1988 als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0166).

Sponsorzahlungen

1107

Werden Sponsorzahlungen an einen Anteilsinhaber (zB einem Leistungssportler) aus Gründen der Werbewirksamkeit erbracht, sind diese, soweit diese Zahlungen der Werbewirksamkeit entsprechen, keine verdeckte Ausschüttung (VwGH 23.1.1996, 92/14/0034).

Stammeinlage – nicht geleistete

1108

Siehe das Stichwort "Aushaftende Einlagen", Rz 873 und 874.

Steuerberatungsgesellschaft

1109

Wird in einem Konzern eine Steuerberatungsgesellschaft gegründet, die gegenüber den Konzernmitgliedern gegen ein unangemessen niedriges Entgelt tätig wird, kann dies verdeckte Ausschüttung sein. Siehe auch das Stichwort "verbundene Unternehmen", Rz 1143 bis 1148.

Veräußert ein Steuerberater sein gesamtes Betriebsvermögen an die von ihm gegründete GmbH mit Ausnahme des werthaltigen Kundenstocks und verpachtet er diesen gegen angemessenes Entgelt an die GmbH, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor.

Steuerhinterziehung

1110

Eine verdeckte Ausschüttung begründet auf Grund der unterschiedlichen Voraussetzungen nicht zwangsweise eine Steuerhinterziehung im Sinne des § 33 FinStrG. Dies gilt insbesonders, wenn eine von der Verwaltungsmeinung abweichende jedoch vertretbare Rechtsauffassung als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen war.

Steuerklauseln

1111

Siehe Rz 851.

Steueroasen

1112

Kommt es im Zusammenhang mit bekannten Steueroasen zu Leistungen an Anteilsinhaber in diesen Ländern, hat der Steuerpflichtige von vornherein dafür zu sorgen, dass er in der Lage sein wird, im Bedarfsfall diese Beziehungen ausreichend zu dokumentieren (VwGH 25.5.1993, 93/14/0019). Siehe dazu EStR 2000 Rz 1122.

Stiftungen

1113

Verdeckte Ausschüttungen kommen im Rahmen der Gründung einer Privatstiftung bei unentgeltlicher Übertragung von Vermögenswerten einer Körperschaft auf die Privatstiftung in Betracht, wenn dadurch im Endeffekt der Nutzen dieser Vermögenswerte dem Anteilsinhaber oder einer ihm nahe stehenden Person zu Gute kommt und dies nicht betrieblich veranlasst (zB Arbeitnehmerförderung, welche für alle Dienstnehmer - auch den Anteilsinhaber - gleich gestaltet wird) ist.

Zum Vorliegen verdeckter Zuwendungen zu Lasten der Privatstiftung siehe im übrigen StiftR 2001 Rz 71 bis 82.

Stille Gesellschaft

1114

Siehe das Stichwort ”GmbH und stille Gesellschaft", Rz 983.

Strafen

1115

Siehe das Stichwort ”Deliktisches Verhalten", Rz 912.

Strohmann

1116

Siehe das Stichwort ”Scheingeschäftsführer”, Rz 1094.

Studienfahrt

1117

Trägt die Körperschaft die Kosten einer für ihre Anteilsinhaber kostenlosen Studienfahrt, welche aufgrund (der Größe) des Personenkreises nicht betrieblich erklärt werden kann, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Subunternehmer

1118

Wird der geschäftsführende Anteilsinhaber als Subunternehmer der Körperschaft tätig, ist dies nur dann als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen, wenn dabei die Regeln über die steuerliche Anerkennung von Beziehungen zwischen nahen Angehörigen verletzt werden (siehe Rz 753 bis 755 und das Stichwort ”Gesellschafter-Geschäftsführer, Allgemeines”, Rz 968).

Syndikatsvertrag

1119

Sieht ein Syndikatsvertrag Regeln über zwangsweise die Veräußerung von Anteilen an die anderen Anteilsinhaber vor und ist diese Regelung gesellschaftlich veranlasst, sind Übertragungen von Anteilsrechten, welche nicht dem fremdüblichen Preis entsprechen, als verdeckte Ausschüttung zu betrachten (siehe auch das Stichwort ”Geschäftsanteilsveräußerung”, Rz 957).

Tantiemen

1120

Tantiemen sind entweder Anteil am Gewinn oder Umsatz der Körperschaft, welche der geschäftsführende Anteilsinhaber erhält, um auf diese Weise seinen Anteil am wirtschaftlichen Erfolg zu dokumentieren. Tantiemen des geschäftsführenden Anteilsinhabers sind Teil der Geschäftsführervergütung und es gelten die allgemeinen Ausführungen zu diesem Stichwort. Um den Voraussetzungen des Fremdvergleiches und denen der steuerlichen Anerkennung von Beziehungen zwischen nahen Angehörigen zu entsprechen (siehe Rz 753 bis 755), muss eine Tantiemenvereinbarung im Vorhinein so gestaltet werden, dass die Höhe der gewinn- oder umsatzabhängigen Vergütung sich eindeutig bestimmen lässt. Sonst stünde es den Anteilsinhabern aufgrund des fehlenden Interessensgegensatzes frei, im Nachhinein die Verhältnisse zwischen Anteilsinhabern und Körperschaft so zu gestalten, dass die steuerliche Belastung minimiert wird. Im Vergleich zu Fremden, welche in gleichartigen Rechtsbeziehungen zueinander stünden, würde dies zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung führen.

Eine Gewinntantieme ist außer in Ausnahmefällen der Umsatztantieme vorzuziehen, da diese idR den Anteil am Erfolg besser widerspiegelt.

Insgesamt soll die Summe der Tantiemen der Anteilsinhaber 50% der Jahresgewinnes bzw. 25% der Gesamtvergütung des Anteilsinhabers nicht überschreiten. Es sind allerdings die Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalles (über das allgemeine Risiko hinausgehendes besonderes Unternehmerrisiko, wirtschaftliche Situation, beabsichtigte Investitionen) zu berücksichtigen, die im Rahmen der Angemessenheitsgrenze der Gesamtvergütung eine gewisse Variabilität zulassen.

Eine Mindesttantieme kann als fixer Vergütungsbestandteil behandelt werden und es gelten die unter dem Stichwort "Geschäftsführervergütung", Rz 960 bis 962, dargestellten Regeln.

Eine Rückstellung für eine vereinbarte Tantieme ist soweit zulässig, wie die Tantiemenvereinbarung selbst steuerlich anzuerkennen ist.

Tantieme Abschlagszahlung

1121

Abschlagszahlungen auf eine vereinbarte Tantieme sind im Einzelfall auf ihre (auch zeitlich bedingte) Angemessenheit zu untersuchen.

Tausch

1122

Es gelten die Ausführungen zum Stichwort "Lieferverkehr", Rz 1031 bis 1035. Jedoch ist die Angemessenheit von beiden Wirtschaftsgütern als Gegenleistung zu überprüfen. Erbringt die

Gesellschaft anstelle der geschuldeten Geldleistung eine höherwertige Sachleistung, kann im übersteigenden Teil eine verdeckte Ausschüttung liegen.

Teilwertabschreibung

1123

Eine Teilwertabschreibung der Körperschaft auf eine Forderung gegen einen Anteilsinhaber ist zulässig, soweit dies betrieblich veranlasst ist. Dies ist dann nicht der Fall, wenn keine Maßnahmen zur Erlangung der Mittel beim Anteilsinhaber unternommen werden.

Timesharing

1124

Gewährt eine Körperschaft, welche sich mit der Vermittlung von "Timesharing" (zeitliche Nutzung von Ferienwohnungen) beschäftigt, ihren Anteilsinhabern auch die Möglichkeit Ferienwohnungen (ohne Entgelt) zu nutzen, kann darin eine verdeckte Ausschüttung gelegen sein.

Trauerfeier, Traueranzeigen

1125

Siehe das Stichwort "Begräbniskosten", Rz 882.

Treaty-Shopping

1126

Verlagert ein ausländisches Mutterunternehmen ohne tatsächliche Grundlage seinen betrieblichen Aufwand in eine österreichische Tochtergesellschaft, um auf diese Weise die inländischen Steuern zu minimieren und die im Ausland vorhandenen steuerlichen Begünstigungen zu nutzen, stellt der im Inland unberechtigt geltend gemachte betriebliche Aufwand verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft dar. Siehe auch das Stichwort "Verbundene Unternehmen", Rz 1143 bis 1148.

Treuhandschaft

1127

Wird die Körperschaft für den Anteilsinhaber oder der Anteilsinhaber umgekehrt für die Körperschaft als Treuhänder tätig, sind angemessene Treuhandgebühren zu entrichten. Erwirbt oder hält eine Körperschaft ein Wirtschaftsgut treuhändig für einen Anteilsinhaber, müssen der Körperschaft angemessene Treuhandgebühren bezahlt werden. Die Übertragung des Treuhandeigentums und dessen Rückgängigmachen stellen für sich alleine keine verdeckte Ausschüttung dar.

Werden zwischen Gesellschaften, welche zwar unterschiedliche Anteilsinhaber haben, die jedoch treuhändig tätig werden, sodass die gleichen Personen (treuhändig) an den Körperschaften beteiligt sind, Warenlieferungen zu unangemessenen Bedingungen durchgeführt, liegen verdeckte Ausschüttungen vor.

Überstundenvergütungen

1128

Ist die tatsächliche Leistung von Überstunden im geltend gemachten Ausmaß nachweisbar und liegt die Überstundenvergütung in (branchen-) üblicher Höhe, ist sie, soweit sie im Rahmen angemessener Gesamtausstattung des geschäftsführenden Anteilsinhabers liegt, keine verdeckte Ausschüttung.

Umgründungen

1129

Siehe die Stichworte ”Firmenwert”, Rz 941, und ”GmbH & Co KG”, Rz 975 bis 982.

Umlagen

1130

Siehe das Stichwort ”Verbundene Unternehmen", Rz 1143 bis 1148.

Umsatzpachtverhältnis

1131

In diesem Fall erwarten Pächter (Körperschaft) und Verpächter (Anteilsinhaber) in der Regel eine Steigerung des Umsatzes (Betriebsverpachtung). Eine verdeckte Ausschüttung wird erst dann vorliegen, wenn aufgrund von Eigeninvestitionen des Pächters sich die Ertragslage so stark verändert hat, dass eine Änderung der Geschäftsgrundlage vorliegt. Unterlässt der Pächter dann eine Anpassung des Pachtvertrages (Ermäßigung des Pachtzinses), besteht die verdeckte Ausschüttung in der Differenz zwischen angemessenen und bezahlten Pachtzins.

Umsatzsteuer

1132

Sofern ein Anteilsinhaber einen Gegenstand gegen unangemessen niedriges Entgelt erhält, unterliegt der Leistungsaustausch der Besteuerung nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994. Die Differenz zwischen bezahltem Preis und Selbstkostenpreis ist Aufwandseigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. c UStG 1994).

Zur Vorsteuerabzugsfähigkeit siehe UStR 2000 Rz 1929 f.

Umsatztantieme

1133

Siehe das Stichwort ”Tantiemen”, Rz 1120.

Umsatzrückvergütung

1134

Bedient sich eine Genossenschaft einer Körperschaft für den zentralen Einkauf ihrer Mitglieder, kann in Umsatzrückvergütungen an die Mitglieder, die den Gewinn der Körperschaft verringern, eine verdeckte Ausschüttung liegen.

Ungeklärter Vermögenszuwachs

1135

Soweit ein ungeklärter Vermögenszuwachs bei den Anteilsinhabern als verdeckte Ausschüttung einzuordnen ist, gelten für die Zurechnung die Ausführungen zum Stichwort ”Mehrgewinne”, Rz 1039. Siehe auch das Stichwort ”Schwarzgeschäfte”, Rz 1098.

Unterschlagung

1136

Siehe das Stichwort ”Diebstahl”, Rz 914.

Untreue

1137

Siehe das Stichwort ”Diebstahl”, Rz 914.

Unrechtmäßige Entnahmen

1138

Diese werden dann zur verdeckten Ausschüttung, wenn die Körperschaft nicht nach Kenntnis dieser Vorgänge einen Anspruch gegen den Anteilsinhaber aktiviert und das Entnommene zurückfordert.

Urheber

1139

Siehe das Stichwort ”Erfindervergütung", Rz 935.

Urlaubsabgeltung

1140

Hat der geschäftsführende Anteilsinhaber vertraglich einen Anspruch auf Urlaub, konsumiert er diesen aus betrieblichen Gründen nicht und kann er ihn aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht in das neue Kalenderjahr übertragen, ist Urlaubsabgeltung bei angemessener Vergütung keine verdeckte Ausschüttung.

Verbindlichkeiten, Übernahme von

1141

Siehe unter Einkommensteuerverbindlichkeit, Rz 927.

Verbrauchergenossenschaft

1142

Siehe das Stichwort "Umsatzrückvergütung", Rz 1134.

Verbundene Unternehmen

a) Gesellschaften im Konzern:

1143

Insbesonders folgende Fallkonstellationen können zu einer verdeckten Ausschüttung führen:

- Eine Tochtergesellschaft erbringt Lieferungen und Leistungen an die Muttergesellschaft bei unangemessen niedrigem Entgelt (verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft).
- Die Muttergesellschaft erbringt Lieferungen und Leistungen an die Tochtergesellschaft zu überhöhten Preisen (verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft).
- Die Tochtergesellschaft zahlt Ausgleichsbeträge an die Muttergesellschaft für Verluste anderer Tochtergesellschaften (verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft, VwGH 15.2.1980, 2427/79, 2508/79).
- Die Enkelgesellschaft erbringt Lieferungen und Leistungen an die Muttergesellschaft zu unangemessen niedrigen Preisen (verdeckte Ausschüttung an die Tochtergesellschaft und weitere verdeckte Ausschüttung von dieser an die Muttergesellschaft).
- Eine Schwestergesellschaft erbringt Lieferungen und Leistungen an eine weitere Schwestergesellschaft zu unangemessenen Preisen. Es kommt zu einer verdeckten Ausschüttung an die Muttergesellschaft, welche den dadurch entstehenden Vorteil an die benachteiligte Schwestergesellschaft weitergibt (bei Wirtschaftsgütern – verdeckte Einlage).
- Eine Schwester- oder Enkelgesellschaft überträgt liquide Mittel an eine andere Schwester- oder Enkelgesellschaft ("Geschwisterzuschuss", verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft und Weitergabe des Vorteils über die Großmuttergesellschaft).
- Ist ein Minderheitsgesellschafter (Muttergesellschaft) an einer weiteren Gesellschaft mehrheitlich beteiligt, an welche die erste Gesellschaft unentgeltliche Leistungen erbringt, ist die verdeckte Ausschüttung dem Minderheitsgesellschafter (Muttergesellschaft) zuzurechnen.

b) Konzernumlagen

1144

Erbringt die Muttergesellschaft Leistungen für den gesamten Konzernverbund, ist der Ersatz dieser Aufwendungen durch die Tochtergesellschaften dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn diese tatsächlich erbrachte Leistungen in angemessener Höhe abgelten. Hier kommen insbesonders Werbung, Forschung, Entwicklung, Datenverarbeitung, Aus- und Fortbildung von Personal, Buchhaltung, Beratung, Beschaffung von Waren und Dienstleistungen in Betracht.

Allenfalls kann zu diesen Aufwendungen ein Gewinnaufschlag von 10% bis 15% hinzugerechnet werden, was jedoch nicht für die Weiterverrechnung von Steuern gilt.

Der Ersatz der Aufwendungen der Muttergesellschaft für die Konzernleitung oder nicht quantifizierbare Vorteile aus der bloßen Konzernzugehörigkeit (Führen des Konzernnamens, daraus resultierender wirtschaftlicher Rückhalt und Marktvorteile, Organisationskosten, Planung und Steuerung des Gesamtkonzerns) haben ihre Wurzel in der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Körperschaften zueinander und sind daher verdeckte Ausschüttung.

c) Unternehmensgruppen

1145

Siehe Rz 361 bis Rz 495 und das Stichwort "Unternehmensgruppen", Rz 1055.

d) Veräußerung von Gesellschaftsanteilen

1146

Werden Anteile an der Körperschaft an eine andere Körperschaft veräußert, an welcher der Veräußerer und Angehörige des Veräußerers beteiligt sind, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, soweit der Anteil zu teuer weitergegeben wird. Siehe auch das Stichwort "Geschäftsanteilsveräußerung", Rz 957.

e) Verrechnungspreise

1147

Es gelten die Ausführungen zu lit. a). Insbesonders bei internationalen Beziehungen ist die Angemessenheit der Gegenleistung jeweils anhand der Umstände des Einzelfalles (OECD – Verrechnungspreise als Auslegungsbehelf) zu überprüfen.

f) Treaty Shopping

1148

Werden zu hohe oder zu niedrige Gegenleistungen oder Ertragsverzicht genutzt, um Gewinne in steuerlich begünstigte Länder zu verschieben, ist dies nach den unter lit. a) dargestellten Grundsätzen zu korrigieren.

Verdeckte Einlage

1149

Siehe Rz 681 bis 689.

Verdecktes Stammkapital

1150

Siehe Rz 681 bis 689. Ist ein vom Anteilsinhaber der Körperschaft gewährtes Darlehen als verdecktes Stammkapital zu werten, begründen die dafür bezahlten Zinsen eine verdeckte Ausschüttung.

Verein

1151

Auch bei Vereinen ist eine verdeckte Ausschüttung grundsätzlich denkbar (siehe Rz 769 bis 772). Der VwGH hat im Erkenntnis VwGH 10.7.1996, 94/15/0005 einer der Vorgangsweise bei verdeckten Ausschüttungen entsprechende Korrektur der Bemessungsgrundlage für richtig erachtet (bei Bezahlung für Tätigkeiten, welche die Vereinsmitglieder ohne besonderen Entgeltsanspruch zu erbringen gehabt hätten). Es sind daher alle in diesem Abschnitt dargestellten Formen der verdeckten Ausschüttung auch an Vereinsmitglieder denkbar (zB VwGH 24.6.1999, 97/15/0212 wo überhöhte Funktionärsgebühren ausdrücklich als verdeckte Ausschüttung bezeichnet wurden). Siehe auch VereinsR 2001 Rz 116.

Verluste

1152

Siehe das Stichwort "Liebhaberei", Rz 1030.

Vermietung und Verpachtung

1153

Siehe die Stichwörter "Mietverhältnisse, Pachtverhältnisse", Rz 1040 bis 1045.

Verrechnungsforderung

1154

Führt eine Körperschaft für angestellte Anteilsinhaber Verrechnungskonten, auf welchen sowohl die Gehälter als auch Zahlungen für private Zwecke verbucht werden, liegt bei Überziehung des ausgewiesenen Guthabens ein Darlehen der Körperschaft an den Anteilsinhaber vor. Wird dieses nicht oder nicht angemessen verzinst oder besteht keine

Rückforderungsabsicht, liegt insofern eine verdeckte Ausschüttung vor. Siehe auch das Stichwort "Entnahmen", Rz 933.

Verrechnungspreise

1155

Siehe das Stichwort ”verbundene Unternehmen”, Rz 1143 bis 1148.

Versicherungen

1156

Siehe das Stichwort ”Lebensversicherungen", Rz 1028 und 1029. Andere Personenversicherungen, die als Direktversicherung für den Anteilsinhaber abgeschlossen werden, gehören zur Gesamtausstattung des Anteilsinhabers, so etwa auch die Sozialversicherungsbeiträge (siehe das Stichwort ”Pflichtversicherungsbeiträge”, Rz 1067). Grundsätzlich kommt eine verdeckte Ausschüttung immer dann in Betracht, wenn eine Versicherung abgeschlossen wird, deren Begünstigter ein Anteilsinhaber oder ein naher Angehöriger ist und kein ausreichender betrieblicher Grund für den Abschluss einer solchen Versicherung vorliegt. Wird eine Versicherungsvergütung an den Anteilsinhaber ausbezahlt, obwohl die Körperschaft richtigerweise die Versicherungsbeiträge als Betriebsausgabe behandelt hat, liegt darin eine verdeckte Ausschüttung (VwGH 11.12.1978, 0094/77, 0952/77, 3049/78, 3050/78).

Versorgungsbetriebe

1157

Siehe das Stichwort ”Spenden”, Rz 1106.

Versorgungsbetriebeverbund

1158

Siehe Rz 1379

Verträge und Vereinbarungen

1159

Grundsätzlich gilt, dass Verträge und Vereinbarungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber den Anforderungen genügen müssen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (siehe Rz 753 bis 755). Solche Rechtsgeschäfte müssen daher nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Vertriebskosten

1160

Fallen bei einer Körperschaft, die Erzeugnisse herstellt, Aufwendungen an, durch welche auch der Vertrieb der Erzeugnisse der Firma eines Anteilsinhabers gefördert wird, liegen darin keine verdeckten Ausschüttungen, soweit die Aufwendungen durch die eigene Produktionstätigkeit der Körperschaft verursacht sind oder die Übernahme zugunsten der Vertriebsfirma branchenüblich ist.

Veruntreuung

1161

Bereichert sich ein Nichtgesellschafter widerrechtlich gegen den Willen der Gesellschaft, liegt idR eine Betriebsausgabe der Gesellschaft vor. Durch den Aktivierungsanspruch wird dieser Aufwand neutralisiert. Der Vorgang führt zur Erfassung in der entsprechenden Einkunftsart beim Bereicherten. Die einkommensteuerliche Erfassung bedarf der Feststellung, dass die Person, der der Vorteil zugekommen ist,

- eine einkommensteuerlich relevante Tätigkeit entfaltet hat und
- ein Zusammenhang zwischen der Tätigkeit und dem Vermögensvorteil besteht.

Siehe auch das Stichwort "Diebstahl", Rz 914.

Verzicht auf Ansprüche

1162

Verzichtet eine Körperschaft gegenüber einem Anteilsinhaber auf das Geltendmachen von vermögenswerten Ansprüchen, wie etwa die Rückforderung von Auslagen, welche sie für den Anteilsinhaber gemacht hat, den Rückgriff bei Inanspruchnahme einer Bürgschaft, den Wertausgleich bei gegenseitigen Geschäften, die Forderung (siehe das Stichwort "Forderungsverzicht", Rz 943 und 944), welche entsteht, wenn der Anteilsinhaber sich rechtswidrig Vorteile verschafft (siehe das Stichwort "Diebstahl", Rz 914) oder die Verzinsung von Darlehen, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Es reicht aber auch aus, wenn die Körperschaft zugunsten ihres Anteilsinhabers auf eine Gewinnchance verzichtet (siehe Rz 824 bis 828), so etwa auf die Möglichkeit, ein Grundstück unter dem verkehrsüblichen Preis oder einen Gesellschaftsanteil zum Nennwert zu erwerben. Es reicht sogar aus, wenn die Gewinnchance gar nicht besteht, aber ein Dritter bereit ist, im Weg des Vergleichs den Anspruch zum Teil oder zur Gänze anzuerkennen.

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung bemisst sich nach der Differenz der nicht erzielten Einnahmen und den gegebenenfalls vorhandenen Aufwendungen.

Zum Verzicht auf Schadenersatzansprüche siehe das Stichwort "Schadenersatz", Rz 1092.

Vorsteuer

1163

Zur Vorsteuerabzugsfähigkeit siehe UStR 2000 Rz 1929 f.

Bei der Berechnung der Höhe der verdeckten Ausschüttung aufgrund nicht erklärter Umsätze einer Körperschaft sind die bei der Schätzung des Aufwandes für Material und Löhne im Materialeinkauf enthaltenen Vorsteuerbeträge trotz Fehlens der Eingangsrechnung einzubeziehen (VwGH 20.2.1992, 90/13/0118, 90/13/0119), wenn diese bei der Festsetzung der Umsatzsteuer unberücksichtigt geblieben sind.

Vorsorge für Verpflichtungen

1164

Siehe das Stichwort "Pension", Rz 1059 bis 1066.

Vorteilsausgleich

1165

Siehe dazu Rz 792 bis 815.

Weihnachtsgratifikation

1166

Besteht eine steuerlich anzuerkennende Vereinbarung über die Zahlung von "Weihnachtsgeld" (siehe Rz 753 bis 755) ist die Bezahlung keine verdeckte Ausschüttung, soweit die angemessene Gesamtausstattung nicht überschritten wird (siehe das Stichwort "Geschäftsführervergütung", Rz 960 bis 962).

Werbung

1167

Trägt eine Körperschaft den Werbeaufwand für Einzelunternehmen der Anteilsinhaber, stellt dies, wenn keine angemessene Vergütung gewährt wird, eine verdeckte Ausschüttung dar.

Wettbewerbsverbot

1168

Grundsätzlich kann auch ein Anteilsinhaber im selben Geschäftsbereich tätig werden wie seine Körperschaft und er kann sogar als Subunternehmer der Körperschaft Aufträge annehmen (siehe das Stichwort "Subunternehmer", Rz 1118). Denkbar ist je nach den gegebenen Umständen in einem solchen Fall eine indirekte verdeckte Ausschüttung (siehe Rz 824 bis 828), wenn der Anteilsinhaber den Kenntnisstand oder die Geschäftschance der Körperschaft ausnützt, um so an Stelle der Körperschaft tätig zu werden. Wenn die

Voraussetzungen der Fremdüblichkeit (Rz 753 bis 755) bei der Tätigkeit als Subunternehmer nicht erfüllt werden, kommt es zur direkten verdeckten Ausschüttung.

Wird kein vertragliches Wettbewerbsverbot vereinbart, ist eine Entschädigung für ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot keine verdeckte Ausschüttung, sofern sie angemessen ist. Befreit die Körperschaft den Anteilsinhaber nachträglich von einem Wettbewerbsverbot und erhält sie dafür keine angemessene Vergütung, liegt darin eine verdeckte Ausschüttung.

Verzichtet die Körperschaft auf den Anspruch auf Vorteilsherausgabe, welcher ihr aus einem entgegen einem bestehenden Konkurrenzverbot getätigten Konkurrenzgeschäft zusteht, liegt im Verzicht eine verdeckte Ausschüttung. Siehe auch das Stichwort ”Gesellschafter-Geschäftsführer, allgemeines”, Rz 968.

Wirtschaftliches Eigentum

1169

Siehe das Stichwort ”Treuhandschaft", Rz 1127.

Witwenpension

1170

Siehe das Stichwort ”Pension, e) Hinterbliebenenversorgung”, Rz 1066.

Wohnung als Betriebsvermögen, Wohnungsüberlassung, Wohnungsumbau

1171

Siehe dazu Stichwort ”Dienstwohnung", Rz 919 bis 922.

Zinsen, Zinsverzicht

1172

Siehe das Stichwort ”Darlehen, Zinslose Darlehen”, Rz 907.

Zinseszinsen

1173

Verrechnet eine Körperschaft Zinsen für von ihr gewährte Darlehen erst verspätet, können die dadurch angefallenen Zinseszinsen, soweit diese nicht eingefordert werden, verdeckte Ausschüttung sein (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111).

Zurechnung zu einzelnen Gesellschaftern

1174

Siehe die Stichwörter ”Mehrgewinne”, Rz 1039, und ”Schwarzgeschäfte”, Rz 1098.

Zukunftssicherung

1175

Siehe das Stichwort "Geschäftsführervergütung", Rz 960 bis 962. Maßnahmen zur Zukunftssicherung des geschäftsführenden Anteilsinhabers sind nur dann verdeckte Ausschüttung, wenn die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Geschäften zwischen nahen Angehörigen (siehe Rz 753 bis 755) nicht eingehalten wurden oder die Gesamtausstattung insgesamt gesehen, unangemessen hoch ist.

15 Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG 1988 in Verbindung mit § 18 EStG 1988)

15.1 Allgemeines

1176

Sonderausgaben sind Ausgaben, die außerhalb der Einkunftsarten angesiedelt sind und nur durch ausdrückliche Verankerung im Gesetz abzugsfähig sind. Die in § 8 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 zitierten Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1, 6 und 7 EStG 1988 sind an sich nur bei Körperschaften denkbar, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen. Bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 (buchführungspflichtige Kapitalgesellschaften, Betriebe gewerblicher Art, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften) werden sämtliche Aufwendungen den gewerblichen Einkünften zugerechnet. Soweit diese Ausgaben allerdings in den Bereich der nichtabzugsfähigen Aufwendungen fallen, ist ein Abzug als Sonderausgabe denkbar. Die zitierten Sonderausgaben betreffen:

- § 18 Abs. 1 Z 1: Renten und dauernde Lasten (siehe EStR 2000 Rz 7009 ff)
- § 18 Abs. 1 Z 6: Steuerberatungskosten (siehe LStR 1999 Rz 561 ff)
- § 18 Abs. 1 Z 7: Zuwendungen im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 (siehe EStR 2000 Rz 1332 bis 1338)

Geldspenden fallen dann unter die Sonderausgaben, wenn außerbetriebliche Mittel zugewendet werden oder aus Konten erfolgen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören.

15.2 Verlustabzug

15.2.1 Allgemeines

1177

Verlustabzug ist das Recht des Steuerpflichtigen, betriebliche Verluste der Vorjahre soweit als Sonderausgaben abzusetzen, als sie nicht durch Verrechnung mit Vorjahreseinkünften aufgebraucht wurden. Der Verlustabzug ist ein höchstpersönliches Recht, das nicht auf andere übergehen kann. Ausnahmen davon betreffen einerseits die Gesamtrechtsnachfolge im Rahmen des Erbweges (gilt auch für Körperschaften), andererseits die Nachfolge nach Maßgabe des Umgründungssteuergesetzes (§§ 4, 10, 21 und 35 UmgrStG).

§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 18 Abs. 6 und 7 und § 2 Abs. 2b EStG 1988 bestimmt den Rahmen der Abzugsmöglichkeit. Näheres siehe EStR 2000 Rz 4502 bis 4538 und 8059.

Für Verluste ab 1991 gilt die unbeschränkte Vortragsfähigkeit, wobei jedoch für 1996 und 1997 ein Verlustabzugsverbot greift. Siehe dazu den Erlass des BMF Z 14 0602/1-IV/14/98 vom 20. Mai 1998, betreffend die gesetzlichen Neuerungen bei der steuerlichen Behandlung von Verlusten, AÖF Nr. 125/1998.

15.2.2 Mantelkauf (§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988)

15.2.2.1 Begriff

1178

Der Mantelkauftatbestand bewirkt den Untergang des Verlustvortragsrechtes bei einer gesamthaften wesentlichen Änderung der Strukturen der Körperschaft (organisatorisch, wirtschaftlich, gesellschaftlich) auf entgeltlicher Grundlage innerhalb eines überschaubaren kurzen Zeitraumes bei unverändert zivilrechtlichem Weiterbestand. Der Regelung liegt eine Aufgabe der körperschaftsteuerrechtlichen Identität zugrunde. Im Gegensatz zur Bezeichnung setzt der Mantelkauftatbestand nicht die Vermögenslosigkeit der zu beurteilenden Körperschaft voraus. Sämtliche Strukturänderungen müssen kumulativ vorliegen. Die Vortragsfähigkeit von Vorjahresverlusten ist jedoch bei Vorliegen der Mantelkaufelemente nicht beeinträchtigt, wenn der

- Sanierungstatbestand des § 8 Abs. 4 Z KStG 1988 oder
- Rationalisierungstatbestand des § 4 Z 2 UmgrStG beim aufnehmenden Unternehmen gegeben ist.

1179

Unberührt vom Tatbestand eines Mantelkaufs bleiben Schwebeverluste (Wartetasteverluste) im Sinne des § 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs. 2a bzw. 2b oder § 10 Abs. 8 EStG 1988, die auch bei einer vollständigen Strukturänderung der Körperschaft mit ihren nächsten Gewinnen zu verrechnen sind.

15.2.2.2 Voraussetzungen

15.2.2.2.1 Änderung der organisatorischen Struktur

1180

Eine Änderung der organisatorischen Struktur liegt vor, wenn die Leitungs- und Verwaltungsfunktionen (gesetzliche Vertreter) einer Körperschaft geändert werden.

Eine wesentliche Änderung ist gegeben, wenn alle oder die überwiegende Mehrheit der geschäftsleitenden Funktionäre in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs fraktioniert ersetzt werden.

15.2.2.2.2 Änderung der wirtschaftlichen Struktur

1181

Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur liegt vor, wenn die aus Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit (bezogen auf sämtliche bisherigen Tätigkeitsbereiche) der Körperschaft verloren geht.

Diese Änderung kann sein:

- negativ gesehen: Verminderung bis hin zur Beendigung der wirtschaftlichen Einheit mit oder ohne nachfolgende(r) Schaffung einer neuen Einheit
  - Die bloße Beendigung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit im Bereich des Voreigentümers ist zunächst ebenso unbedenklich wie im Bereich des Folgeeigentümers. Erst die durch den Folgeeigentümer stattfindende Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit ist eine wesentliche Änderung und somit ein Mantelkauf. Die bloße Verminderung der wirtschaftlichen Einheit durch den Voreigentümer ist zunächst ebenso unbedenklich wie durch den Folgeunternehmer in dessen Herrschaftsbereich. Bei Schaffung einer zusätzlichen wirtschaftlichen Einheit in einer anderen Branche im Herrschaftsbereich des Folgeeigentümers liegt dann ein Mantelkauftatbestand vor, wenn die neue Einheit gegenüber der bisherigen erheblich (um mindestens 75%) überwiegt.
- positiv gesehen: Erweiterung der wirtschaftlichen Einheit in quantitativer oder qualitativer Hinsicht.
  - Die Erweiterung der übernommenen und weitergeführten wirtschaftlichen Einheit stellt eine wesentliche Änderung dar, wenn
    - eine kurzfristig durchgeführte quantitative Erweiterung um zumindest das Dreifache erfolgt. Sofern der Erweiterungszeitraum sich längerfristig erstreckt, ist dies unschädlich
    - eine kurzfristige qualitative Erweiterung (vom Kleinstbetrieb zum Handwerksbetrieb, zum Fabrikbetrieb, zum Industriebetrieb) stattfindet, sodass die Beendigung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit und die Gründung einer neuen anzunehmen ist.

- Erfolgen die beschriebenen Erweiterungen in quantitativer und qualitativer Hinsicht im Herrschaftsbereich des Voreigentümers auf Veranlassung des Folgeeigentümers, stellt dies eine wesentliche Veränderung dar.

15.2.2.2.3 Änderung der Gesellschafterstruktur

1182

Eine wesentliche Änderung liegt vor, wenn sich mehr als 75% der Vorstruktur ändert. Fraktionierte Erwerbe sind zusammen zu rechnen, wenn ein innerer Zusammenhang mit den übrigen Tatbestandsmerkmalen besteht.

Voraussetzung ist eine Änderung auf entgeltlicher Grundlage (Kauf, Tausch). Darunter fällt auch der Kauf der Anteile um einen symbolischen Betrag. Dem ist gleich zu halten, wenn sich für eine unentgeltliche Anteilsübertragung ein wirtschaftlicher Ausgleichsposten finden lässt. Es ist gleichgültig, ob der Erwerber dadurch Gesellschafter wird oder als Gesellschafter zusätzliche Anteile erwirbt. Der Anteilserwerb im Rahmen einer Kapitalerhöhung außerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes ist als entgeltlich zu sehen (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988). Der einbringungsverursachte Anteilserwerb stellt nach § 20 Abs. 1 UmgrStG einen Anschaffungstatbestand dar. Der fusionsbedingte Anteilstausch ist zwar kein Tausch, aber für die Mantelkaufsbetrachtung ein Beteiligungszugang auf entgeltlicher Basis, was für den erweiterten Mantelkauftatbestand des UmgrStG von Bedeutung sein kann. Unschädlich ist der Anteilserwerb von Todes wegen oder im Schenkungswege.

15.2.2.2.4 Gesamtbild der Verhältnisse

1183

Ein Mantelkauf kann auch vorliegen, wenn die einzelnen Tatbestandselemente unterschiedlich stark ausgeprägt sind. Es ist auch unmaßgeblich, in welcher Reihenfolge die drei Strukturelemente wesentlich geändert werden. Änderungen innerhalb eines kurzen Zeitraumes (ca. ein Jahr) sind ein Indiz für das Vorliegen eines Mantelkaufs.

Es ist notwendig, einen Zusammenhang zwischen dem Zustand der betrieblichen Sphäre bei Auftreten der Verluste und dem Zustand der betrieblichen Sphäre unmittelbar vor den Strukturänderungen herzustellen. Wirtschaftliche Vergleichbarkeit ist gegeben, solange die bedeutendsten betriebswirtschaftlichen Parameter (Umsatz, Anlagevermögen, Auftragsvolumen) der betrieblichen Sphäre nicht auf ein bloß unwesentliches Ausmaß (dh. 25% und weniger) abgesunken sind.

Befindet sich eine Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der finanziellen und organisatorischen Änderungen in Liquidation, ist es eine Tatfrage, ob überhaupt noch eine betriebsbereite

Funktion vorliegt (ruhender Betrieb) oder ob der bisherige Betrieb infolge der Veräußerung von Vermögensteilen nicht mehr (vollständig) existiert.

Die Reaktivierung eines ruhenden Betriebes, der in betriebsbereitem Zustand ist, begründet keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur. Ein Verdachtsfall ist hingegen der Erwerb aller Anteile einer Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit der Übernahme besenreiner Standorte ohne Ware, Lieferanten und Einrichtung einer zudem entschuldeten Gesellschaft, auch wenn die erworbene Gesellschaft in der Folge neue Aktivitäten in der gleichen Branche setzen will.

15.2.2.3 Wirkung

1184

Fallen die Elemente des Mantelkaufes innerhalb eines Wirtschaftsjahres an, ist der Verlustvortrag ab diesem Wirtschaftsjahr verloren. Verteilen sich die Strukturänderungen gesamthaft über mehr als ein Wirtschaftsjahr, geht der Verlustvortrag ab jenem Wirtschaftsjahr verloren, in dem das erste Tatbestandselement des Mantelkaufes gegeben ist. Erstrecken sich die einzelnen Tatbestandselemente des Mantelkaufes auf einen über ein Kalenderjahr hinausgehenden Zeitraum, kann ein solcher nur dann angenommen werden, wenn die Umstände des Einzelfalles auf ein planmäßiges Vorhaben beim Verwirklichen des ersten Tatbestandselements schließen lassen.

Dies bewirkt, dass die Verluste der Vorjahre ab dem Mantelkaufjahr, nicht aber ein Verlust des Mantelkaufjahres selbst (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0079) in den Folgejahren nicht mehr vortragsfähig sind.

Es kommt grundsätzlich nicht darauf an, in welcher zeitlichen Abfolge die Strukturänderungen eintreten. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass ein Zusammenhang zwischen den einzelnen Änderungen besteht.

Ein Mantelkauf liegt somit auch dann vor, wenn die "alten" Gesellschafter vor der Anteilsübertragung in Willensübereinstimmung mit den "neuen" Gesellschaftern die wirtschaftlichen Strukturen verändern und erst anschließend eine Änderung der Gesellschafterstrukturen vorgenommen wird. Kein Mantelkauf wäre hingegen gegeben, wenn zuerst die "alten" Gesellschafter - mit dem Ziel der besseren Verwertbarkeit der Körperschaft - eine Veränderung der wirtschaftlichen Strukturen vornehmen und sich erst dann auf die Suche nach Käufern ihrer Gesellschaftsanteile begeben (VwGH 26. 7. 2005, 2001/14/0135).

1185

Im Wirtschaftsjahr der Strukturänderung ist der Teil des (negativen) Jahresergebnisses bis zur Strukturänderung mit dem restlichen Jahresergebnis ab dem Zeitpunkt der

Strukturänderung aufzurechnen. Das Ergebnis des Jahres der Strukturänderung ist als Einheit zu sehen und unterliegt zur Gänze der Verlustabzugsbeschränkung.

1186

Der Mantelkauftatbestand wird durch § 4 Z 2 UmgrStG dahingehend erweitert, dass die Gesamtbetrachtung aller Strukturelemente auch durch Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen und Spaltungen nicht beeinträchtigt werden kann, dh. auf die Zeit vor und nach der Umgründung zu beziehen ist.

Sollte der Manteltatbestand bereits vor der Umgründung verwirklicht sein, stellt sich im Umgründungszeitpunkt die Frage des Verlustvortragsüberganges mangels eines vortragsfähigen Verlustes der übertragenden Körperschaft nicht mehr.

1187

Unterhält eine Körperschaft eine Mehrheit von Betrieben, müssen die Änderungen immer an der Gesamtheit der Betriebe bzw. des Betriebsvermögens gemessen werden. Eine fraktionierte Betrachtung scheidet aus, weil die Identität der Körperschaft nur ganzheitlich beurteilt werden kann. Es ist daher nicht zulässig, hinsichtlich eines Betriebes einer Körperschaft einen Mantelkauf für sich allein anzunehmen, weil die wirtschaftliche Struktur nur dieses Betriebes, nicht aber auch bei anderen Betrieben geändert wurde.

Sollte die Strukturänderung nicht sämtliche Betriebe einer Körperschaft betreffen, ist zu prüfen, ob das wirtschaftliche Gewicht jener Betriebe, die eine Strukturänderung erfahren haben, so stark ist, dass das Tatbestandsmerkmal einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur erfüllt ist.

15.2.2.4 Ausnahmen

15.2.2.4.1 Mantelkauf zu Sanierungszwecken

1188

Das höchstpersönliche Verlustvortragsrecht geht nicht verloren, wenn:

- die Strukturänderungen gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 zum Zweck der Sanierung der Körperschaft mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teils betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Dabei sind Sanierungsmaßnahmen erforderlich, die dem Tatbestand des seinerzeitigen § 36 EStG 1988 entsprechen. Das Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles der betrieblichen Arbeitsplätze setzt einen vor den Strukturänderungen existierenden Betrieb mit Arbeitsplätzen voraus. Eine Arbeitsplatzerhaltung ist nicht gegeben, wenn die Arbeitnehmer nur kurzfristig weiterbeschäftigt werden. Es kommt allerdings nicht auf die Übernahme der konkreten

Arbeitnehmer an; vielmehr ist eine ortsbezogene, regionalpolitische Förderung bezweckt. Ein wesentlicher Anteil der Arbeitnehmerschaft ist bei mindestens 25% gegeben.

- die Strukturänderungen gemäß § 4 Abs. 2 UmgrStG dem im Vorpunkt genannten Ziel der Arbeitsplatzerhaltung dienen. Um eine wirtschaftlich nicht vertretbare Besteuerung der stillen Reserven zu verhindern, kann ein Veräußerungsgewinn im Mantelkaufjahr mit ansonsten nicht mehr steuerwirksamen Vorjahresverlusten saldiert werden. Ein allfälliger laufender Gewinn im Mantelkaufjahr ist körperschaftsteuerpflichtig.

15.2.2.4.2 Mantelkauf in Verbindung mit Rationalisierung und Synergieeffekten bei der übernehmenden Körperschaft

1189

Das Verlustvortragsrecht geht nicht verloren, wenn die erheblichen Strukturänderungen gemäß § 4 Abs. 2 UmgrStG zum Zweck der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Dies ist der Abgabenbehörde nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Rationalisierungsmaßnahmen dienen vorwiegend der Verbesserung der Ergebnissituation durch Kosteneinsparung und zur Optimierung von Unternehmensabläufen. Dabei ist jedoch nicht nur auf die betriebliche Organisation, sondern auf die Unternehmenstätigkeit (immer der übernehmenden Körperschaft) abzustellen.

Unter Erzielung von Synergieeffekten werden Wertsteigerungen auf Grund der Vereinigung und Integration von Unternehmen verstanden (Verbundeffekte). Sie treten üblicherweise nicht automatisch auf Grund der Unternehmensakquisition ein, sondern sind durch erhebliche organisatorische Maßnahmen zu verwirklichen.

Synergieeffekte haben unterschiedliche Ursachen:

Eine entsprechende Vergrößerung des Abnehmerkreises erspart langwieriges und teures Eindringen in neue Märkte, die Übernahme eingeführter Produkte erspart Entwicklung und Werbemaßnahmen. Größenvorteile wirken sich im Beschaffungsbereich als gesteigerte Nachfragemacht aus. Gewisse Unternehmensfunktionen (Forschung und Entwicklung, Kundendienst, Einkaufsabteilung) können zusammengelegt werden.

Bei der Vereinigung kapitalstarker Unternehmen mit aufstrebenden kapitalnachfragenden Unternehmen können wechselseitige Finanzierungen Liquiditätskompensationen ergeben. Die Größe des Unternehmensverbundes ermöglicht manchmal erst den Zugang zum Kapitalmarkt, die Streuung des Unternehmensrisikos durch Diversifikation verhilft zur Senkung des Anleger- und Kreditrisikos.

16 Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 19 EStG 1988)

1190

Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben ist § 19 EStG 1988 anzuwenden. Siehe dazu EStR 2000 Rz 4601 bis 4632.

17 Nichtabzugsfähige Ausgaben (§ 12 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 EStG 1988)

17.1 Allgemeines und Verweis

1191

§ 12 KStG 1988 entspricht typologisch § 20 EStG 1988, der auf Körperschaften nicht anwendbar ist. Die Vorschrift schließt den Abzug bestimmter Aufwendungen und Ausgaben bei der Einkommensermittlung aus oder schränkt den Abzug ein. Der Begriff der Betriebsausgaben ist in § 4 Abs. 4 EStG 1988 definiert. Neben den genannten Abzugsverboten gelten auch alle anderen in den Einkommensermittlungsvorschriften des EStG 1988 und KStG 1988 enthaltenen. § 12 KStG 1988 gilt unabhängig von der Art der Gewinn- oder Einkünfteermittlung.

17.1.1 Aufwendungen für die Erfüllung satzungsgemäßer Zwecke (§ 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988)

1192

§ 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 gilt für alle Körperschaften, hat aber insbesondere bei Stiftungen und Vereinen praktische Bedeutung. Es wird klargestellt, dass die Aufwendungen zur Erfüllung satzungsgemäßer Zwecke bei den juristischen Personen den Aufwendungen der natürlichen Personen für ihre privaten Zwecke gleichzusetzen sind. Es liegen daher Aufwendungen im Bereich der Einkommensverwendung vor. Vom Zweck muss aber die Tätigkeit der Körperschaft unterschieden werden; Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser sind abzugsfähig. Die Nichtabzugsfähigkeit kann daher nur bei Zwecken außerhalb steuerpflichtiger Einkunftsarten angenommen werden. Zuwendungen einer Privatstiftung an Begünstigte und Letztbegünstigte sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie unter die Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 Z 1 KStG 1988) subsumiert werden können.

17.1.2 Angemessenheitsprüfung (§ 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988)

1193

Siehe EStR 2000 Rz 4761 bis 4807.

Mit § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 wurde in Folge der Tatsache, dass juristische Personen keine persönliche Sphäre haben können, ein dem § 20 Abs.1 Z 2 lit. b EStG 1988 entsprechender Tatbestand festgeschrieben, der den Gleichklang zu Einkommensteuerpflichtigen herstellen soll. Es soll - mit anderen Worten - verhindert werden, dass Steuerpflichtige nur durch Wechsel zu einer anderen Unternehmensform den einschränkenden Wirkungen einer unangemessenen Aufwendung in den im EStG 1988 genannten Fällen entgehen. Der

Sinngehalt der körperschaftsteuergesetzlichen Regelung kann daher nicht im Interpretationsweg wegdiskutiert werden. Fallen Tatbestände des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 bei Körperschaften an, ist die steuerrechtliche Wirkung wie bei Einkommensteuerpflichtigen gegeben.

Betriebliche Aufwendungen einer Körperschaft können zwar begrifflich niemals deren Lebensführung berühren, das Abzugsverbot bezieht sich diesfalls auf die Aufwendungen, die von den Organen der Körperschaft für diese getätigt werden und das betrieblich angemessene Ausmaß derartiger Aufwendungen überschreiten (VwGH 26.7.1995, 92/15/0144).

Es sind daher sowohl die nicht betrieblich veranlassten bzw. dem Grunde nach unangemessenen Aufwendungen als auch die betrieblich veranlassten und dem Grunde nach angemessenen, aber der Höhe nach unangemessenen Aufwendungen unabhängig von der Unternehmensform betroffen. Die bei Körperschaften denkbare Konkurrenz zur Verschaffung eines als verdeckte Ausschüttung zu wertenden Gesellschaftervorteils durch unangemessen hohe Aufwendungen ist dadurch nicht berührt.

Beispiel:

Die Preisbasis für die Berechnung der Leasingrate eines Pkw beträgt 50.870,98 Euro. Die Leasingrate beträgt monatlich 1.090,10 Euro inklusive Umsatzsteuer. Der Pkw wird durch den im Dienstverhältnis stehenden Anteilsinhaber im Ausmaß von 50% privat genutzt. Wird durch die Privatnutzung die Angemessenheit der Gesamtausstattung überschritten und die Leasingrate daher in Höhe der anteiligen tatsächlichen Kosten als verdeckte Ausschüttung gewertet (VwGH 20.4.1982, 81/14/0120), ist diese mit 545,05 Euro anzusetzen. Nach Ausscheiden des unangemessen hohen Teils der auf die betriebliche Komponente von 545,05 Euro entfallenden Repräsentationsquote von 181,68 Euro sind daher 363,37 Euro als Leasingaufwand abziehbar.

17.1.3 Repräsentationsaufwendungen (§ 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988)

1194

Siehe EStR 2000 Rz 4808 bis 4829.

Die in den EStR 2000 dargestellte Rechtslage gilt auch für Körperschaften. Denn zufolge § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abgezogen werden (vgl. VwGH 26.7.1995, 92/15/0144, betreffend repräsentative Pkw).

1195

Gesellschafter-Geschäftsführer, die aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen, können nicht zu den Geschäftsfreunden gezählt werden. Die arbeitnehmerübliche Bewirtung dieser Personen ist bei der Gesellschaft eine Betriebsausgabe und beim

Gesellschafter-Geschäftsführer eine Betriebseinnahme; der unangemessene Teil stellt eine verdeckte Ausschüttung dar. Die arbeitnehmerbezogenen Befreiungsbestimmungen des § 3 EStG 1988 kommen nicht zur Anwendung.

Bewirtungsaufwendungen durch die Körperschaft aus Anlass eines persönlichen Ereignisses des Gesellschafter-Geschäftsführers, wie zB Geburtstag, sind in der Regel zur Gänze verdeckte Ausschüttungen, auch wenn an dem Geburtstagsempfang nahezu ausschließlich Geschäftsfreunde der Körperschaft teilnehmen.

17.1.4 Schmier- und Bestechungsgelder (§ 12 Abs. 1 Z 4 KStG 1988)

1196

Siehe EStR 2000 Rz 4840 bis 4846.

17.1.5 Freiwillige Zuwendungen (§ 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988)

1197

Die in § 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 angesprochenen Zuwendungen sind auch dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn sie auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen oder wenn sie im Einzelfall durch betriebliche Erwägungen mitveranlasst sind (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 4830 bis 4839).

1198

Zu den abzugsfähigen Spenden (§ 4 Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988) siehe EStR 2000 Rz 1330 bis 1349.

17.1.6 Nichtabzugsfähige Steuern (§ 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988)

1199

§ 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 entspricht den einkommensteuerlichen Regelungen (siehe EStR 2000 Rz 4847 bis 4852). Dem Sinne der Bestimmung entsprechend sind auch Rückstellungen für derartige Steuern nicht abzugsfähig.

17.2 Aufsichtsratsvergütungen (§ 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988)

1200

Vom teilweisen Abzugsverbot sind alle Körperschaften ungeachtet ihrer Rechtsform betroffen, ohne Rücksicht, ob sie gesetzlich verpflichtet sind, einen Aufsichtsrat einzurichten, oder ob sie diesen freiwillig errichten. Es gilt daher ua. auch für Vereine und Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts. Dabei ist es unerheblich, ob die Körperschaft beschränkt oder unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist.

1201

Aufsichtsratsvergütungen im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 liegen vor, wenn Vergütungen irgendwelcher Art für die Überwachung der Geschäftsführung an Personen gewährt werden, die mit dieser Aufgabe betraut sind. Auf die Bezeichnung der Person des Empfängers oder der Vergütung kommt es nicht an (VwGH 10.4.1964, 2154/63). Es muss bloß eine überwachende Tätigkeit vorliegen und die Vergütung muss für die Überwachung gewährt werden (VwGH 31.5.1963, 1796/61). Die Überwachung muss die gesamte Geschäftsführung betreffen, wobei der Begriff der Überwachung weit auszulegen ist. Ist die Funktion lediglich eine beratende, fehlt es an der Überwachung. Die Zustimmung zu einzelnen Entscheidungen der Geschäftsführung liegt im Rahmen der Überwachungsfunktion.

Mit der Einführung des monistischen Systems bei der Europäischen Aktiengesellschaft im SE-Gesetz BGBl. I Nr. 67/2004 (bzw. Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), Amtsblatt Nr. L 294 vom 10. November 2001, S 1 bis 21) werden auch Verwaltungsräte im Sinne dieses Gesetzes in das Abzugsverbot aufgenommen (ab der Veranlagung 2005). Da Verwaltungsräte in ihrer „Doppelfunktion" sowohl Aufgaben der Geschäftsleitung als auch der Überwachung wahrzunehmen haben, wird das Abzugverbot auf den auf die Überwachungsfunktion entfallenden Teil eingeschränkt und entsprechend auf ein Viertel der Vergütungen aller Art sowie der übersteigenden Reisekostenersätze reduziert. Sind die Verwaltungsräte ausschließlich mit geschäftsleitenden Funktionen betraut (geschäftsleitende Direktoren), gilt das Abzugsverbot nicht.

Der Begriff „Vergütungen jeder Art" muss weit aufgefasst werden. Es fallen außer Barvergütungen auch alle geldwerten Vorteile, wie zB die Gewährung einer freien Wohnung, die Gewährung freier Verpflegung, die kostenlose Überlassung eines Kraftwagens und die Überlassung anderer Sachwerte ohne Entgelt oder zu Vorzugspreisen darunter. Beiträge zur Altersversorgung von Aufsichtsratsmitgliedern oder Rückstellungen auf Grund von Pensionszusagen an solche sind ebenfalls zur Hälfte vom Abzug ausgeschlossen.

Nicht unter das teilweise Abzugsverbot fällt jedoch der dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied aus der Wahrnehmung seiner Tätigkeit erwachsene tatsächliche Aufwand, soweit ihm dieser Aufwand gesondert erstattet worden ist. Reisekostenersätze, soweit sie die Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 überschreiten, gelten jedoch ex lege als Vergütungen.

Vergütungen, die für die Tätigkeit von auf Grund von Gesetzen bestellten Staatskommissären (zB § 76 BWG, BGBl. Nr. 532/1993) geleistet werden, sind bei der Ermittlung des Einkommens der betreffenden Körperschaft abzusetzen (VfGH 10.10.1978, B 139/77, B 140/77).

17.3 Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen oder endbesteuerten Einnahmen (§ 12 Abs. 2 KStG 1988)

17.3.1 Allgemeines

1202

§ 12 Abs. 2 KStG 1988 entspricht nahezu wörtlich dem § 20 Abs. 2 EStG 1988. Als Anwendungsbereich verbleiben jene Fälle, in denen der Abzug nicht bereits durch den Begriff der Betriebsausgabe oder Werbungskosten oder nach § 11 Abs. 3 KStG 1988 bzw. nach § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 ausgeschlossen ist.

Der Regelungsinhalt des § 12 Abs. 2 KStG 1988 ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, wonach dem Fehlen der Steuerpflicht auf der einen das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenüberstehe. Bei der Ermittlung der Einkünfte haben jene Ausgaben außer Ansatz zu bleiben, die mit nicht steuerbaren Vermögensvermehrungen oder steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren objektiven Zusammenhang stehen. Dieser Zusammenhang ist objektiv und kausal herzustellen. Aufwendungen und Ausgaben, die der Verwendung solcher Einnahmen oder Vermögensvermehrungen dienen, sind von § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht betroffen; es ist vielmehr nach den übrigen Vorschriften zu prüfen, ob sie abzugsfähig sind oder nicht.

Siehe weiters EStR 2000 Rz 4853 bis 4855.

17.3.2 Anwendungsfälle allgemeiner Art

1203

Soweit dem Grunde nach für Körperschaften zutreffend, sind die in den EStR 2000 Rz 4856 bis Rz 4871 dargestellten Anwendungsfälle auch für § 12 Abs. 2 KStG 1988 zu beachten.

17.3.3 Anwendungsfälle spezieller Art im Bereich von Körperschaften

17.3.3.1 Finanzierungsaufwendungen für den Erwerb von Beteiligungen

17.3.3.1.1 Inländische Beteiligungen

1204

Bei Körperschaften ist das Abzugsverbot der Finanzierungsaufwendungen von Beteiligungen durch den objektiv gegebenen Zusammenhang mit der Steuerfreiheit der Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 begründet.

Ab der Veranlagung 2005 ist durch § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF des StRefG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004 das Abzugsverbot von Zinsen im engen Sinn in Zusammenhang mit der

Fremdfinanzierung des Erwerbes von zum Betriebsvermögen zählenden Kapitalbeteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988 durchbrochen, gilt aber für andere Fremdfinanzierungskosten (zB Kursverluste bei Fremdwährungskrediten) weiter.

Der VwGH hat den unmittelbaren wirtschaftlichen, nach objektiven Gesichtspunkten abzugrenzenden Zusammenhang zwischen den gemäß § 10 KStG 1966 steuerfreien Gewinnanteilen aus Schachtelbeteiligungen und den Zinsen stets bejaht und ihn auch für die Rechtslage des KStG 1988 bestätigt (VwGH 20.11.1996, 96/15/0188).

1205

Für die Anwendung des Abzugsverbotes ist nicht ausschlaggebend, ob in einem Veranlagungszeitraum tatsächlich steuerfreie Einnahmen anfallen. Der Veranlassungszusammenhang definiert sich nicht aus dem unmittelbaren zeitlichen, sondern aus dem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang (VwGH 16.2.1988, 87/14/0051).

1206

Die dem Erwerb der Beteiligung zugrunde liegende Absicht ist für die Frage des Schuldzinsenabzuges nicht von Bedeutung. Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen geht auch dann nicht verloren, wenn neben den Gewinnerwartungen auch andere Motive, wie beispielsweise der Aufbau von Geschäftsbeziehungen im Ausland für den Erwerb der Beteiligung maßgebend waren (VwGH 20.11.1996, 96/15/0188).

Für die Annahme eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Finanzierungsaufwendungen und steuerfreien Beteiligungserträgen genügt der Umstand, dass der Beteiligungserwerb sowie eine zeitgleiche Kreditaufnahme nach Entstehung und Zweckbestimmung miteinander verbunden sind. Diese Verknüpfung gilt für den Zeitraum des Bestandes der Finanzierungsverbindlichkeit und solange die Beteiligung vorhanden ist. Als unter das Abzugsverbot fallende Finanzierungsaufwendungen sind die laufenden Zinsen (bis zur Veranlagung 2004) Wertsicherungsbeträge, Bankspesen, Kursverluste bei Fremdwährungskrediten usw. zu sehen.

Soweit ein Abzugsverbot für Aufwendungen besteht, sind aber umgekehrt auch Erträge steuerneutral. So sind Kursgewinne aus einem Fremdwährungskredit zur Beteiligungsanschaffung ebenso steuerneutral wie damit in Zusammenhang stehende Kursverluste.

17.3.3.1.2 Internationale Schachtelbeteiligungen

1207

Finanzierungsaufwendungen für den Erwerb von internationalen Schachtelbeteiligungen fallen ebenso wie bei inländischen Beteiligungen unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 (VwGH 20.11.1998, 96/15/0188), soweit sie nicht nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005 abzugsfähige Zinsen „im engeren Sinn" darstellen. Die Verknüpfung mit den steuerfreien Beteiligungserträgen ist zeitlich an das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 gebunden. Gewinnanteile, die vor Ablauf von zwei Jahren ab dem Zeitpunkt des Erwerbes der Beteiligung erzielt wurden, unterliegen gemäß § 10 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 vorläufig der Besteuerung. Die in dieser Phase anfallenden Fremdkapitalzinsen sind abzugsfähig, da bei dieser vorläufigen Veranlagung von einer Nichterfüllung der Behaltefrist ausgegangen wird. Nach Ablauf der Zweijahresfrist wird im endgültigen Bescheid einerseits über die Steuerfreiheit der Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 2 Z 2 lit. a KStG 1988 und anderseits über die Nichtabzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen abgesprochen. Nur bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung sind die Zinsen mangels Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen abzugsfähig.

1208

In der Vergangenheit im Zusammenhang mit dem Erwerb einer internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 zugerechnete Aufwandszinsen führen im Falle eines betrieblich veranlassten Zinsenverzichtes des Gläubigers zu einer steuerbaren Vermögensvermehrung. Auf Grund des seinerzeitigen Abzugsverbotes wird jedoch eine außerbilanzmäßige Korrektur möglich sein.

17.3.3.2 Zuordenbarkeit der Finanzierungsaufwendungen

1209

Es bedarf einer kausalen Sachverhaltsfeststellung, dass der Beteiligungserwerb und eine zeitnah gelagerte Kreditaufnahme nach Entstehung und Zweckbestimmung miteinander verbunden sind. Der Veranlassungszusammenhang bestimmt sich nach der tatsächlichen Darlehensverwendung, die auf den Erwerb einer Beteiligung oder anderer Wirtschaftsgüter gerichtet ist, deren laufende Erträge auf Grund einer steuerlichen Vorschrift steuerfrei sind.

Ein abgrenzbarer Finanzierungs-Verwendungszusammenhang ist zumeist erkennbar vorliegend bei geförderten Investitionen im Auslandsbereich. Dies in jenen Fällen, wo derartige Investitionen, wie der Erwerb von ausländischen Beteiligungen, die Errichtung von Niederlassungen, Servicestationen, Beratungstätigkeiten, usw. im Ausland durch Förderungsprogramme (zB der Österreichischen Kontrollbank gesichert mit einer Bundeshaftung G4, usw.) gestützt werden.

1210

Bei einer operativen Gesellschaft ist es ausgeschlossen, ohne nähere Prüfung Aufwandszinsen im Wege einer Verhältnisrechnung pauschal anteilig auf Kredite zur Finanzierung von steuerfreien Einkünften zu beziehen (so VwGH 20.10.1999, 94/13/0027 betreffend ein Kreditinstitut, bei dem die Abgabenbehörde ohne nähere Prüfung die Aufwandszinsen zu einem Teil als auf Kredite zur Refinanzierung von Vermögenswerten, die nach einem DBA zu steuerfreien Zinserträgen führten, bezog). Vgl. auch EStR 2000 Rz 1428.

17.3.3.3 Schuldzinsenabzug bei Beteiligungsveräußerung

1211

Der Erwerb einer Beteiligung bedeutet wirtschaftlich die Anschaffung einer Erwerbsquelle, deren Ertrag sich entweder in laufenden Gewinnausschüttungen oder in entsprechenden Veräußerungserfolgen oder in beiden niederschlagen kann.

Erst im Zeitpunkt der Veräußerung steht definitiv fest, ob neben den laufenden Beteiligungserträgen ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn aus der Wertsteigerung der Beteiligung erzielt wird. Eine vollständige Außerachtlassung eindeutig für den Beteiligungserwerb aufgewendeter Schuldzinsen in jedem Fall der Erzielung eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes kann vor dem Gleichheitssatz nicht bestehen (vgl. VfGH 27.9.2000, B 2031/98, VfGH 25.6.1998, B 125/97, VfGH 7.3.1997, B 2370/94).

Ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn wird (auf Grund einer Wertsteigerung der Beteiligung) sich primär beim Verkauf inländischer Beteiligungen ergeben und versteht sich als Differenz zwischen Anschaffungskosten und Veräußerungserlös. Zwischenzeitig vorgenommene Teilwertabschreibungen bzw. Zuschreibungen wirken sich auf den derart zu ermittelnden Veräußerungsgewinn nicht aus.

Für internationale Schachtelbeteiligungen hat die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes keine Auswirkungen, da Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung steuerfrei gestellt sind. Die Korrektur des steuerfreien Veräußerungsgewinnes um Beteiligungsabschreibungen gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 bedeutet nur eine Rückgängigmachung von in der Vergangenheit aufwandswirksam vorgenommenen Teilwertabschreibungen.

1212

Für inländische Beteiligungen wird im Zeitpunkt der Veräußerung in Umsetzung der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes ohne Beschränkung auf das Veräußerungsjahr zu prüfen sein, inwieweit die für veräußerte Beteiligungen aufgewendeten Fremdkapitalzinsen mit Beteiligungserträgen und inwieweit sie mit Veräußerungserlösen im Zusammenhang stehen.

Da eine Verhältnisrechnung zu unsachlichen Ergebnissen führen kann, ist einer betragsmäßigen Saldierung der Vorzug zu geben. Vom Veräußerungsgewinn sind jene Zinsen in Abzug zu bringen, die den Betrag der steuerfreien Beteiligungserträge übersteigen. Dabei sind alle seit dem Erwerb der Beteiligung angefallenen und vom Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 betroffenen Schuldzinsen um den Gesamtbetrag aller steuerfreien Beteiligungserträge zu reduzieren. Das Abzugsverbot der Zinsenaufwendungen gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 in den Jahren des Haltens der Beteiligung bleibt bestehen.

Beispiel:

Erwerb der inländischen Beteiligung am 10.1.01 um 100.000 Euro, Verkauf am 18.4.04 um 110.000 Euro; unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 fallende Schuldzinsen 01 6.000 Euro, 02 6.000 Euro, 03 6.000 Euro und 04 2.000 Euro (gesamt 20.000 Euro).

Variante a: steuerfreie Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 im Jahr 02 10.000 Euro und 03 5.000 Euro

Variante b: steuerfreie Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 im Jahr 02 10.000 Euro und 03 15.000 Euro

Variante c: steuerfreie Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 im Jahr 02 5.000 Euro

Ermittlung des Veräußerungsgewinnes/-verlustes 2001:

	Variante a	*Variante b*	*Variante c*
Verkaufspreis	*110.000*	*110.000*	*110.000*
Anschaffungskosten	*100.000*	*100.000*	*100.000*
	10.000	*10.000*	*10.000*
Saldo Schuldzinsen abzüglich steuerfreier Beteiligungserträge	*5.000*	*0*	*15.000*
Veräußerungsgewinn/Veräußerungsverlust	*5.000*	*10000*	*-5.000*

1213

Ergibt sich aus der Veräußerung der Beteiligung ein Verlust, erhöht ein Überhang der Schuldzinsen den Veräußerungsverlust, der nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zu berücksichtigen ist.

Variante zum Beispiel:

Zwischen Erwerb und Veräußerung der inländischen Beteiligung sind keine Beteiligungserträge angefallen. Es ergibt sich im Jahre 04 ein Veräußerungsverlust von 10.000, der in den Jahren 04 bis 10 zu je einem Siebentel abzusetzen ist.

Bei der Veranlagung im Veräußerungsjahr ist der vorstehend dargestellte Saldobetrag aufwandsmäßig zu erfassen und bewirkt eine Korrektur des buchmäßigen Veräußerungsgewinnes bzw. Veräußerungsverlustes. Eine Aufrollung zurückliegender Veranlagungen unterbleibt.

Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 als Veräußerung einer Beteiligung. Eine Entlastung des Veräußerungsgewinnes um Schuldzinsen ist jedoch erst bei Veräußerung des Vermögensstammrechtes an der Beteiligung durchzuführen. Erst zu diesem Zeitpunkt wird endgültig feststehen, ob und in welchem Umfang die Erwerbsquelle Beteiligung zu steuerfreien oder steuerpflichtigen Einkünften geführt hat.

17.3.3.4 Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien DBA-Einkünften

1214

In einigen Doppelbesteuerungsabkommen ist das Besteuerungsrecht hinsichtlich bestimmter Zinseneinkünfte ausschließlich dem Quellenstaat zugewiesen. Die aus derartigen Kapitalinvestitionen in den DBA-Staaten resultierenden Zinsen (oft aus Staatsanleihen) sind in Österreich von der Besteuerung freizustellen. Diese Freistellungsverpflichtung bezieht sich allerdings nicht auf die aus dem anderen Staat stammenden Betriebseinnahmen (Zinsenroherträge), sondern auf die Einkünfte. Soferne daher für diese Kapitalinvestitionen zuordenbare Fremdmittel aufgenommen werden, sind die daraus resultierenden Finanzierungs- und Sicherungsaufwendungen wegen des gegebenen wirtschaftlichen Zusammenhanges nicht gesondert abzugsfähig.

1215

Als Sonderfall im Rahmen von DBA-Einkünften sind jene Veranlagungen zu sehen, wo modellhaft bereits bei der Anschaffung über Termingeschäfte fixierte, aus dem Verkauf entstehende Kursverluste aufwandsmäßig erfasst werden. Ein solcher Verlust, der erkennbar bei betriebswirtschaftlicher Beurteilung des durch die Kapitalinvestition zu erzielenden Kapitalertrages bereits einkalkuliert war, kürzt auch im steuerlich wirtschaftlichen Verständnis jenen Zinsenertrag, der gemäß DBA-Bestimmung aus der inländischen Besteuerungsgrundlage auszuscheiden ist (rückgängig gemachter Zinsertrag).

17.3.3.5 Finanzierungsaufwendungen für den Erwerb von Beteiligungen an Organgesellschaften

1216

Siehe Rz 463 bis 470.

17.3.3.6 Finanzierungsaufwendungen für offene Ausschüttungen

1217

Die Fremdfinanzierung der offenen Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft führt auch bei Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der Kreditaufnahme und der als Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu wertenden Ausschüttung nicht zum Abzugsverbot für die anfallenden Zinsen. Dies gilt nicht, wenn es sich bei der fremdfinanzierten Ausschüttung nicht um die Ausschüttung der von der Gesellschaft selbst erwirtschafteten Gewinne, sondern tatsächlich um die Rückgewähr von Einlagen handelt (VwGH 19.12.2006, 2004/15/0122).

Für die Abzugsfähigkeit von Zinsen als Betriebsausgaben ist die Verwendung der Geldmittel maßgeblich, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht wurden. Ob ein Kredit eine betriebliche oder eine private Verbindlichkeit darstellt, hängt davon ab, wozu die damit verfügbar gewordenen finanziellen Mittel dienen. Entscheidend ist der Schuldgrund. Nur dann, wenn die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Betrieb betreffen, stellt sie eine Betriebsschuld dar. Siehe im Übrigen EStR 2000 Rz 1428, Rz 1433 und Rz 1434. Die dort getroffenen Aussagen gelten sinngemäß auch für den Bereich der Körperschaftsteuer.

17.3.3.7 Finanzierungsaufwendungen nach Umgründungsmaßnahmen

1218

Kommt es durch Umgründungsvorgänge zu einer Trennung der Beteiligung und der darauf bezughabenden Anschaffungsverbindlichkeit, erstreckt sich ein bestehendes Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 2 KStG1988 nur auf Zeiträume bis zur umgründungsbedingten Trennung vom Aktivum (siehe auch EStR 2000 Rz 4867). Ab Beginn des dem Umgründungsstichtag folgenden Tages sind die auf die Kaufpreisschuld entfallenden Aufwandszinsen Betriebsausgaben, sofern sich eine Einschränkung oder ein Abzugsverbot nicht aus anderen Gründen ergibt.

17.3.3.8 Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit endbesteuerten Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988

1219

Durch das StRefG 1993 wurde ein Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben, die mit endbesteuerten Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1998 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, eingeführt. Die pauschale Besteuerungsform der Endbesteuerung steht einem Werbungskostenabzug entgegen. Betroffen von diesem Abzugsverbot sind die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften, die Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen. Ein derartiger Sachverhalt wird vorwiegend Vereine

betreffen, aber auch beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 und des § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988.

1219a

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 wurde für jene unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, die Einkünfte aus allen Einkunftsarten haben können, das Besteuerungsniveau für bestimmte, in § 22 Abs. 2 Z 4 KStG 1988 taxativ aufgezählte ausländische Kapitalerträge dem der vergleichbaren inländischen angeglichen. Entsprechend der Gleichbehandlung mit endbesteuerten inländischen Kapitalerträgen gilt das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 auch für diese ausländischen Kapitalerträge.

17.4 Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungen (§ 12 Abs. 3 KStG 1988)

17.4.1 Zielsetzung und Anwendungsbereich

1220

§ 12 Abs. 3 KStG 1988 normiert in

- Z 1 die Steuerneutralität ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibungen von Beteiligungen. Die Vorschrift ergänzt § 12 Abs. 2 KStG 1988 und bewirkt, dass solche Teilwertabschreibungen nicht abzugsfähig sind, die in unmittelbarem Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen stehen. Es soll dadurch dem Grundsatz der Neutralisierung von mit nicht steuerpflichtigen Erträgen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen Rechnung getragen werden.

- Z 2 eine Einschränkung der Wirkung einer dem Grunde nach steuerwirksamen Teilwertabschreibung einer Beteiligung des Anlagevermögens durch Verteilung des Aufwandes auf sieben Jahre. Die Vorschrift soll die bei Beteiligungsverhältnissen mögliche doppelte Verlustverwertung mildern, die dadurch entsteht, dass die Verluste der Tochtergesellschaft einerseits bei ihr selbst vortragsfähig sind und andererseits zu einem Aufwand bei der Muttergesellschaft aus dem Titel der Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft führen können.

Der Teilwertabschreibung einer Beteiligung sind Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen gleichgestellt. Unter einem sonstigen Ausscheiden einer Beteiligung ist beispielsweise der konkurs- oder liquidationsbedingte Wegfall der Beteiligung zu verstehen.

1221

Anwendungsvoraussetzung für die Bestimmung des § 12 Abs. 3 KStG 1988 ist das Vorliegen einer Beteiligung im Sinne des § 10 KStG 1988. Die Bezugnahme auf § 10 KStG 1988 kann sich jedoch nur auf solche Beteiligungen beziehen, deren Erträge bei der Empfängerkörperschaft steuerfrei sind. Demnach treten die Rechtsfolgen des § 12 Abs. 3 KStG 1988 nur bei Beteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988 und des § 10 Abs. 2 KStG 1988 nach Wirksamwerden der internationalen Schachtelbefreiung ein. Beteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 vor Wirksamwerden der internationalen Schachtelbefreiung und Beteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 3 KStG 1988 sind hingegen nicht betroffen. Für die in § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 vorgesehene Verteilung des Aufwandes aus einer Teilwertabschreibung bzw. eines Veräußerungsverlustes auf sieben Jahre ist zusätzlich erforderlich, dass es sich um eine zum Anlagevermögen gehörende Beteiligung handelt (siehe dazu Rz 1232, erster Absatz).

1222

Keine Anwendung finden die Regelungen des § 12 Abs. 3 KStG 1988 im Bereich der Einkünfteermittlung nach dem EStG 1988. Besteht hingegen eine mittelbare Beteiligung zwischen zwei oder mehreren inländischen Körperschaften, hindert die Zwischenschaltung der Personengesellschaft nicht die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 3 KStG 1988, da andererseits die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 auch für mittelbare Beteiligungen gilt.

Beispiel:

An der X-OHG sind die natürliche Person A und die B-GmbH zu je 50% beteiligt. Die X-OHG ist ihrerseits alleinige Gesellschafterin der Y-GmbH. Wird bei der X-OHG die Beteiligung an der Y-GmbH teilwertberichtigt, treten bei der B-GmbH entsprechend ihres Beteiligungsausmaßes die Rechtsfolgen des § 12 Abs. 3 KStG 1988 ein.

Randzahl 1223: *entfällt*

17.4.2 Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988)

17.4.2.1 Allgemeines

1224

Unter das Abzugsverbot der Z 1 fallen die so genannten „ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste". Dazu zählen Teilwertabschreibungen, die dadurch notwendig werden, dass eine Kapitalgesellschaft Gewinne an ihre der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschafter ausschüttet, die bei diesen auf Grund der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 steuerfrei bleiben, aber zu einer Verminderung des Wertansatzes der Beteiligung oder bei darauf folgender Veräußerung in

derselben Periode zu einem Veräußerungsverlust führen. Ohne die Vorschrift des § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 stünde dem steuerfreien Ertrag aus der Ausschüttung ein steuerwirksamer Aufwand aus der Teilwertabschreibung bzw. im Falle der Veräußerung aus dem Buchwertabgang der Beteiligung gegenüber. Zur Notwendigkeit einer Teilwertabschreibung oder zu einem Veräußerungsverlust im Zusammenhang mit einer Gewinnausschüttung wird es beim Gesellschafter insoweit kommen, als

- thesaurierte Gewinne, die beim Anteilserwerb abgegolten wurden und die daher im Beteiligungsansatz enthalten sind, ausgeschüttet werden oder
- eingekaufte stille Reserven, die im Beteiligungsansatz ihren Niederschlag gefunden haben, aufgelöst und ausgeschüttet werden und dadurch der Teilwert der Beteiligung oder der Veräußerungspreis unter den Buchwert absinkt.

1225

Gesellschafterzuschüsse an Körperschaften stellen gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 steuerneutrale Einlagen dar. Sie führen beim Anteilsinhaber gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 tauschbedingt zu einer Erhöhung des Beteiligungsansatzes. Im Falle der Rückführung der getätigten Einlagen im Wege einer handelsrechtlichen Gewinnausschüttung kann gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung vorliegen. Beim Anteilsinhaber führt die Einlagenrückzahlung rücktauschbedingt zu einer Verminderung des Beteiligungsansatzes in Höhe der Einlagenrückzahlung. Eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung kann diesfalls im Geltungsbereich des § 4 Abs. 12 EStG 1988 nicht mehr vorliegen.

17.4.2.2 Anwendungsvoraussetzungen

1226

§ 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 kommt unter den folgenden Voraussetzungen zur Anwendung:

- Es muss eine Beteiligung im Sinne des § 10 KStG 1988 vorliegen. Siehe Rz 1221.
- Bei der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, muss eine Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 oder 3 KStG 1988 stattgefunden haben.
- Bei der beteiligten Körperschaft ist eine Teilwertabschreibung der Beteiligung vorgenommen worden bzw. ist es im Zuge der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung zu einem Veräußerungsverlust gekommen.
- Dem beteiligten Gesellschafter gelingt nicht der Nachweis, dass kein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Teilwertabschreibung oder dem Veräußerungsverlust bzw. Ausscheidensverlust und der vorgelagerten Einkommensverwendung besteht.

§ 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 normiert somit eine Umkehr der Beweislast. Daraus ergibt sich, dass mangels eines Gegenbeweises eine gesetzliche Vermutung für die Ausschüttungsbezogenheit eines Beteiligungsverlustes in einer zeitlichen Nahebeziehung zur vorangegangenen Ausschüttung besteht, der Beteiligungsverlust also ausschüttungsbedingt und somit nicht abzugsfähig ist.

17.4.2.3 Auswirkungen

1227

Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen bzw. Verluste anlässlich der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens einer Beteiligung sind steuerlich nicht abzugsfähig. Eine steuerlich unwirksame ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung führt aber dennoch zu einer entsprechenden Verminderung des steuerlichen Buchwertes. Die Teilwertabschreibung ist dem Gewinn außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen, wodurch es zu einer endgültigen Neutralisierung des Aufwandes kommt.

Beispiel:

Die A-GmbH erwirbt am 10.12.04 alle Anteile an der B-GmbH um 1.000. Auf Grund einer am 20.5.05 beschlossenen Gewinnausschüttung für das Jahr 04 erhält die A-GmbH neben dem Jahresgewinn 04 auch thesaurierte Gewinne aus den Jahren 01 bis 03 in Höhe von 600. In der Bilanz zum 31.12.05 nimmt die A-GmbH eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an der B-GmbH im selben Ausmaß vor.

Werden keine fundierten Argumente vorgebracht, auf welche anderen Faktoren die Teilwertberichtigung der Beteiligung an der B-GesmbH zurückzuführen ist, ist diese vom Abzugsverbot betroffen. Die Teilwertabschreibung von 600 ist daher dem Gewinn außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen und somit steuerunwirksam. Der steuerliche Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH beträgt jedoch nunmehr 400. Wird die Beteiligung in einem Folgejahr um 1.100 veräußert, kommt es zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von 700.

1228

Wird eine Beteiligung im Jahr der Ausschüttung veräußert, kommt es in Höhe der in der Ausschüttung enthaltenen eingekauften thesaurierten Gewinne bzw. stillen Reserven zu einer Kürzung des Veräußerungsgewinnes, da der Erwerber der Beteiligung nur einen um die ausgeschütteten Beträge verringerten Kaufpreis leisten wird. Da Ausschüttung und Veräußerung im selben Jahr stattfinden, kann sich der Buchwert der Beteiligung bis zur Veräußerung noch nicht gemindert haben. Es ist daher in diesem Fall von einem der Veräußerung vorgelagerten Bewertungsvorgang auszugehen, der zum Ausschluss der ausschüttungsbedingten Wertminderung führt.

Beispiel:

Die A-GmbH aus obigem Beispiel veräußert die Beteiligung bereits am 1.12.05 um 1.100. Es ergibt sich nicht ein Veräußerungsgewinn von 100 (Veräußerungserlös von

1.100 abzüglich dem noch ungekürzten Buchwert von 1.000), sondern wie oben ein solcher von 700. Dies deshalb, weil der Veräußerung gedanklich ein Bewertungsvorgang vorzulagern ist, der dazu führt, dass die Beteiligung um 600 „teilwertzuberichtigen" ist. Diese „Teilwertberichtigung" ist als ausschüttungsbedingt nicht steuerwirksam, es mindert sich dadurch allerdings der Buchwert der Beteiligung erfolgsneutral auf 400. Dieser Wert ist dem Veräußerungserlös gegenüberzustellen.

1229

Wurde eine an sich vorzunehmende ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung bisher unterlassen, kommt es ebenfalls durch den um die Ausschüttung verringerten Veräußerungspreis zu einem entsprechend niedrigeren Veräußerungsgewinn. Gemäß dem Grundsatz, dass Bilanzfehler auf ihre Wurzel zurückzuführen sind, ist der zu hohe Buchwert der Beteiligung im Veräußerungsjahr steuerneutral um die unterlassene Teilwertabschreibung herabzusetzen und der dermaßen verminderte Wert dem Veräußerungspreis gegenüberzustellen.

1230

Wird innerhalb der Mindestbehaltefrist des § 10 Abs. 2 KStG 1988 eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung einer internationalen Schachtelbeteiligung vorgenommen, hat dies entsprechend der vorläufigen Steuerpflicht von Ausschüttungen die vorläufige Abzugsfähigkeit der Teilwertabschreibung zur Folge. Nach Ablauf der Mindestbehaltefrist kommt es jedoch auf Grund der endgültigen Steuerfreiheit von Ausschüttungen rückwirkend zur endgültigen Nichtabzugsfähigkeit der Teilwertabschreibung.

Ist ein Gewinn aus der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 steuerfrei, kann es im Zuge der Veräußerung auch zu keiner Steuerpflicht einer vorher durchgeführten ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung kommen.

Beispiel:

Im Jahr 03 führt die österreichische A-GmbH auf ihre Beteiligung an der deutschen B-GmbH (Buchwert 1.000) eine steuerunwirksame ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung von 300 durch. Der Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH sinkt damit steuerneutral auf 700. Wird die Beteiligung in einem Folgejahr um 1.100 verkauft und entsteht dadurch ein Veräußerungsgewinn von 400, wäre gemäß § 10 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 grundsätzlich die vorgenommene Teilwertabschreibung von 300 nachzuversteuern und nur der darüberhinausgehende Gewinn von 100 steuerfrei. Dies kann jedoch nur für steuerwirksame Teilwertabschreibungen gelten, nicht hingegen für die in diesem Fall vorliegende steuerunwirksame ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung. Diesfalls wäre der gesamte Veräußerungsgewinn von 400 steuerfrei.

Zur Frage der Teilwertabschreibung der Beteiligung an einer Organgesellschaft siehe Rz 468.

17.4.3 Abzugsfähige Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988)

17.4.3.1 Allgemeines

1231

Anwendung findet § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 bei dem Grunde nach zulässigen Teilwertabschreibungen von zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligungen gemäß § 10 KStG 1988 sowie bei Verlusten anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens solcher Beteiligungen, sofern die Teilwertabschreibungen und Ausscheidensverluste nicht ausschüttungsbedingt sind.

17.4.3.2 Anwendungsvoraussetzungen

1232

Es muss eine Beteiligung im Sinne des § 10 KStG 1988 vorliegen. Siehe Rz 1221. Zum Buchwertansatz siehe EStR 2000 Rz 2239 ff. Im Gegensatz zu § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 fordert § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zusätzlich, dass es sich um eine zum Anlagevermögen gehörende Beteiligung handeln muss, wobei diese Bestimmung folgendermaßen auszulegen ist:

- Bei einer Beteiligung von weniger als 5% am Nennkapital einer Körperschaft unterbleibt die Prüfung, ob sie dem Anlagevermögen zuzurechnen ist. Es ist in diesen Fällen ungeprüft von einer Beteiligung auszugehen, die nicht dem Anlagevermögen zugehört. Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste im Zusammenhang mit solchen Beteiligungen sind daher sofort absetzbar.

- Ab einer Beteiligung von 5% am Nennkapital einer Körperschaft ist im Einzelfall zu prüfen, ob sie funktional dem Anlagevermögen zuzurechnen ist. Diese Prüfung ist auch bei Körperschaften vorzunehmen, die in ihrem Rechnungswesen nicht zwischen Anlage- und Umlaufvermögen unterscheiden (zB bei Versicherungsunternehmen). Die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen ergibt sich unternehmensrechtlich wie abgabenrechtlich aus der Dauerwidmung. Eine Teilwertabschreibung bzw. ein Veräußerungsverlust bei Beteiligungen des Umlaufvermögens ist sofort in vollem Umfang steuerwirksam.

17.4.3.3 Auswirkungen

1233

Die Verteilung der steuerlichen Wirksamkeit der Teilwertabschreibung einer Beteiligung auf sieben Jahre bewirkt nicht, dass sich der Buchwert der Beteiligung im Jahr der Teilwertberichtigung und den folgenden sechs Jahren jeweils um ein Siebentel mindert.

Vielmehr sinkt der Buchwert der Beteiligung sofort um den gesamten Abschreibungsbetrag. Im Jahr der bilanzmäßigen Abschreibung kommt es zu einer außerbilanzmäßigen Zurechnung von sechs Siebenteln des Abschreibungsbetrages, in den nachfolgenden sechs Jahren zu einer außerbilanzmäßigen Absetzung jeweils eines Siebentelbetrages. Ob die unternehmensrechtliche Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert auf vorübergehende oder dauernde Wertminderungen zurückzuführen ist, ist für die steuerliche Siebentelung nicht maßgebend. Mehrfache Teilwertabschreibungen lösen ebenso viele Siebenjahresverteilungen aus.

1234

Erfolgt nach einer Teilwertberichtigung in einem folgenden Jahr eine steuerwirksame Zuschreibung gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 oder werden stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung aufgedeckt, führt dies zu einer Verkürzung des Verteilungszeitraumes. Dabei ist im Jahr der Zuschreibung bzw. des Ausscheidens der Beteiligung zunächst das laufende Siebentel abzusetzen. In Höhe der über das laufende Siebentel hinausgehenden Gewinnrealisierung kommt es im Realisierungsjahr zu einer Zusatzabschreibung und insoweit zu einem Vorziehen noch nicht abgesetzter Siebentel. Der Verteilungszeitraum verkürzt sich in jenem Ausmaß, in dem noch nicht abgesetzte Siebentelbeträge in der Zusatzabschreibung Deckung finden.

Beispiel:

Die A-GmbH wertet die um 1.000 angeschaffte Beteiligung an der B-GmbH im Jahr 01 auf 300 ab. Im Jahr 03 wird die Beteiligung um 550 veräußert.

Im Jahr 01 sind von der bilanzmäßig vorgenommenen Teilwertabschreibung in Höhe von 700 dem Gewinn steuerlich 600 außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen, sodass nur ein Betrag von 100 aufwandswirksam wird. Im Jahr 02 sind 100 außerbilanzmäßig abzusetzen. Im Jahr 03 entsteht handelsrechtlich durch die Veräußerung ein Buchgewinn von 250. Steuerlich sind das dritte Siebentel in Höhe von 100 und zusätzlich 150 außerbilanzmäßig abzusetzen. In den Jahren 04 und 05 sind jeweils 100, im Jahr 06 nur mehr die restlichen 50 abzusetzen.

1235

Ein Veräußerungsverlust führt insoweit zu einer Siebentelabsetzung, als der Buchwert der Beteiligung den Veräußerungspreis übersteigt. Hinsichtlich der Berücksichtigung der den Veräußerungsverlust erhöhenden Schuldzinsen siehe Rz 1211 bis 1213. Ob die gesamte Beteiligung veräußert wird oder nur ein Teil, ändert nichts an der Siebentelung. Sollte ein Veräußerungsverlust auf eine unangemessen niedrige Kaufpreisgestaltung zugunsten eines Anteilsinhabers zurückzuführen sein und damit eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zum fremdüblichen Kaufpreis vorliegen, liegt in der Höhe, in der die verdeckte

Ausschüttung zu einer Minderung des Veräußerungsverlustes führt, kein Fall einer Siebentelung vor.

Beispiel:

Eine Beteiligung mit einem Buchwert von 1.000 und einem gemeinen Wert von a) 900 bzw. b) 1200 wird um 600 an den Gesellschafter verkauft. Es liegt eine verdeckte Ausschüttung von a) 300 bzw. b) 600 vor. Im Fall a) ist ein Betrag von 100 auf sieben Jahre zu verteilen, im Fall b) kommt es zu keiner Siebentelabsetzung.

1236

Wird eine teilwertberichtigte Beteiligung in einem späteren Wirtschaftsjahr mit Verlust veräußert oder geht sie konkursbedingt ohne Auszahlung eines Liquidationsüberschusses unter, ändert dies nichts an einer noch laufenden Siebentelverteilung der ursprünglichen Teilwertabschreibung. Vielmehr kommt es dann, wenn die Veräußerung oder Liquidation unter dem fortgeschriebenen Buchwert erfolgt, bezüglich des „Restverlustes" zu einer neuerlichen Siebenjahresverteilung.

Beispiel:

Die A-GmbH ist alleinige Gesellschafterin der B-GmbH. Der Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH beträgt 1.000. Im Jahr 03 führt die A-GmbH eine Teilwertabschreibung der Beteiligung in Höhe von 700 durch, die steuerlich auf sieben Jahre zu verteilen ist. Der Buchwert der Beteiligung sinkt daher im Jahr 03 auf 300. Im Jahr 05 wird die Beteiligung an der B-GmbH um 90 veräußert, wodurch es bei der A-GmbH zu einem Veräußerungsverlust von 210 kommt. Trotz Veräußerung der Beteiligung läuft die Siebentelabsetzung der Teilwertabschreibung unverändert weiter. Zusätzlich beginnt im Veräußerungsjahr eine weitere Siebentelabsetzung hinsichtlich des Veräußerungsverlustes von 210. In den Jahren 03 und 04 wird daher jeweils ein Betrag von 100 aufwandswirksam, in den Jahren 05 bis 07 ein Betrag von jeweils 130 und in den Jahren 10 und 11 kommen die noch verbliebenen Siebentel aus dem Veräußerungsverlust von jeweils 30 zum Abzug.

1237

Kommt es im Jahr einer Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung oder eines Veräußerungs- oder sonstigen Ausscheidensverlustes zum Aufdecken stiller Reserven anläßlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen Beteiligung, können auf Antrag die aufgedeckten stillen Reserven mit der Teilwertabschreibung bzw. dem Verlust bei der erstgenannten Beteiligung gegengerechnet werden. Diesfalls ist nur mehr der sich nach der Gegenverrechnung ergebende Betrag auf sieben Jahre zu verteilen. Die Gegenverrechnung darf nur dann vorgenommen werden, wenn bei der zweitgenannten Beteiligung keine Teilwertabschreibung vorgenommen worden ist, deren Siebentel im Realisierungsjahr noch offen sind.

Beispiel:

Die A-GmbH wertet die um 1.000 angeschaffte Beteiligung an der B-GmbH im Jahr 01 auf 300 ab. Im gleichen Jahr erzielt die A-GmbH durch Veräußerung der Beteiligung an der C-GmbH einen Gewinn von 490. Auf Antrag kann die A-GmbH die Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der B-GmbH von 700 mit den beim Verkauf der Beteiligung an der C-GmbH aufgedeckten stillen Reserven von 490 verrechnen. Der verbleibende Betrag von 210 ist gleichmäßig auf sieben Jahre zu verteilen. Es sind daher in den folgenden sieben Jahren jeweils 30 abzusetzen.

Innerhalb der Mindestbehaltefrist des § 10 Abs. 2 KStG 1988 liegt entsprechend der vorläufigen Steuerpflicht von Ausschüttungen eine vorläufige Nichtanwendbarkeit der Siebenjahresverteilung vor, nach Ablauf der Mindestbehaltefrist kommt es auf Grund der endgültigen Steuerfreiheit von Ausschüttungen zu deren endgültiger Anwendbarkeit.

1238

Wird eine teilwertberichtigte Beteiligung im Zuge einer Umgründung nach dem UmgrStG (Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Spaltung) übertragen, gehen die zum Umgründungsstichtag noch nicht abgesetzten Siebentelbeträge ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr auf den Rechtsnachfolger über. Wenn bzw. soweit natürliche Personen Rechtsnachfolger sind, kommt eine Siebentelabschreibung nicht mehr in Betracht, die restlichen Beträge sind zu Lasten des ersten nach dem Umgründungsstichtag endenden Wirtschaftsjahres steuerwirksam abzuschreiben. Kommt es im Zuge eines up- oder down-stream-merger umgründungsbedingt zum Wegfall der Beteiligung, führt dies unabhängig von der Steuerneutralität des Buchgewinnes oder Buchverlustes zu einem Weiterlaufen der Siebentelabschreibung bei der übernehmenden Körperschaft.

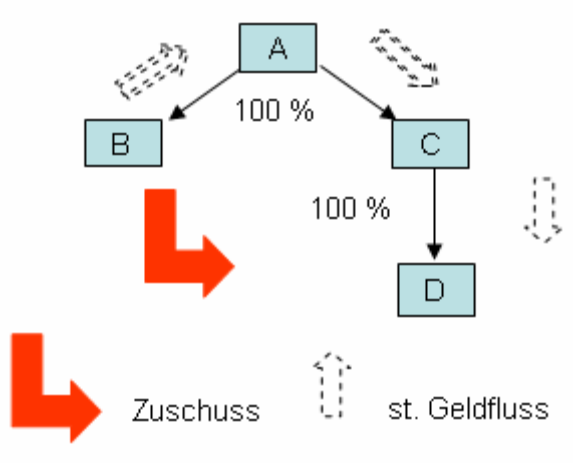
Wird eine teilwertberichtigte Beteiligung im Zuge einer Umgründung ins Ausland übertragen, laufen noch nicht abgesetzte Siebentelbeträge bei der übertragenden Körperschaft weiter.

1238a

§ 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 idF des StRefG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004 verhindert, dass unerwünschte Kaskadenwirkungen bei Durchaktivierungen von Einlagen an mittelbar verbundene Körperschaften bei den Zwischenkörperschaften entstehen und es zur steuerlichen Multiplikation der Wirkung von Wertminderungen dieser Beteiligungen im Wege von steuerwirksamen Teilwertabschreibungen kommt und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich Geldflüsse stattfinden oder nicht. Der Begriff der mittelbaren Verbindung ist weit auszulegen und kann etwa auch Einlagen der „Tantengesellschaft" in die „Nichtengesellschaft" betreffen (siehe Beispiel unten). Dies ändert nichts an der steuerwirksamen Aktivierung einer mittelbaren Einlage bei allen Zwischenkörperschaften und der entsprechenden Rücklagenbildung bzw. Evidenzhaltung (§ 4 Abs. 12 EStG 1988). Bei tatsächlichen Einlagenleistungen von Stufe zu Stufe werden mit dem fünfjährigen

Beobachtungszeitraum Gestaltungen hintan gehalten. Die Steuerneutralität der Teilwertabschreibung gilt in diesem Ausmaß auch für den Fall der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung.

Beispiel:



18 Einkunftsarten (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 21 bis 32 EStG 1988)

18.1 Allgemeines

18.1.1 Einkunftsarten

1239

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 übernimmt grundsätzlich sämtliche Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988.

Für Körperschaften können allerdings begrifflich nur folgende Einkunftsarten in Betracht kommen:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1988)
- Einkünfte aus (sonstiger) selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988)
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988)
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 3 Z 5 EStG 1988)
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988)
- Sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988)

Die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften können alle genannten Einkünfte erzielen. Siehe weiters Rz 1245 bis 1250.

1240

Bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 sind alle Einkünfte aus nichtgewerblichen Tätigkeiten und aus gewerblichen Veräußerungs- oder Aufgabetatbeständen den "laufenden" Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Siehe weiters Rz 343 und 1251.

18.1.2 Einschränkungen

1241

Allgemein auf Körperschaften bezogen ergeben sich folgende Einschränkungen:

- Aufgrund der Rechtsnatur der Körperschaften sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) nicht denkbar.
- Die Tätigkeit eines Betriebes gewerblicher Art gilt stets als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 KStG 1988);

- Die übrigen Einkunftsarten des EStG 1988 sind im Bereich der Körperschaftsteuer dort nicht anwendbar, wo ein bestimmter Tatbestand begrifflich und inhaltlich nur auf natürliche Personen zutreffen kann. So sind insb. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (§ 22 Z 1 EStG 1988) einer Körperschaft wesensfremd, sie kann ferner nicht Aufsichtsrat im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und auch nicht öffentlich-rechtlicher Funktionär im Sinne des § 29 Z 4 EStG 1988 sein.

18.1.3 Nicht steuerbare und nicht steuerpflichtige Vermögensvermehrungen

1242

Was unter Einkünften im Bereich der Körperschaftsteuer zu verstehen ist, ergibt sich im Wege des § 7 Abs. 2 KStG 1988 aus § 2 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 283).

Einnahmen sind nur insoweit steuerlich zu erfassen, als sie innerhalb einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 anfallen. Andere Vermögenszugänge wie zB Erbschaften, Schenkungen, Lotteriegewinne sind nicht steuerbar, bleiben also auch bei Körperschaften außer Ansatz (siehe EStR 2000 Rz 101). Dies gilt auch für Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988. Durch den Hinweis auf § 2 Abs. 3 EStG 1988 wird für diese ausdrücklich sichergestellt, dass nur steuerbare Einkünfte im Sinne des EStG 1988 bei der Gewinnermittlung heranzuziehen sind. Nicht steuerbar sind auch Vermögenszugänge auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage und Einkünfte aus Liebhaberei. Zu den nicht steuerbaren Vermögensveränderungen auf gesellschaftsrechtlicher Ebene gehören die gesellschaftsrechtlichen Einlagen, die Einlagenrückgewähr auf Grund einer ordentlichen Kapitalherabsetzung, Buchgewinne auf Grund einer nominellen Kapitalherabsetzung oder Personensteuervergütungen. Buchgewinne dieser Art fallen nicht im Rahmen der Einkunftsarten, sondern als Folge gesellschaftsrechtlicher Vorgänge an und führen demgemäß zu keiner Steuerpflicht (siehe Rz 666 bis 714).

1243

Ebenso liegen nichtsteuerpflichtige Einkünfte vor, wenn eine Tätigkeit im äußeren Erscheinungsbild einer der sechs für Körperschaften maßgebenden Einkunftsarten entspricht, aber (außerhalb des Erscheinungsbildes eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes) ohne Gewinn- bzw. Überschussabsicht unternommen wird, wobei dieses Fehlen einer Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar sein muss (siehe Rz 332 und 333).

1244

Werden Subventionen im Rahmen einer Tätigkeit gewährt, die der Erzielung von Einkünften dienen, sind sie als Einnahme der entsprechenden Einkunftsart steuerpflichtig, sofern sie nicht aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung steuerfrei gestellt sind.

18.1.4 Die einzelnen Einkunftsarten

18.1.4.1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1988)

1245

Der Steuerpflicht unterliegen die Einkünfte aus einer Land- und Forstwirtschaft. Zu den Einkünften zählen auch die Gewinne aus der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und die Einkünfte aus einer Beteiligung als Mitunternehmer an einem solchen Betrieb (siehe EStR 2000 Rz 15).

18.1.4.2 Einkünfte aus (sonstiger) selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988)

1246

Freiberufliche Einkünfte können nur von natürlichen Personen erzielt werden, sie sind daher bei einer Körperschaft nicht möglich. Denkbar sind hingegen Einkünfte aus einer sonstigen selbständigen Arbeit wie etwa Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (z.B. für die Tätigkeit als Hausverwalter).

18.1.4.3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988)

1247

Der Begriff des Gewerbebetriebes ist in § 23 Z 1 EStG 1988 definiert und entspricht jenem des § 28 BAO. Da die Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr allen betrieblichen Einkunftsarten gemeinsam sind, stellen nur jene Tätigkeiten, die keine Ausübung der Land- und Forstwirtschaft sind und den Rahmen der reinen Vermögensverwaltung überschreiten, gewerbliche Einkünfte dar (siehe EStR 2000 Rz 5401 ff).

18.1.4.4 Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 3 Z 5 EStG 1988)

1248

Körperschaften, soweit sie Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen können (dh. nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen), unterliegen nach Maßgabe des § 97 EStG 1988 der Endbesteuerung. Endbesteuerungsfähige (Kapital)Einkünfte können bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften auf Antrag unter Anrechung der KESt veranlagt werden (§ 1 Abs. 5 Endbesteuerungsgesetz, BGBl. Nr. 11/1993).

Beispiel:

1. Ein eigennütziger Verein erzielt einen gewerblichen Verlust von 20.000 Euro und außerhalb diese Betriebes (mit dem Vereinsvermögen) Zinserträge von 30.000 Euro, wovon 7.500 Euro KESt einbehalten wurden. Im Wege einer Veranlagung können die Zinserträge (Einkünfte aus Kapitalvermögen) mit dem gewerblichen Verlust ausgeglichen werden. Auf die auf eine Bemessungsgrundlage von 10.000 Euro entfallende Körperschaftsteuer von 2.500 Euro wird die KESt von 7.500 Euro angerechnet.

2. Ein eigennütziger Verein erzielt mit dem Vereinsvermögen ausschließlich Dividenden aus inländischen Aktien in Höhe von 10.000 Euro, wovon 2.500 Euro KESt einbehalten wurden. Im Wege der Körperschaftsteuerveranlagung wird die gesamte KESt erstattet, da die gemäß § 10 KStG 1988 befreiten Beteiligungserträge zu keiner Körperschaftsteuer führen.

Bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 und 3 KStG 1988 ist ein Ausgleich endbesteuerungsfähiger körperschaftsteuerpflichtiger Kapitaleinkünfte (zB Zinserträge) mit anderen Einkünften nicht möglich. Eine KESt-Anrechnung kommt nur in Betracht, wenn die der KESt unterliegenden Erträge als betriebliche Einkünfte steuerpflichtig sind. Zur Erstattung der KESt von nicht betrieblichen Beteiligungserträgen siehe VereinsR 2001 Rz 420.

Die nicht unter die Endbesteuerung fallenden Kapitaleinkünfte (zB Kreditvergabe) sind stets im Veranlagungsweg zu erfassen.

18.1.4.5 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988)

1249

Der Steuerpflicht unterliegen auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 6401 ff). Hinsichtlich der Besonderheiten bei der entgeltlichen Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art siehe Rz 85 bis 87.

18.1.4.6 Sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988)

1250

Wiederkehrende Bezüge, Spekulationseinkünfte, Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen sowie Einkünfte aus Leistungen (wie insb. Einkünfte aus der gelegentlichen Vermietung beweglicher Gegenstände) stellen sonstige Einkünfte im Rahmen der Körperschaftsteuerpflicht dar (siehe EStR 2000 Rz 6607). Funktionsgebühren können hingegen einer Körperschaft nicht zugerechnet werden.

18.2 Besonderheiten

18.2.1 Buchführungspflichtige Körperschaften (§ 7 Abs. 3 KStG 1988)

1251

Aus der gesetzlichen Aussage, nach der alle Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen sind, ergibt sich, dass nur steuerbare Einkünfte im Sinne des EStG 1988 den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet und der Gewinnermittlung unterworfen werden können. Ferner ergibt sich aus dem Hinweis auf § 23 Z 1 EStG 1988, dass die zuzurechnenden Einkünfte stets als laufende gelten und dass somit auch Veräußerungsgewinne darunter fallen (siehe Rz 341 und 343). Zum außerbetrieblichen Bereich dieser Körperschaften siehe Rz 612 bis 614.

18.2.2 Betriebe gewerblicher Art

1252

Jeder Betrieb gewerblicher Art gilt für sich als Körperschaftsteuersubjekt. Die Zusammenfassung mehrerer Betriebe ist jedoch unter den Voraussetzungen der Rz 67 und 68 möglich. Der grundsätzlich auch für Betriebe gewerblicher Art geltende Einkommensbegriff des § 7 Abs. 2 KStG 1988 erfährt durch § 2 Abs. 1 letzter Satz KStG 1988 eine Modifizierung dahingehend, dass die Tätigkeit der Einrichtung stets als Gewerbebetrieb gilt. Sämtliche diesem Körperschaftsteuersubjekt zuzurechnenden Einkünfte sind damit solche aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988. Werden Einkünfte aus anderen Einkunftsarten im Rahmen des Betriebes gewerblicher Art bezogen (zB land- und forstwirtschaftliche Einkünfte, die nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu gewerblichen werden, oder die als Teilbereich eines Gewerbebetriebes anzusehen sind; Wertpapiereinkünfte oder Beteiligungserträge, wenn die Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art gehören), zählen sie ebenso zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (siehe Rz 74).

18.2.3 Privatstiftungen

1253

Eigen- und gemischtnützige Privatstiftungen, die ihrer Offenlegungspflicht im Sinne des § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 nachkommen, können Einkünfte aus allen der sechs für Körperschaften möglichen Einkunftsarten erzielen. Diese Privatstiftungen sind nach § 13 Abs. 1 KStG 1988 ausdrücklich vom Geltungsbereich des § 7 Abs. 3 KStG 1988 ausgenommen, dh. sie gelten nicht als buchführungspflichtige protokollierte Gewerbetreibende, sondern sind nur mit Einkünften aus den im EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten zu erfassen, sofern die Einkünfte nicht steuerbefreit sind. Siehe im übrigen StiftR 2001 Rz 22.

18.2.4 Vereine

1254

Unbeschränkt steuerpflichtige Vereine können Einkünfte aus allen der sechs für Körperschaften möglichen Einkunftsarten erzielen.

1255

Die nach § 5 Z 6 KStG 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Vereine (siehe VereinsR 2001 Rz 1 bis 5 und 319 bis 321) sind beschränkt steuerpflichtig mit steuerabzugspflichtigen Einkünften nach Maßgabe des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 und gegebenenfalls unbeschränkt steuerpflichtig mit betrieblichen Einkünften (entbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO, begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb im

Sinne des § 45 Abs. 3 BAO, gewinnorientierte Land- und Forstwirtschaften und Gewerbebetriebe, soweit keine Ausnahmegenehmigung für sie gemäß § 44 Abs. 2 BAO vorliegt). Gewinne aus einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb (§ 45 Abs. 2 BAO) sind als Zufallseinkünfte steuerfrei. Unterliegt ein Verein mangels Erfüllung der maßgeblichen Voraussetzungen (§§ 34 ff BAO) von vornherein nicht oder ab einem bestimmten Jahr nicht mehr der Steuerbefreiung des § 5 Z 6 KStG 1988, ist er oder wird er unbeschränkt steuerpflichtig.

18.2.5 Gemeinnützig anerkannte Bauvereinigungen

1256

Gemeinnützig anerkannte Bauvereinigungen sind entweder zur Gänze nach § 5 Z 10 KStG 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen (siehe Rz 178), oder infolge einer Ausnahmegenehmigung nur mit begünstigungsschädlichen Geschäften unbeschränkt steuerpflichtig, oder mangels Antrag gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988. (siehe Rz 1356). Eine Steuerpflicht kann sich aus Einkünften aus dem Reservekapital (siehe Rz 1362) ergeben.

18.2.6 Gesamtrechtsnachfolge

1257

Im Falle der Gesamtrechtsnachfolge einer nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft (Erbanfall) sind sowohl Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 1 und 3 bis 5 EStG 1988 als auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988) denkbar. Vermögensmassen unterliegen schlechthin der Körperschaftsteuer, sofern deren Einkommen nicht unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Können im Rahmen von Verlassenschaftskonkursen das Massevermögen bzw. die daraus fließenden Einkünfte einem anderen Steuerpflichtigen steuerlich deshalb nicht zugerechnet werden, weil keine erbserklärten Erben vorhanden sind oder die Erben die Verlassenschaft nicht antreten, ist die Konkursmasse auf Grund der Bestimmung des § 3 KStG 1988 der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Der hier entwickelte Grundsatz ist ganz allgemein auf alle Nachlassvermögen anzuwenden, deren Einkünfte der Verfügung anderer Steuerpflichtiger mangels vorhandener Erben oder auf Grund von Erbsentschlagungen entzogen sind.

Bei der Vermögensmasse sind Einkünfte, die in Fortsetzung der betrieblichen Sphäre des erblasserischen Vermögens erzielt werden, weiterhin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen.

Dem Privatbereich des erblasserischen Vermögens zuzuzählende Vermögensgegenstände nehmen bei Fortbestand ihrer bisherigen privaten Widmung nicht die Eigenschaft von Gegenständen des Betriebsvermögens an, sodass diesbezügliche Veräußerungserlöse grundsätzlich nicht der Körperschaftsteuer unterliegen. Werden mit derartigen Gegenständen außerbetriebliche Einkünfte erzielt (denkbar wären zB Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung), sind diese Einkünfte nach Maßgabe der gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 in Betracht kommenden Einkunftsart körperschaftsteuerpflichtig.

18.2.7 Beschränkt Steuerpflichtige

1258

Ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen unterliegen nach § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht. Besteuerungsgegenstand bei beschränkt Steuerpflichtigen sind ausschließlich inländische Einkünfte und nicht das Einkommen. Die Steuerpflicht erstreckt sich nach § 21 Abs. 1 KStG 1988 auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 (siehe Rz 1452).

Inländische beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind mit steuerabzugspflichtigen Einkünften zu erfassen (siehe Rz 1467).

19 Sonderfragen bei bestimmten Körperschaften (§§ 7 und 13 bis 17 KStG 1988)

19.1 Privatstiftungen

1259

Auf eigen- und gemischtnützige Stiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG) BGBl. Nr. 694/1993, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, sind die Sondernormen des § 13 KStG 1988 anzuwenden. Zum Begriff und zur Besteuerung der Privatstiftungen siehe die StiftR 2001.

19.2 Kreditinstitute

19.2.1 Haftrücklage

19.2.1.1 Zuführungen zur Haftrücklage

1260

Gemäß § 26a Abs. 2 KStG 1988 sind Zuführungen zur Haftrücklage in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 1996 enden, steuerneutral.

19.2.1.2 Auflösungen der Haftrücklage

19.2.1.2.1 Bestimmungsgemäße Verwendung

1261

Eine Auflösung der Haftrücklage kann gemäß § 23 Abs. 6 BWG nur insoweit erfolgen, als dies zur Erfüllung von Verpflichtungen im Rahmen der Einlagensicherung (§ 93 BWG) oder zur Deckung sonst im Jahresabschluss auszuweisender Verluste erforderlich ist. Dies ist dann der Fall, wenn das Kreditinstitut gezwungen wäre, im Jahresüberschuss Verluste auszuweisen, und nicht in der Lage wäre, diese Verluste durch andere bilanztechnische Maßnahmen abzudecken. Die Haftrücklage darf nur zur Deckung eines Bilanzverlustes herangezogen werden, der nicht durch Bildung freier Rücklagen entstanden ist. Eine Auflösung der Haftrücklage zur Verlustabdeckung ist auch im Bildungsjahr möglich.

1262

Gemäß § 26a Abs. 2 KStG 1988 sind steuerwirksame Haftrücklagen, die für vor dem 1. Jänner 1997 endende Wirtschaftsjahre gebildet wurden, in den Jahren ihrer bestimmungsgemäßen Verwendung nachzuversteuern. Bei der bestimmungsgemäßen Verwendung ist eine Aufteilung der Rücklagenauflösung auf den steuerwirksamen und den steuerunwirksamen Teil vorzunehmen; hierbei ist nach dem Verhältnis zwischen

steuerwirksam und steuerunwirksam gebildeten Rücklagenteilen vor der bestimmungsgemäßen Verwendung auszugehen.

1263

Zuordnungsbeispiele:

Als steuerneutral gebildete Rücklagenteile kommen insbesondere in Frage:

- Zuführungsteile, die wegen Überschreitens der 15%-Grenze gemäß § 14 Abs. 1 KStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 nicht abzugsfähig waren,
- Zuführungen, die in Einzelfällen aus besonderen Gründen nicht abzugsfähig waren,
- im Normalfall die Hälfte der Zuführungen in den Jahren 1994 und 1995,
- im Normalfall drei Viertel der Zuführung im Jahr 1996.

1264

Die gemäß § 14 Abs. 2 KStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 nach steuerneutraler Verwendung erfolgte steuerneutrale Wiederauffüllung führt nicht zu einem steuerunwirksam gebildeten Teil der Haftrücklage; es wird vielmehr der vor der Verwendung bestehende Zustand wieder hergestellt.

Der aus der Sammelwertberichtigung stammende Teil der Haftrücklage ist normalerweise steuerwirksam gebildet worden.

19.2.1.2.2 Entfall der Bildungsverpflichtung dem Grunde nach

1265

Die Verpflichtung zur Bildung der Haftrücklage dem Grunde nach entfällt, wenn der Status als Kreditinstitut im Sinne des BWG verloren geht. Praktische Anwendungsfälle sind zB

- der Verlust der Konzession,
- ein Wechsel in der Betätigung,
- die Änderung der gesetzlichen Vorschriften betreffend den Bankgeschäftskatalog oder die Liquidation des Unternehmens,
- die verschmelzende Umwandlung des Kreditinstituts auf den ausländischen der EU angehörigen Hauptgesellschafter nach den Bestimmungen des UmwG in Verbindung mit Art. II UmgrStG mit Entstehen einer Betriebsstätte.

1266

Hinsichtlich der Auflösung der Haftrücklage bei Entfall der Bildungsverpflichtung dem Grunde nach enthält § 26a Abs. 2 KStG 1988 keine ausdrückliche Regelung. Die

Übergangsbestimmungen betreffend die bestimmungsgemäße Verwendung der Haftrücklage sind aber analog auf die Auflösung der Haftrücklage infolge Entfalles der Bildungsverpflichtung dem Grunde nach anzuwenden. Steuerwirksame Haftrücklagen, die für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 1997 enden, gebildet wurden, sind in dem Jahr des Entfalles der Bildungsverpflichtung nachzuversteuern. Dies ergibt sich schon nach dem allgemeinen Steuerrechtsgrundsatz, dass gewinnmindernd gebildete Passivposten mangels entgegenstehender ausdrücklicher Regelung im Fall ihres Wegfalles wiederum nur gewinnerhöhend aufzulösen sind.

Bezüglich der Vorgangsweise bei der Rücklagenauflösung wird auf die Ausführungen in den Rz 1261 bis 1264 verwiesen.

1267

Es bestehen keine Bedenken, die mit der oben erwähnten verschmelzenden Umwandlung eines inländischen Kreditinstituts auf den ausländischen Hauptgesellschafter verbundene Auflösung des steuerwirksamen Teiles der seinerzeit gebildeten Haftrücklage gemäß § 14 KStG 1988 in Verbindung mit § 26a Abs. 2 KStG 1988 als Teil des Übergangsgewinnes im Sinne des § 9 Abs. 3 UmgrStG zu behandeln und die Möglichkeit der Dreijahresverteilung in Anspruch zu nehmen.

19.2.1.3 Wiederauffüllung der Haftrücklage

1268

Die im § 23 Abs. 6 BWG geregelte Wiederauffüllung der Haftrücklage nach bestimmungsgemäßer Verwendung ist steuerneutral.

19.2.1.4 Gebundene Rücklagen gemäß § 130 AktG

1269

Gemäß § 103 Z 12 lit. c BWG idF BGBl. Nr. 532/1993 ist eine zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. Jänner 1994 das Erfordernis gemäß § 23 Abs. 6 BWG idF BGBl. Nr. 532/1993 übersteigende Haftrücklage sowie die Sonderhaftrücklage gemäß Abschnitt I Artikel III Abs. 2 Z 2 lit. c KWG-Novelle 1986, BGBl. Nr. 325/1986 auf eine gebundene Rücklage im Sinne des § 130 AktG zu übertragen. Gebundene Rücklagen dürfen gemäß § 130 Abs. 4 AktG nur zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufgelöst werden.

1270

Jene Teile der Haftrücklage, die das zum 1. Jänner 1994 gemäß § 23 Abs. 6 BWG idF BGBl. Nr. 532/1993 erforderliche Ausmaß überstiegen und daher in die gebundene Rücklage gemäß § 130 AktG übertragen wurden, sind bei der Einkommensermittlung steuerwirksam zu berücksichtigen. Nicht steuerhängig sind nur die steuerunwirksam gebildeten

Haftrücklagenteile. Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Finanzmarktanpassungsgesetzes 1993 zu § 103 Z 12 BWG, BGBl. Nr. 532/1993 setzen trotz der im BWG vorgesehenen Überführung in eine gebundene Rücklage für die weitere Anwendbarkeit des angesprochenen Steuertatbestandes eine Weiterführung und Fortentwicklung (Auflösung) der übersteigenden Haftrücklage für steuerliche Zwecke voraus.

1271

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmung in § 103 Z 12 lit. c BWG idF BGBl. Nr. 532/1993, dass Abschnitt V Artikel II Z 2 KWG-Novelle 1986, BGBl. Nr. 325/1986 weiter anzuwenden ist, ist die Sonderhaftrücklage in den Jahren der Auflösung nachzuversteuern. Der Teil der gebundenen Rücklage gemäß § 130 AktG, der einer übertragenen Sonderhaftrücklage entspricht, ist für steuerliche Zwecke als Sonderhaftrücklage weiterzuführen.

1272

Die steuerfrei gebildeten Rücklagen gemäß § 13 Abs. 4 und 5 Rekonstruktionsgesetz, BGBl. Nr. 183/1955 sind ebenfalls gemäß § 103 Z 12 lit. c BWG idF BGBl. Nr. 532/1993 auf eine gebundene Rücklage im Sinne des § 130 AktG zu übertragen. Steuerpflicht tritt anlässlich der Auflösung der Rücklage nur dann ein, wenn eine solche nicht ausschließlich zum Ausgleich von Wertminderungen oder zur Deckung von sonstigen Verlusten erfolgt.

19.2.2 Bewertungsfragen bei Kreditinstituten

19.2.2.1 "Überpari" begebene Wertpapiere

1273

Werden Wertpapiere "überpari" begeben, hat jener Teil des Ausgabebetrages, der über dem Nennwert des Papiers liegt, eine regulierende Wirkung auf den Zinsertrag aus dem Papier. Die effektive Verzinsung wird dadurch unter die nominell ausbezahlten Zinsen gedrückt. Im Sinne einer periodengerechten Erfassung des effektiven Zinssatzes ist der "Überparibetrag" aktiv abzugrenzen und auf die Laufzeit des Papiers linear verteilt abzuschreiben. Davon getrennt sind die Anschaffungskosten des Papiers anzusetzen. Diese Anschaffungskosten sind auch Ausgangspunkt für die weitere Bewertung des Papiers.

1274

Wird ein "pari" begebenes Wertpapier am Sekundärmarkt zu einem "Überparipreis" erworben, handelt es sich beim "Überparibetrag" nicht um ein regulierendes Instrument für den Zinsertrag, sondern um einen echten Bestandteil des Kaufpreises. Es ist daher der volle Betrag, der für den Erwerb des Papiers aufgewendet wurde, als Ausgangspunkt für die weitere Bewertung des Papiers zu nehmen. Sollte die Entwicklung des Teilwertes des Papiers nicht erheblich von jenem Ergebnis abweichen, das bei der Verteilung des "Überparibetrages"

nach Art einer Abgrenzung eintritt, bestehen gegen eine derartige Vorgangsweise keine Bedenken.

Wurde ein bereits überpari begebenes festverzinsliches Forderungswertpapier am Sekundärmarkt zu einem noch höheren Betrag (Agio, Überparibetrag) erworben, 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 (VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039).

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 auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben werden müssen, sodass sich bei Veräußerung im fünften Jahr ein Restbetrag von 2,o3 ergeben müsste. Aus dem Kaufpreis von 110 ist daher ein Betrag von 2,03 herauszuschälen und auf die Restlaufzeit von 5 Jahren verteilt abzuschreiben, 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.

19.2.2.2 Wertpapiere in fremder Währung

1275

Bei Wertpapieren, die auf eine ausländische Währung lauten, ist nicht zwischen einer Bewertung in der Originalwährung, auf die das Wertpapier lautet, und der Umrechnung in inländische Währung zu differenzieren, sondern es ist von einem einheitlichen umgerechneten Wert für die weitere Bewertung auszugehen. Die Umrechnung hat gemäß § 58 Abs. 1 BWG zwingend zum Mittelkurs am Bilanzstichtag zu erfolgen.

19.2.2.3 Einzelwertberichtigungen zu Ausleihungen

1276

Wertberichtigungen sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestehen, die einzelnen Forderungen direkt zugerechnet werden können und eine Einstellung von Kreditrückzahlungen vorliegt. Es muss mit großer Wahrscheinlichkeit zu rechnen sein, dass bestimmte Forderungen nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen werden. Solche konkrete Risiken können sein:

- Nichteinhaltung einer Ratenvereinbarung,
- dauernde Einstellung von Kreditrückzahlungen,

- schlechte Vermögens- und Liquiditätslage des Schuldners,
- Währungsverlust.

Ein unbesicherter Blankoanteil allein reicht keinesfalls für die Bildung einer Einzelwertberichtigung aus, da er als allgemeines Bankrisiko in der Bildung der Haftrücklage Berücksichtigung findet. Sicherheiten sind entsprechend zu berücksichtigen.

Nach dem Erk. des VwGH 19.2.1991, 90/14/0242 liegt weder bei einem Tilgungsrückstand noch bei einer Kontoüberziehung allein eine vorübergehende oder dauernde Einstellung von Kreditrückzahlungen vor, die eine Einzelwertberichtigung rechtfertigt, da diese auch saisonbedingt sein kann oder auch andere ausreichende Sicherheiten vorliegen können.

19.2.2.4 Pauschale Einzelwertberichtigungen zu Ausleihungen

1277

Pauschalwertberichtigungen, die einem allgemeinen Forderungs-, Kredit- oder Branchenrisiko Rechnung tragen, ohne dass eine Risikozuordnung zu bestimmten Forderungen vorgenommen werden kann, sind steuerlich nicht zulässig.

1278

Laut Erk. des VwGH 27.8.1998, 96/13/0165 ist es denkbar, dass eine Einzelwertberichtigung von verschiedenen Forderungen bei tatsächlich gleichartigem Sachverhalt im Wege einer Schätzung in gleichem Ausmaß vorgenommen wird.

1279

Pauschal ermittelte Einzelwertberichtigungen sind insbesondere nur in jenen Fällen zulässig, in denen ein vereinbarter Überziehungsrahmen überschritten wird, ohne dass mit dem Kontoinhaber ein entsprechender Kreditvertrag geschlossen wurde, oder wenn ein Rückstand von mehr als drei Kreditraten besteht und der Rückstand bei schriftlicher Krediteinräumung mehr als 15% des eingeräumten Kreditrahmens beträgt, ohne dass ausreichende Sicherheiten vorhanden sind. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob der Überziehungsrahmen schriftlich oder - wie bei Intern- und Disporahmen mündlich oder konkludent eingeräumt wurde. In diesen Fällen bestehen keine Bedenken, eine pauschale Berichtigung in Höhe von bis zu 2,5% der jeweiligen unter den Gefährdungstatbestand fallenden Gruppensummen anzusetzen, sofern die Summe der gruppenweisen Einzelwertberichtigungen den durchschnittlichen Jahresbedarf an tatsächlichen Einzelwertberichtigungen in der einzelnen Gruppe innerhalb der letzten fünf Jahre nicht übersteigt. Sind, wenn auch nicht in vollem Umfang, Sicherheiten vorhanden, mindern diese die Bemessungsgrundlage der pauschal zu ermittelnden Einzelwertberichtigung. Auf die EStR 2000 Rz 2376 wird verwiesen.

19.3 Versicherungsunternehmen und Pensionskassen

19.3.1 Versicherungstechnische Rückstellungen

19.3.1.1 Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen

1280

Der Versicherungsschutz umfasst einerseits das Dienstleistungsgeschäft und andererseits ein Risikogeschäft. Im Bereich des Dienstleistungsgeschäfts sind die damit verbundenen Risiken, dh. die Erfolgsschwankungen, ähnlich denen anderer Geschäftszweige. Im Bereich des Risikogeschäfts, das den Kern eines Versicherungsgeschäfts (Produktion von Versicherungsschutz) darstellt, wird gegen Zahlung von Prämien die Wahrscheinlichkeitsverteilung von Schäden auf den Versicherer transferiert. Der Versicherer produziert damit Versicherungsschutz über mehrere Perioden. Durch die Zuführungen zu versicherungstechnischen Rückstellungen soll also der Geldbedarf gedeckt werden, der durch den Eintritt eines Versicherungsfalles (zB Schaden, Unfall, Krankheit, Erleben, Ableben) verursacht wird.

1281

§ 15 Abs. 1 erster Satz KStG 1988 normiert, dass Zuführungen zu versicherungstechnischen Rückstellungen insoweit abzugsfähig sind, als deren Bildung im VAG oder den dazu ergangenen Verordnungen vorgeschrieben ist. Dies gilt dem Grunde nach allgemein für versicherungstechnische Rückstellungen. Es handelt sich dabei um die VO des BMF vom 4. Dezember 1992 über die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen, BGBl. Nr. 757/1992, und die VO des BMF vom 22. Oktober 1991 über die Bildung einer Schwankungsrückstellung in der Schaden- und Unfallversicherung, BGBl. Nr. 545/1991 idF vom 5. März 1993, BGBl. Nr. 158/1993. Darüber hinausgehende versicherungstechnische Rückstellungen sind davon nicht betroffen.

1282

Durch den ersten Satz wird somit einerseits die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung unterstrichen. Eine versicherungstechnische Rückstellung lässt sich nicht eindeutig von dem Begriff Rücklage oder Reserve abgrenzen. Durch den Verweis auf das VAG soll klargestellt werden, welche versicherungstechnischen Rückstellungen zunächst dem Grunde nach zulässig sind.

1283

§ 15 Abs. 1 zweiter Satz KStG 1988 enthält einen Verweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung mit der steuerlichen Implikation dass versicherungstechnische Rückstellungen den Betrag nicht übersteigen dürfen, der zur Sicherstellung der

Verpflichtungen aus den am Bilanzstichtag bestehenden Versicherungsverträgen notwendig ist. In Vollziehung dieses Hinweises ist die Abgabenbehörde zur Prüfung der versicherungstechnischen Rückstellungen der Höhe nach verpflichtet.

19.3.1.2 Schwankungsrückstellung

1284

Die Schwankungsrückstellung ist nach den Vorschriften des VAG und der dazu ergangenen VO des BMF vom 22. Oktober 1991 über die Bildung einer Schwankungsrückstellung in der Schaden- und Unfallversicherung, BGBl. Nr. 545/1991 idF vom 5. März 1993, BGBl. Nr. 158/1993 zu bilden und zu berechnen. Der Auftritt von Über- und Unterschäden unterliegt dem Zufall und ist das spezifische versicherungstechnische Risiko, das im Kollektiv und in der Zeit, das heißt über mehrere Perioden, ausgeglichen werden kann. Durch die Bildung einer Schwankungsrückstellung wird dieses Zufallsrisiko in der Bilanz abgebildet. Die Schwankungsrückstellung soll damit den Risikoausgleich in der Zeit gewährleisten (Ausgleichsfunktion) und hat außerdem die Aufgabe, durch Bereitstellung finanzieller Mittel die Überschäden zu decken, damit die Ruinwahrscheinlichkeit des Versicherers möglichst klein gehalten wird (Sicherheitsfunktion). Die Schwankungsrückstellung stellt somit eine Vorsorge für Unternehmerrisiken dar, wobei ihr aber auch Eigenkapitalcharakter zukommt.

1285

Für die steuerliche Abzugsfähigkeit einer Schwankungsrückstellung müssen insb. folgende in § 15 Abs. 2 KStG 1988 aufgezählte steuerliche Voraussetzungen gleichermaßen erfüllt sein:

- Es muss aufgrund der Erfahrungen, die durch statistisches Material belegt werden können, mit erheblichen Schwankungen des Jahresbedarfes (damit ist der Schadenbedarf gemeint) zu rechnen sein. Dies gilt für den jeweiligen Versicherungszweig und bedeutet eindeutig einen gesetzlichen Auftrag zur Überprüfung der Schwankungsrückstellung dem Grunde und der Höhe nach.

- Die Erheblichkeitsklausel ist ausdrücklich in der oben angeführten VO über die Schwankungsrückstellung definiert. Es ist danach von erheblichen Schwankungen auszugehen, wenn die Standardabweichung mindestens 5%-Punkte beträgt (§ 8 Z 2 der oben angeführten VO über die Schwankungsrückstellung).

- Eine weitere Voraussetzung für die Bildung stellt nach der VO die so genannte Bagatelleklausel dar. Eine Bildung kann nur dann erfolgen, wenn die durchschnittlichen abgegrenzten Eigenbehaltsprämien der letzten drei Geschäftsjahre (inklusive dem Bilanzjahr) 146.000 Euro übersteigen.

- Wenn die Schwankungen des Schadenbedarfs durch Prämien gedeckt werden, wäre eine Voraussetzung für die Bildung einer Schwankungsrückstellung nicht erfüllt.
- Die Schwankungsrückstellung ist durch die Höhe des Sollbetrages gemäß § 9 der oben angeführten VO über die Schwankungsrückstellung am jeweiligen Bilanzstichtag nach oben hin begrenzt. Diese Höchstbetragsregelung stellt aus steuerrechtlicher Sicht eine absolute Höchstgrenze dar.
- Ab der Veranlagung 2001 gilt für die Schwankungsrückstellung, dass soweit bereits vor dem 1. Jänner 2001 Schwankungsrückstellungen gebildet wurden, diese im Wirtschaftsjahr 2001 mit 50% der Vorjahresrückstellung gewinnerhöhend aufzulösen sind. Diese gewinnerhöhende Auflösung ist mit mindestens einem Drittel ab der Veranlagung 2001 vorzunehmen. Jede Änderung der Schwankungsrückstellung ist ab der Veranlagung 2001 nur mehr mit 50% steuerlich wirksam.

Beispiele:

a)	*Schwankungsrückstellung 31.12.2000*	*120.000*
	Schwankungsrückstellung 31.12.2001	*120.000*
	Auflösungsbetrag § 26a Abs. 11	*60.000*
	davon mindestens ein Drittel 2001	*20.000*
b)	*Schwankungsrückstellung 31.12.2000*	*120.000*
	Schwankungsrückstellung 31.12.2001	*130.000*
	Dotierung laut Handelsbilanz 2001	*10.000*
	steuerlich wirksame Dotierung 2001	*5.000*
	Auflösungsbetrag § 26a Abs. 11	*60.000*
	davon mindestens ein Drittel 2001	*20.000*
c)	*Schwankungsrückstellung 31.12.2000*	*120.000*
	Schwankungsrückstellung 31.12.2001	*110.000*
	Annahme: Sollbetrag ist gesunken	
	Auflösung laut Handelsbilanz 2001	*10.000*

steuerlich wirksame Auflösung 2001	*5.000*
Auflösungsbetrag § 26a Abs. 11	*60.000*
davon mindestens ein Drittel 2001	*20.000*

19.3.1.3 Steuerliche Abzugsfähigkeit und Übergangsbestimmungen

1286

Ab der Veranlagung 2001 sind die Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle und die sonstigen Rückstellungen gemäß § 81c Abs. 3 D VII VAG mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Zu den sonstigen versicherungstechnischen Rückstellungen zählen insbesondere

- die Stornorückstellung,
- die Rückstellung für Großschäden,
- die Rückstellung für Verluste aus dem indirekten Geschäft und
- die Rückstellung für drohende Verluste.

Diese Bestimmung gilt erstmalig für im Wirtschaftsjahr 2000 gebildete Rückstellungen, nicht jedoch für die Deckungsrückstellung und die Rückstellung für Prämienrückerstattungen.

1287

Auflösungsgewinne, die sich durch die erstmalige Anwendung des § 15 Abs. 3 in Verbindung mit § 26a Abs. 12 KStG 1988 ergeben, können auf das Veranlagungsjahr 2001 und die folgenden vier Veranlagungsjahre verteilt werden, wobei aber mindestens ein Fünftel anzusetzen ist. Fällt die Rückstellung in der Handelsbilanz während dieses Übergangszeitraumes zur Gänze weg, muss der darauf entfallende Auflösungsgewinn im betroffenen Wirtschaftsjahr jedenfalls angesetzt werden. Dies wurde ausdrücklich in § 26a Abs. 12 KStG 1988 geregelt.

1288

Bei Rückstellungen mit einer Laufzeit von weniger als 12 Monaten wird keine Kürzung vorgenommen, wobei 30% der Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle kurzfristiger als 12 Monate angesehen werden.

19.3.1.4 Prämienüberträge

1289

Die Prämien werden den Versicherungsnehmern in der Regel im vorhinein für die gesamte Versicherungsperiode oder bei unterjähriger Zahlungsweise für einen Teil der Versicherungsperiode vorgeschrieben. Aufgrund dieser Tatsache reichen die

Prämienvorschreibungen mitunter über den Bilanzstichtag hinaus und sind durch Passivposten (Prämienüberträge) in den Bilanzen zu berücksichtigen (Hinweis auf § 81j VAG). Diese Passivposten sind ihrem Wesen nach in erster Linie Rechnungsabgrenzungsposten. Sie sind grundsätzlich für jeden Versicherungsvertrag nach einer zeitanteiligen Einzelberechnung zu ermitteln.

1290

In der Lebensversicherung ist die Berechnung der Prämienüberträge in den Geschäftsplänen für die Lebensversicherung geregelt. In der Krankenversicherung werden überwiegend Monatsprämien vorgeschrieben, daher spielen Prämienüberträge kaum eine Rolle. Die größte Bedeutung haben die Prämienüberträge in der Schaden-Unfallversicherung.

19.3.1.5 Deckungsrückstellung

1291

Der Deckungsrückstellung kommt in den Bereichen Lebensversicherung und Krankenversicherung besondere Bedeutung zu. Sie ist aber auch für nach der Art der von Lebensversicherungen betriebenen Versicherungszweige (Unfallversicherung) zu bilden. Grundsätzlich ist eine Einzelberechnung zu fordern, wobei ua. mathematisch-statistische Methoden insoweit zulässig sind, als sie zu einem annähernd gleichen Ergebnis führen.

1292

In der Lebensversicherung ist es das primäre Ziel, die Deckung eines einzelnen ungewissen, insgesamt geschätzten Mittelbedarfs auf der Grundlage des Risikoausgleichs im Kollektiv und in der Zeit zu gewährleisten. Dazu sind nach versicherungsmathematischen Grundsätzen Kapitalansammlungen zu berechnen, wobei als Grundlage der technische Geschäftsplan des Unternehmens dient. In die Berechnung fließen insbesondere die Sterblichkeitsrate, der Rechnungszinsfuß, Kosten und die Stornowahrscheinlichkeit ein. Zur Deckung der rechnungsmäßigen Abschlusskosten gibt es ein eigenes Verfahren, wobei zu beachten ist, dass negatives Deckungskapital immer auf Null aufgefüllt werden muss.

1293

Die Deckungsrückstellung in der Lebensversicherung enthält einen Sparvorgang (laut Vertrag). Dadurch entsteht ein individuelles Guthaben, das aus den Sparteilen der geleisteten Nettoprämien angesammelt wird und in seiner jeweiligen Höhe dem Berechtigten aus dem Versicherungsvertrag zufließen muss.

1294

In der Krankenversicherung ist die Prämie auf Basis des für die gesamte voraussichtliche Laufzeit zu erwartenden Morbiditätsrisikos derart kalkuliert, dass konstante Prämien einem altersbedingt steigenden Erkrankungsrisiko gegenüberstehen. Der Ausgleich erfolgt über die

Deckungsrückstellung (auch Alterungsrückstellung genannt). In ihr werden also Teile der anfänglich im Verhältnis zum Risiko überhöhten Prämien angesammelt, verzinst und später zur Auffüllung der nicht mehr ausreichenden Prämien wieder aufgelöst.

1295

Die Alterungsrückstellung stellt keinen Sparvorgang im herkömmlichen Sinn dar (im Unterschied zu Lebensversicherungen bei gemischten Tarifen). Bei Auflösung des Vertrages hat daher der Versicherungsnehmer per Vertragsklausel keinen Anspruch auf die bisher angesammelte Alterungsrückstellung. In die Berechnung der Deckungsrückstellung bei der Krankenversicherung fließen insbesondere die Sterblichkeitsrate, die Schadenhäufigkeit, die Kostenhöhe und die Stornowahrscheinlichkeit ein.

19.3.1.6 Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle

1296

Gemäß § 81l VAG sind Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle für die dem Grunde und der Höhe nach noch nicht feststehenden Leistungsverpflichtungen aus bis zum Bilanzstichtag eingetretenen Versicherungsfällen sowie für sämtliche nach dem Bilanzstichtag voraussichtlich anfallenden Schadenregulierungsaufwendungen zu bilden. Grundsätzlich ist bei der Bildung der Rückstellung vom Einzelbewertungsprinzip auszugehen (Ausnahme: Wenn die Eigenart eines Versicherungszweiges einer Einzelermittlung entgegen steht).

19.3.1.6.1 Rückstellung für Schadenregulierungsaufwendungen

1297

Die Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle hat gemäß § 81l VAG auch sämtliche Regulierungsaufwendungen, die für die Erledigung der reservierten Versicherungsfälle nach dem Bilanzstichtag anfallen, abzudecken. Da das VAG keine genaue Definition des Begriffes Schadenregulierung trifft, ist eine Interpretation aufgrund des § 66 Abs. 1 Versicherungsvertragsgesetz 1958 durchzuführen.

19.3.1.6.2 Auswirkung des § 15 Abs. 3 KStG 1988

1298

Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle (inkl. der Rückstellung für Schadenregulierungsaufwendungen) sind gemäß § 15 Abs. 3 in Verbindung mit § 26a Abs. 12 KStG 1988 mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Bei Rückstellungen mit einer Laufzeit von weniger als 12 Monaten ist keine Kürzung vorzunehmen. Es ist davon auszugehen, dass bei 30%, ab der Veranlagung 2005 70% der Summe dieser Rückstellungen die Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als 12 Monate beträgt.

Beispiele:

Fall A) 31.12.	*Rückstellung laut HB*	*Rückstellung gemäß § 15 Abs. 3 KStG 1988 ab 2001*	*Auflösungs-Rücklage*	*Auflösung der Rücklage*
2000	*10.000*	*10.000*		
2001	*10.000*	*8.600*	*1.400*	*280*
Die Differenz von 1.400 kann im Jahr 2001 einer Auflösungsrücklage zugeführt werden und ist beginnend ab 2001 mit einem 1/5 aufzulösen				

Fall B) 31.12.	*Rückstellung laut HB*	*Rückstellung gemäß § 15 Abs. 3 KStG 1988 ab 2001*	*Auflösuns-Rücklage*	*Auflösung der Rücklage*
2000	*10.000*	*10.000*		
2001	*20.000*	*17.200*	*0*	*0*
Da es zu keiner Auflösung der bestehenden Rückstellung im Jahr 2001 kommt,kann keine Auflösungsrücklage gebildet werden.				

Fall C) 31.12.	*Rückstellung laut HB*	*Rückstellung gemäß § 15 Abs. 3 KStG 1988 ab 2001*	*Auflösuns-Rücklage*	*Auflösung der Rücklage*
2000	*10.000*	*10.000*		
2001	*8.000*	*6.880*	*1.220*	*224*
Von dem gesamten aufzulösenden Betrag von 3.120 entfallen 2.000 auf den gesunkenen Rückstellungswert. Es darf daher lediglich die Differenz von 1.120 einer Auflösungsrücklage zugeführt werden. Die Auflösung ist analog Fall A).				

19.3.1.7 Sonstige versicherungstechnische Rückstellungen

1299

Zu den sonstigen versicherungstechnischen Rückstellungen gehören insbesondere:

19.3.1.7.1 Stornorückstellung

1300

Die Rückstellung für Storni von noch nicht bezahlten Prämien ist eine Wertberichtigung zu den Prämienaußenständen.

19.3.1.7.2 Rückstellung für Großschäden

1301

Bei einer Rückstellung für Großschäden handelt es sich in der Regel um Großrisiken, für die keine Erfahrungswerte für den Schadensverlauf vorliegen. Beispiele für Großrisiken sind unter

anderem die Atomrisiken, Pharmarisiken und Umwelthaftpflichtrisiken. Diese Rückstellung für Großschäden ist nur ausnahmsweise anstelle einer Schwankungsrückstellung zu bilden, wenn kein ausreichend großes Kollektiv vorliegt.

19.3.1.7.3 Rückstellung für Verluste aus dem indirekten Geschäft

1302

Diese Rückstellung kommt in der Regel dann vor, wenn Erträge und Aufwendungen aus dem indirekten Geschäft ein Jahr zeitversetzt in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen werden, und aufgrund von Mitteilungen der Zedenten oder nach der Erfahrung damit gerechnet werden muss, dass aus den Abrechnungen ein Verlust resultieren wird.

19.3.1.7.4 Rückstellung für drohende Verluste

1303

Eine Rückstellung für drohende Verluste ist in solchen Sparten zu bilden, in denen anzunehmen ist, dass die Prämien in den kommenden Jahren zur Deckung der Schäden und laufenden Kosten nicht ausreichen, die Verträge vom Versicherungsunternehmen erst bei Ablauf aufgelöst und keine Prämienanpassungen vorgenommen werden können.

19.3.2 Prämienrückerstattungen

19.3.2.1 Allgemeines

1304

Das Wesen der Prämienrückerstattung besteht darin, dass dem Versicherungsnehmer jene Prämienteile rückerstattet werden, die zur Deckung der mit der Leistung der Versicherungsunternehmen verbundenen Aufwendungen nicht benötigt werden (Rückerstattung "überhobener" Beiträge).

19.3.2.2 Prämienrückerstattungen

1305

Gemäß § 17 Abs. 1 KStG 1988 sind Prämienrückerstattungen, die auf Grund des Ergebnisses des direkten Versicherungsgeschäftes im Eigenbehalt gewährt werden, abzugsfähig.

1306

Die im Gesetz angeführten Worte "für erfolgsabhängige Prämienrückerstattungen" (Gewinnbeteiligungen) stellen klar, dass es sich hierbei sachlich um eine Rückerstattung von zu hohen Prämien handeln müsse und andere Überschüsse hierbei auszuscheiden haben. Damit soll die Grenze zwischen (abzugsfähiger) Prämienrückerstattung und (zu versteuernder) Gewinnverwendung klar gezogen werden.

1307

Da auf das Ergebnis des direkten Versicherungsgeschäftes im Eigenbehalt hingewiesen wird, scheidet das indirekte Versicherungsgeschäft und das Rückversicherungsgeschäft aus der Betrachtung aus.

1308

In § 17 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 wird in anderen Versicherungszweigen als dem Lebens-, Kranken- und Unfallversicherungsgeschäft sogar die Ermittlung des Ergebnisses vorgeschrieben, wobei auch die Nettoerträge der Kapitalanlagen, die den versicherungstechnischen Rückstellungen und Rückstellungen für Prämienrückerstattungen zuzuordnen sind, in die Berechnung des Überschusses einzubeziehen sind.

1309

Betreibt ein Versicherungsunternehmen ausschließlich das Rückversicherungsgeschäft, ist das Rückversicherungsgeschäft dem direkten Versicherungsgeschäft gleichzuhalten.

19.3.2.3 Rückstellungen für Prämienrückerstattungen

19.3.2.3.1 Allgemeines

1310

Infolge eines günstigeren Geschäftsverlaufes, anders als bei der Kalkulation der Prämien angenommen, kommt es auf Grund des Ergebnisses des direkten Versicherungsgeschäftes zu Überschüssen. In die Rückstellung für Prämienrückerstattung werden jene Teile der Überschüsse eingestellt, die nach der Satzung, nach den Versicherungsbedingungen oder auf Grund eines Vorstandsbeschlusses bei der Erstellung des Jahresabschlusses für die Gewinnbeteiligung der Versicherungsnehmer gewidmet werden. Im Interesse einer gerechten und gleichmäßigen Ausschüttungspolitik werden die Überschüsse nicht sofort ausbezahlt bzw. dem einzelnen Vertrag zugewiesen, sondern zunächst vorgetragen. Die Ausschüttung (Verwendung) der Rückstellung erfolgt in Übereinstimmung mit den im Versicherungsvertrag eingegangen Verpflichtungen durch Beschluss der zuständigen Organe (bei einer Aktiengesellschaft in der Regel der Vorstand, bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit die Mitgliedervertretung).

1311

Bei Veränderungen des steuerlichen Gewinnes von Versicherungsunternehmen durch die Veranlagung oder Betriebsprüfung kommt es zu keiner steuerlichen Anpassung der Rückstellung für Prämienrückerstattung. Laut § 17 KStG 1988 ist das Ergebnis des direkten Versicherungsgeschäftes im Eigenbehalt die Grundlage für die Zuweisung der Rückstellung für Gewinnbeteiligung und erst wenn die durch die Finanzverwaltung vorgenommenen Gewinnadaptierungen Eingang in die Handelsbilanz und damit in das Ergebnis des direkten Versicherungsgeschäftes gefunden haben, kann von den zuständigen Organen des

Unternehmens unter Einhaltung der dafür vorgesehenen Formvorschriften über diese Beträge entschieden werden. In den steuerlichen Vorschriften ist jedoch keine Adaptierung dieses Ergebnisses an steuerliche Veränderungen im gleichen Bilanzjahr vorgesehen.

19.3.2.3.2 Rückstellungen für Prämienrückerstattung in der Lebensversicherung

1312

Bei Feststellung des Jahresabschlusses werden üblicherweise 80% - 90% des Gewinnes der Rückstellung für Prämienrückerstattung zugewiesen. Die Höhe der Zuführung richtet sich nach versicherungsmathematischen Grundlagen und nach den in den Versicherungsbedingungen (Geschäftsplan) festgelegten Grenzen über das Ausmaß und die Form der Gewinnzuteilung an die Versicherungsnehmer. Insofern wird hiermit ein Betrag bestimmt, der durch die bilanzmäßige Darstellung bekanntgemacht wird (erklärte Gewinnanteile).

1313

Verbleibt nach dieser Berechnung ein rückstellungsfähiger Gewinn, wird dieser der Rückstellung zugeführt, ohne dafür eine bestimmte Verfügung zu treffen. Diese zusätzliche Zuführung (Rückstellung für künftige Verwendung) ist in begrenztem Umfang steuerlich abzugsfähig, wobei auf eine Obergrenze für die gesamte Rückstellung für Beitragsrückerstattung abzustellen ist. Die Obergrenze ergibt sich aus der Summe der im Bilanzjahr innerhalb der Deckungsrückstellung erfolgten Übertragung auf die zugeteilten Gewinnanteile und den erklärten Gewinnanteilen des Bilanzjahres.

19.3.2.3.3 Rückstellungen für Prämienrückerstattung in der Krankenversicherung, Schadenversicherung und Unfallversicherung

1314

Bleibt derzeit frei.

1315

Die Höhe der Rückstellung wird versicherungsmathematisch nach den vertraglichen Verpflichtungen des Versicherungsunternehmens berechnet. Darüber hinaus kann eine Rückstellung für künftige Gewinnverwendung innerhalb der Rückstellung für Prämienrückerstattung beschlossen werden. Der steuerlich abzugsfähige Höchstbetrag dieser Rückstellung für künftige Gewinnverwendung ist mit der Summe der Ausschüttung des Bilanzjahres und den beiden vorangegangenen Jahren begrenzt.

19.3.2.4 Mindestbesteuerung gemäß § 17 Abs. 3 KStG 1988

19.3.2.4.1 Allgemeines

1316

§ 17 Abs. 3 KStG 1988 bestimmt, dass Versicherungsunternehmen mindestens 20% des nach den Vorschriften des EStG 1988 jeweils ermittelten Gewinnes aus verschiedenen Versicherungszweigen zu versteuern haben, von dem der für die Versicherten bestimmte Anteil (Rückstellung für Prämienrückerstattung) noch nicht abgezogen ist (Mindestgewinn). Die Regelung ist verfassungskonform (VfGH 11.10.2000, B 787/99).

1317

In die Berechnung ist nur die erfolgsabhängige Rückstellung für Prämienrückerstattung einzubeziehen, nachdem nur diese im § 17 KStG 1988 geregelt ist.

1318

Die erfolgsunabhängige Rückstellung für Prämienrückerstattung ist vom Schadensverlauf des einzelnen Versicherungsvertrages abhängig und innerhalb des allgemeinen Steuerrechts geregelt.

1319

Die Berechnung des Mindestgewinnes hat für jeden der im Gesetz angeführten Teilbereiche gesondert zu erfolgen. Dabei ist auf die sachgerechte Zuordnung der einzelnen Aufwendungen und Erträge in den entsprechenden Teilbereichen zu achten.

Beispiel:

Berechnung der Mindeststeuer

Sparten	*Lebens-versicherung*	*Kranken-versicherung*	*Unfall-versicherung*	*Gesamt*
Gewinn laut Handelsbilanz	*2.000*	*0*	*-200*	*1.800*
steuerliche Zurechnungsposten	*500*	*100*	*250*	*850*
steuerliche Abrechnungsposten	*-400*	*-200*	*-150*	*-750*
Zwischensumme = vorläufiger steuerpflichtiger Gewinn	*2.100*	*-100*	*-100*	*1.900*
Zuführung zur Rückstellung für Prämienrückerstattung	*5.000*	*50*	*200*	*5.250*
Zwischensumme	*7.100*	*-50*	*100*	*7.150*
davon 20% (Mindestgewinnanteil)	*1.420*	*-10*	*20*	*1.430*
Daher Zurechnung gemäß § 17 (3)	*0*	*0*	*120*	*120*
Der steuerpflichtige Gewinn (Zwischensumme plus Zurechnung)	*2.100*	*-100*	*20*	*2.020*

19.3.2.4.2 Gewinne oder Verluste aus Organgesellschaften

1320

Da der § 17 Abs. 3 KStG 1988 als Vorschrift über einen mindestens anzusetzenden Gewinn aus den einzelnen Versicherungsteilbereichen zu verstehen ist, kürzt ein Verlust einer

Organgesellschaft den Mindestgewinn und es ist somit eine verringerte oder keine Körperschaftsteuer (abgesehen von der Mindestkörperschaftssteuer gemäß § 24 Abs. 4 KStG 1988) zu bezahlen.

Beispiel:

Steuerlicher Gewinn	
nach Anwendung der Mindestbesteuerung	
nach § 17 Abs. 3 KStG 1988	*2.020*
Verlust der Organgesellschaft	*-3.000*
Steuerpflichtiges Einkommen	*-980*

19.3.3 Risikorücklage

1321

Versicherungsunternehmen müssen seit der Einführung der VAG-Novelle 1986 eine gemäß § 73a Abs. 1 VAG in der Bilanz gesondert auszuweisende Risikorücklage bilden, wobei für kleine Versicherungsvereine (gemäß § 62 VAG) 1994 in § 73a Abs. 3 VAG eine eigene Regelung getroffen wurde. Die Risikorücklage dient der Sicherung der Existenz der Versicherungsgesellschaft. Insbesondere dient sie damit der Abdeckung des allgemeinen Unternehmerrisikos, welches sich bei Versicherungen aus dem Risiko des versicherungstechnischen Geschäfts, dem Kapitalanlagerisiko und dem Dienstleistungsrisiko inklusive allgemeiner Geschäftsrisiken zusammensetzt.

1322

Gemäß § 73a Abs. 2 VAG sind 0,6% der um die Rückversicherungsabgabe verminderten abgegrenzten Prämien des inländischen Geschäfts, das sind das direkte und das indirekte Geschäft, eines Bilanzjahres zuzuführen (Zuführungsgebot).

1323

Die Risikorücklage ist nur zur Deckung von sonst in der Bilanz auszuweisenden Verlusten und erst nach Auflösung aller sonstigen satzungsmäßigen und freien Rücklagen zu verwenden (Verwendungsbeschränkung).

1324

Die Zuführung und Auflösung der Risikorücklage war bis 1995 in vollem Umfang steuerwirksam, nach Art. 41 StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201/1996 für die Veranlagung 1996 nur mehr zur Hälfte steuerwirksam und ab der Veranlagung 1997 zur Gänze steuerneutral. Soweit für Veranlagungen vor 1997 steuerwirksame Risikorücklagen gebildet wurden, sind sie in den Jahren ihrer bestimmungsmäßigen Verwendung nachzuversteuern. Bei einer

Veranlagung ab 1996 sind daher steuerneutral gebildete Teile der Risikorücklage im Fall ihrer Verwendung auch steuerneutral aufzulösen.

1325

Dies bedeutet:

- Erfolgte die Dotierung steuerwirksam, ist sowohl eine Verwendung als auch eine Auflösung steuerwirksam,
- Erfolgte die Dotierung steuerneutral, ist sowohl eine Verwendung als auch eine Auflösung steuerneutral,
- erfolgten Teile der Dotierung steuerwirksam und der Rest steuerneutral, ist eine Aufteilung der Rücklagenauflösung in einen steuerwirksamen und einen steuerneutralen Teil in jenem Verhältnis vorzunehmen, das sich aus dem Verhältnis des steuerwirksam zum steuerneutral gebildeten Risikorücklagenteils ergibt.

19.3.4 Verwaltungskostenrückstellung bei Pensionskassen

1326

Durch Art. II des Steuerreformgesetzes 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, mit Wirkung ab dem der Kundmachung folgenden Tag, das ist der 15. Juli 1999, wurde klarstellend auch für Pensionskassen eine Art Maßgeblichkeit der Erfordernisse zur Rückstellungsbildung für den Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung vorgesehen. Durch die Klarstellung wird zum Ausdruck gebracht, dass die durch Gesetz bzw. Verordnung vorgesehene geschäftsplanmäßige Rückstellung für nach Pensionsbeginn anfallende Verwaltungskosten schon vor dem Inkrafttreten der neuen Bestimmung dem Grunde und der Höhe nach als abzugsfähige Betriebsausgabe anzuerkennen ist.

19.4 Genossenschaften

1327

Im Hinblick auf die Gewinnbesteuerung bei unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Genossenschaften gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 ist vorrangig die Frage zu klären, ob die Zuwendungen der Genossenschaft an ihre Mitglieder aus dem Mitgliedergeschäft Gewinnverteilung (Einkommensverwendung) oder gewinnmindernde Betriebsausgaben darstellen. Zuwendungen aus dem Nichtmitgliederzweckgeschäft stellen auf alle Fälle Einkommensverwendung dar und sind somit der Körperschaftsteuer zu unterziehen (vgl. § 5 Z 9 lit. a und b KStG 1988).

1328

Insbesonders ist für die steuerliche Qualifizierung eine Unterscheidung zwischen den einzelnen Arten von Genossenschaften notwendig:

- Landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Verwertungsgenossenschaften und Nutzungsgenossenschaften: Diese Genossenschaften (zB Molkereigenossenschaften, Winzergenossenschaften einerseits und Zuchtgenossenschaften, Weidegenossenschaften, Maschinengenossenschaften andererseits) sind vorrangig im Absatzgeschäft der von den Mitgliedern übernommenen Produkte tätig bzw. auf die Nutzung landwirtschaftlicher und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände durch ihre Mitglieder ausgerichtet. Die Geschäftstätigkeit beschränkt sich fast ausschließlich auf den Ankauf und die anschließende Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern produzierten, angelieferten Waren (zB Wein, Milch, Holz). Gemäß § 5 Z 9 lit. a und b KStG 1988 sind Befreiungen für bestimmte Genossenschaften (landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaften und Winzergenossenschaften) vorgesehen, wenn sich die Geschäftstätigkeit nur auf das Mitgliedergeschäft beschränkt (siehe Rz 168, 169 und 1330 bis 1333) Die Problematik, ob Warenrückvergütungen, Kaufpreisnachzahlungen und Geschäftsanteilverzinsung Betriebsausgabe oder Einkommensverwendung darstellen, ist bei den befreiten Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften nicht von Bedeutung.

- Verbrauchergenossenschaften: Diese sind ausschließlich im Bezugsgeschäft tätige Genossenschaften (zB Konsumgenossenschaften), in dem sie Waren an ihre Mitglieder (und Nichtmitglieder) verkaufen. Auf die Aufhebung (VfGH 5.10.1994, G 252/93) der Sondervorschriften für Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften gemäß § 13 KStG 1988 (aufgehoben durch VfGH gemäß BGBl. Nr. 401/1994) und § 8 Abs. 3 Z 2 zweiter Satz KStG 1988 (aufgehoben durch VfGH gemäß BGBl. Nr. 922/1994, wirksam ab 25. November 1994) und § 11 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 (aufgehoben durch BGBl. Nr. 201/1996, wirksam ab 1. Mai 1996) wird verwiesen.

- Landwirtschaftliche Einkaufsgenossenschaften und Verkaufsgenossenschaften bzw. Warengenossenschaften: Diese Art der Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften (zB Raiffeisenlagerhäuser) ist für ihre Mitglieder sowohl im Absatzgeschäft (Ankauf der von den Mitgliedern angelieferten landwirtschaftlichen Produkte und anschließenden Verkauf am freien Markt) als auch im Bezugsgeschäft (Verkauf von Produkten an ihre Mitglieder) tätig. Zusätzlich sind diese Genossenschaften verstärkt im Dienstleistungsbereich (zB Baumärkte, Installationen, Werkstätten) im zunehmenden Ausmaß auch gegenüber Nichtmitgliedern tätig.

1329

Auf Grund des Förderungsauftrages (§ 1 GenG) hat die Genossenschaft ihre Mitglieder zu fördern, die Gewinnerzielungsabsicht sollte daher nicht im Vordergrund stehen. Die Genossenschaft soll lediglich eine Hilfseinrichtung für ihre Mitglieder darstellen. Steuerrechtlich muss trotzdem an die rechtliche Selbständigkeit einer Genossenschaft (als Körperschaftsteuersubjekt vergleichbar mit Kapitalgesellschaften) und den damit verbundenen Folgen angeknüpft werden (siehe VfGH 4.10.1991, B 1408/90). Das Genossenschaftsmitglied tritt der Genossenschaft als Anteilseigner in gesellschaftsrechtlicher Beziehung, und als Kunde bzw. Lieferant in Lieferverträgen gegenüber.

19.4.1 Steuerpflichtiger Bereich bei befreiten Genossenschaften

1330

Zu den im Zusammenhang mit dem Übergang der steuerbefreiten Genossenschaften in die Steuerpflicht (bzw. Übergang von der Steuerpflicht in die Steuerbefreiung) entstehenden Abgrenzungsfragen siehe Rz 1394 bis 1402.

19.4.1.1 Nach § 5 Z 5 KStG 1988 befreite Genossenschaften

1331

Für Agrargemeinschaften und andere in § 5 Z 5 KStG 1988 genannten Körperschaften ist auch die Rechtsform der Genossenschaft möglich. Diese Genossenschaften sind insoweit steuerpflichtig, als sie

- einen Gewerbebetrieb unterhalten, der über den Umfang eines Nebenbetriebes hinausgeht, oder
- einen solchen Gewerbebetrieb verpachten, oder
- Grundstücke entgeltlich für andere als landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Zwecke zur Nutzung überlassen.

Siehe auch Rz 149 bis 151 und 1380 bis 1389.

19.4.1.2 Befreite Genossenschaften nach § 5 Z 9 KStG 1988

1332

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen (siehe Rz 166 bis 177) müssen im gesamten Besteuerungszeitraum vollständig vorliegen. Bei Nichterfüllung der Voraussetzung geht die Steuerbefreiung grundsätzlich zur Gänze verloren.

1333

Eine Ausnahme von dieser Grundregel bilden die so genannten zwangsweisen Nichtmitgliedergeschäfte. Dabei handelt es sich um solche Geschäfte, die auf Grund von

Gesetzen, Verordnungen, oder behördlichen Anordnungen auch mit Nichtmitgliedern getätigt werden müssen.

Nur der Gewinn aus diesen Nichtmitgliedergeschäften ist steuerpflichtig.

Beispiele:

Eine Maschinengenossenschaft erhält aus öffentlichen Mitteln eine Subvention zum Ankauf einer Maschine mit der Auflage, diese Maschine allen Landwirten ihres Bereiches leihweise zu überlassen.

Eine Genossenschaft betreibt eine Brückenwaage mit Öffentlichkeitspflicht.

19.4.2 Aktive Preispolitik

1334

Darunter ist eine unangemessene, dem Fremdvergleich nicht standhaltende Preisgestaltung der Genossenschaft gegenüber ihren Mitgliedern zu verstehen. Durch die beim Geschäftsabschluss (Einkauf oder Verkauf) unmittelbare Weitergabe von Preisvorteilen an die Mitglieder wird das Entstehen von Gewinnen bei der Genossenschaft verhindert. Die Vorteilszuwendungen im Rahmen der "aktiven Preispolitik" sind als verdeckte Ausschüttung zu behandeln. Die "aktive Preispolitik" kann in folgenden Bereichen auftreten:

- im Absatzgeschäft: durch Verrechnung von überhöhten Übernahmspreisen für die angelieferten Produkte an die Genossenschaft, und
- im Bezugsgeschäft: durch Verrechnung von Unterpreisen beim Verkauf von Waren und Artikeln an die Mitglieder, und
- im Leistungsbereich: durch Verrechnung von Unkostenbeiträgen (bzw. Verrechnung von Zuschlägen) ausschließlich an Nichtmitglieder bei Inanspruchnahme von genossenschaftlichen Anlagen

Beispiel 1:

Preisvorteile an die Mitglieder in Höhe von 5% bis 10% vom fremdüblichen Marktpreis der angelieferten bzw. verkauften Produkte an die Mitglieder erscheinen nicht angemessen und halten dem Fremdvergleich nicht stand. Diese Beträge stellen bei der Genossenschaft Einkommensverwendung dar und sind als verdeckte Ausschüttung zu behandeln.

Beispiel 2:

Die Weitergabe von Preisvorteilen im Bezugsgeschäft, die durch größere Einkaufseinheiten von Lieferanten generell an Kunden (Mitglieder und Nichtmitglieder) in gleicher Höhe weitergegeben werden, ist als Betriebsausgabe (Rabatt) abzugsfähig.

Beispiel 3:

Wenn Genossenschaften im Zuge der Getreideübernahme nur den Nichtmitgliedern Anlagenbenützungsgebühren, Zuschläge bei den Trocknungsgebühren oder höhere Regiezuschläge in den Werkstätten verrechnen, stellen diese Preisvorteile auf Grund der Konditionendifferenzierungen bei den Mitgliedern verdeckte Ausschüttungen dar.

Bezüglich steuerlicher Behandlung der offenen und verdeckten Ausschüttung bei der Genossenschaft bzw. bei den Mitgliedern siehe Rz 1335 bis 1344.

19.4.3 Warenrückvergütungen und Geschäftsanteilverzinsung

19.4.3.1 Warenrückvergütungen

1335

Warenrückvergütungen sind Rückzahlungen von Überschüssen aus dem Mitgliedergeschäft an die Genossenschafter. Sie sind nach Jahreserfolg und Jahresumsatz aus den Mitgliedergeschäften abhängige Vergütungen (Umsatzdividenden), die nach Maßgabe der Häufigkeit der Inanspruchnahme der Genossenschaft durch die einzelnen Mitglieder für die getätigten Umsätze im Bezugsgeschäft und Absatzgeschäft im Nachhinein bezahlt werden, unabhängig von der Kapitalbeteiligung. Die Verteilung der Gewinne durch Rückvergütungen oder Geschäftsanteilverzinsung unter den Genossenschaftern ist in § 5 GenG geregelt und ist laut § 27 GenG von der Generalversammlung zu beschließen.

1336

Gemäß § 8 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind Rückvergütungen, die von Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften gewährt werden und aus dem Mitgliedergeschäft erwirtschaftet wurden, generell als Einkommensverwendung bzw. offene Ausschüttung anzusehen und stellen trotz des Förderungsauftrages gemäß § 1 GenG keine gewinnmindernden Betriebsausgaben dar, unabhängig davon, ob die Vergütungen bereits am Beginn des Wirtschaftsjahres dem Grunde und der Höhe nach feststehen oder erst am Ende des Wirtschaftsjahres beschlossen werden. Der Zusatz "Mitgliedergeschäft" dient nur zur Klarstellung, denn die Überschussverteilung aus dem "Nichtmitgliedergeschäft" stellt ohne Zweifel Einkommensverwendung dar. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Judikatur des VfGH (VfGH 5.10.1994, G 252/93) verwiesen, dem zufolge zwischen den Einkaufsgenossenschaften und Verkaufsgenossenschaften und den Verbrauchergenossenschaften keine steuerlichen Unterschiede zu erkennen sind und die Sondervorschriften für Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften gemäß § 13 KStG 1988 als verfassungswidrig aufgehoben wurden. Die rückbezahlten Beträge an die Genossenschaftsmitglieder sind daher bei allen Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften (auch bei den Verbrauchergenossenschaften) der Körperschaftsteuer zu unterziehen und als offene Ausschüttung bzw. als verdeckte

Ausschüttung (falls diese Beträge von der Genossenschaft als Betriebsausgaben abgezogen wurden) an die Genossenschaftsmitglieder zu behandeln.

1337

Bei den empfangenden Genossenschaftern (Landwirte und Forstwirte, Privatpersonen) unterliegen die Rückvergütungen (wie auch die restlichen Gewinnanteile eines Genossenschaftsanteiles) unabhängig von der Zugehörigkeit der Genossenschaftsanteile zum Betriebs- oder Privatvermögen der Endbesteuerung von Kapitalerträgen durch Einbehaltung der Kapitalertragsteuer durch die Genossenschaft, die für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet (vgl. § 93 Abs. 2 Z 1 lit. b und § 95 Abs. 1 bis 3 EStG 1988).

1338

Bei Körperschaften als Genossenschaftsmitgliedern sind derartige Beteiligungserträge aus Rückvergütungen (Kaufpreisrückvergütungen und Kaufpreisnachzahlungen) von inländischen Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 befreit. Gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 kann ein Kapitalertragsteuerabzug unterbleiben, wenn die Beteiligung an der Genossenschaft mindestens 25% beträgt. Unter die Beteiligungsertragsbefreiung fallen gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 weiters Gewinnanteile jeder Art (Geschäftsanteilverzinsung, Ausschüttung von Dividenden) auf Grund eines Genossenschaftsanteiles (siehe Rz 506).

1339

Rückvergütungen der Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften an ihre Genossenschaftsmitglieder können in folgender Form nach Schluss des Wirtschaftsjahres geleistet werden:

- Kaufpreisrückvergütungen: Warenrückvergütungen, Warenrabatte für Produkte und Artikel, welche die Mitglieder zu überhöhten Preisen im Bezugsgeschäft von der Genossenschaft (bei günstiger Entwicklung von Beschaffungspreisen) erworben haben. (zB Kunstdünger, Pflanzenschutzmitteln, Saatgut, Futtermittel, Treibstoffe und sonstige Artikel aus den Lebensmittelmärkten und Baumärkten)

- Kaufpreisnachzahlungen: für Produkte (zB Getreide, Kartoffel, Holz, Alternativprodukte, Milch, Wein), die von den Mitgliedern an die Genossenschaft geliefert wurden. Vergütungen für zu geringe Übernahmspreise bei späterer günstiger Entwicklung im Absatzgeschäft, und

- Unkostenvergütungen: Rückzahlungen im Leistungsbereich der Genossenschaft. Entweder wurden Leistungen der Mitglieder zu gering vergütet oder von der Genossenschaft für ihre eigenen Leistungen zu hohe Unkostenbeiträge eingehoben.

1340

Der Rückvergütung liegt ein Umsatzvorgang zu Grunde (Liefervertrag) und auch ein genossenschaftsrechtlicher Grund, der für die steuerliche Beurteilung (gewinnmindernder Rabatt bzw. Wareneinsatz oder Gewinnverwendung) maßgeblich ist. Ein entscheidendes Kriterium für die steuerliche Beurteilung (Betriebsausgabe oder Einkommensverwendung) ist, ob die Leistung der Rückvergütung durch die Genossenschaft an die Mitglieder ihren Rechtsgrund aus einem Liefervertrag oder dem Gesellschaftsvertrag abgeleitet. Die Klärung dieser Frage ist schwierig, da der Empfänger der Rückvergütung sowohl Anteilseigner als auch Kunde bzw. Lieferant ist.

1341

Mengenabhängige Rabatte und Lieferantenrabatte aus dem Bezugsgeschäft der Genossenschaft, wie sie auch von anderen Firmen gewährt werden bzw. unabhängig vom Erfolg der Genossenschaft gewährt werden (Fremdvergleichsgrundsatz: auch Nichtmitgliedern) stellen keine Rückvergütungen gemäß § 8 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 dar, sondern gewinnmindernde Erlösberichtigungen. Falls ein Rabattanspruch nur Genossenschaftern und nicht allen Kunden (Nichtmitgliedern) zusteht, ist die Auszahlung solcher Vergütungen als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen.

Beispiel:

Legt eine Einkaufsgenossenschaft und Verkaufsgenossenschaft vor Beginn des Wirtschaftsjahres fest, dass nur die Mitglieder aus dem Bezugsgeschäft nach Ende des Jahres eine Kaufpreisrückvergütung in Höhe von 1% (2%, 3%) der bezogenen Waren erhalten, stellen diese Beträge Einkommensverwendung dar.

1342

Kaufpreisnachzahlungen für angelieferte Produkte, deren Preise nach Qualitätskriterien gestaffelt werden, sind keine Rückvergütungen gemäß § 8 Abs. 3 Z 2 KStG 1988, sondern gewinnmindernd als Betriebsausgaben (Wareneinsatz) abzugsfähig. Andererseits werden auch Preisabzüge (für Reinigungskosten und Trocknungskosten der Genossenschaft) für mindere Qualität der angelieferten Produkte an den Lieferanten weitergegeben und stellen Qualitätsabschläge dar. Eine spätere Auszahlung von Teilen der festgelegten Übernahmspreise (zB erst bei Weiterverkauf der Ernte oder nach erfolgter Qualitätsbestimmung) stellt keine Rückvergütung dar, wenn diese erfolgsunabhängig ist.

Beispiel 1:

Bei der Anlieferung von Gerste wird der Preis für Futtergerste bezahlt. Falls die Qualitätsanforderungen stimmen und die Gerste an Brauereien weiterverkauft werden kann, wird die Differenz zum Übernahmspreis für die qualitativ höherwertige Braugerste nachbezahlt. Diese Beträge sind keine Rückvergütungen, sondern Betriebsausgaben.

Beispiel 2:

Kaufpreisnachzahlungen an die Mitglieder in Höhe von 5% bis 10% vom üblichen Marktpreis der angelieferten Produkte erscheinen nicht angemessen und halten dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht stand. Diese Beträge stellen bei der Genossenschaft Einkommensverwendung dar und sind entsprechend als verdeckte Ausschüttung zu behandeln.

Beispiel 3:

Werden im Zuge der Getreideanlieferung von Lieferanten (Mitglieder und Nichtmitglieder) durch die Genossenschaft generell Anlagenbenützungsgebühren oder Zuschläge bei den Trocknungsgebühren verrechnet, und werden diese eingehobenen Unkostenbeiträge nach Ende des Wirtschaftsjahres nur an die Mitglieder rückvergütet, stellen diese Beträge eine verdeckte Ausschüttung bei den Mitgliedern dar.

1343

Gewinnverteilungen nach Höhe der Genossenschaftsanteile (Geschäftsanteilverzinsung, Dividenden) stellen auf alle Fälle Einkommensverwendung dar (siehe Rz 1345).

1344

Unter bestimmten Voraussetzungen ist es jedoch möglich, dass Kaufpreisrückvergütungen und Kaufpreisnachzahlungen an die Mitglieder bei der Genossenschaft abzugsfähige Betriebsausgaben, entweder als Erlösberichtigungen in Form von Rabatten oder als erhöhten Wareneinsatz, darstellen. Bei den empfangenden Genossenschaftern unterliegen diese Gutschriften folglich nicht der Endbesteuerung von Kapitalerträgen.

Die von den landwirtschaftlichen Genossenschaften eingeräumten Preisvorteile auf die üblichen Marktpreise an ihre Kunden (Mitglieder und Nichtmitglieder)

- für den Ankauf von landwirtschaftlichen Produkten (bei Genossenschaft erhöhte Preise für übernommene Waren von den Landwirten) durch Preisnachzahlungen im Absatzgeschäft der Genossenschaften und
- für den Verkauf von Waren (durch Genossenschaft an ihre Abnehmer zu ermäßigten Preisen) durch Rabattgewährungen im Bezugsgeschäft der Genossenschaften

können entweder unmittelbar beim Warenaustausch (aktive Preispolitik) oder nachträglich nach Abschluss des Wirtschaftsjahres (Rückvergütungen) verrechnet werden. Derartige Preisnachzahlungen und Rabattgewährungen bilden steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben (samt Umsatzsteuerkorrektur), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

- Die Beschlüsse über die Gewährung von Preisvorteilen durch die zuständigen Genossenschaftsorgane müssen im Voraus gefasst werden. Somit können nur solche

Vergütungsbeträge abgesetzt werden, die auf Ankäufe und Verkäufe entfallen, die frühestens nach dem Tag der Beschlussfassung getätigt werden.

- Die Beschlüsse müssen gehörig kundgemacht werden (Anschlag auf dem Schwarzen Brett einer jeden Geschäftsstelle oder durch Aussendungen), sodass gewährleistet ist, dass im Zeitpunkt des Umsatzes (Warenaustausches) die Vergütungen, da den Kontrahenten bekannt, einen festen Preisbestandteil bilden.
- Der Preisvorteil muss Genossenschaftsmitgliedern und Nichtmitgliedern in gleicher Höhe gewährt werden, um dem Fremdvergleichsgrundsatz standzuhalten.
- Die Vergütungen dürfen eine angemessene handelsübliche Höhe nicht überschreiten. Als oberste Grenze einer noch zulässigen Vergütung kann die Deckung im Warenbruttogewinn (Differenz zwischen Verkaufspreis und Einstandspreis der betreffenden Ware) angesehen werden. Ausnahmen sind nur in folgenden Fällen vertretbar:
- Zwingender Konkurrenzdruck
- Abverkauf von Ladenhütern
- Bewerbung eines neuen Artikels
- Werbemaßnahme
- Räumungsverkäufe.
- Die Auszahlung der Preisnachzahlungen oder Rabatte ist jeweils spätestens bis Ende des Wirtschaftsjahres durchzuführen, das auf jenes folgt, wofür der Rechtsanspruch besteht, oder die Genossenschaft hat die bis zu diesem Zeitpunkt erfolgten Verständigungen der betroffenen Lieferanten bzw. Kunden nachzuweisen, mit welchen den Empfängern die genaue Höhe ihrer Ansprüche bekanntgegeben wird. Dieser Nachweis kann durch Postbestätigungen, von den Empfängern gefertigte Empfangsbestätigungen oder Listen erbracht werden. Die bloße Verbuchung des Vergütungsbetrages, auch wenn diese auf dem Kontokorrentkonto erfolgt, ersetzt nicht die belegmäßige Verständigung.
- Die Verständigung der Empfänger mittels Belegen, die den im § 11 UStG 1994 enthaltenen Erfordernissen für Rechnungen und Gutschriften entsprechen, ist auch deswegen geboten, weil die Genossenschaften nur bei Vorliegen von umsatzsteuergerechten Belegen berechtigt sind, ihre abziehbaren Vorsteuern um die auf die Preisnachzahlungen entfallenden Umsatzsteuerbeträge zu erhöhen bzw. ihre

abzuführende Umsatzsteuer um die auf die Rabatte entfallenden Umsatzsteuerbeträge zu mindern.

- Sollten Preisnachzahlungen bzw. Rabatte bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr folgt, in dem der Anspruch auf diese Preisvorteile entstanden ist, weder ausbezahlt noch mit den einzelnen Vergütungsberechtigten belegmäßig abgerechnet (unabhängig ob bereits verfügbar) worden sein, sind diese Beträge der Körperschaftsteuer zu unterziehen.

19.4.3.2 Geschäftsanteilverzinsung

1345

Die Geschäftsanteilverzinsung stellt ebenfalls eine Verteilung des Gewinnes an das Genossenschaftsmitglied dar. Sie ist vergleichbar mit einer Dividende, die für Kapitalbindung an der Genossenschaft bezahlt wird und nach Maßgabe der Kapitalbeteiligung dem Mitglied zu Gute kommt. Eine Verzinsung der von den Genossenschaftsmitgliedern gezeichneten und eingezahlten Geschäftsanteile durch die Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften stellt auf alle Fälle eine Ausschüttung dar. Die an die Mitglieder bezahlten Zinsen mindern daher nicht den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn der Genossenschaft, unabhängig davon, ob der Beschluss der Genossenschaft vor oder nach dem betreffenden Wirtschaftsjahr getroffen wurde. Der Jahreserfolg der Genossenschaft sowie die Höhe bzw. der Prozentsatz der bezahlten Zinsen sind für die steuerliche Beurteilung ebenfalls irrelevant. Zur körperschaftsteuerlichen Behandlung bei der Genossenschaft und Endbesteuerung von Kapitalerträgen bei den Empfängern siehe Rz 1335 bis 1344.

19.5 Gemeinnützige Bauträger

19.5.1 Steuerpflichtiger Bereich und Abgrenzung

19.5.1.1 Gewinnermittlung

19.5.1.1.1 Allgemeines

1346

Gemeinnützige Bauvereinigungen fallen, soweit sie infolge begünstigungsschädlicher Geschäfte oder Verwaltung von Eigenkapital im Sinne des § 7 Abs. 6 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz unbeschränkt steuerpflichtig sind, unter § 7 Abs. 3 KStG 1988. Diesbezüglich sind daher alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen.

1347

Die Gewinnermittlung für die steuerpflichtigen Bereiche hat in gesondert gekennzeichneten Rechnungskreisen innerhalb der Buchhaltung der gemeinnützigen Bauvereinigung zu erfolgen. Gesonderte Rechnungskreise sind einerseits für die steuerpflichtigen Geschäfte und andererseits für die Einkünfte aus der Verwaltung von Eigenkapital im Sinne des § 7 Abs. 6 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (siehe Rz 1360 bis 1365) einzurichten.

19.5.1.1.2 Rechnungskreis für die begünstigungsschädlichen Geschäfte

1348

Der Rechnungskreis für die begünstigungsschädlichen Geschäfte ist vom Beginn bis zum Ende (siehe Rz 213) der Geschäfte zu führen. In den Rechnungskreis sind auch allfällige vor dem Beginn des Geschäftes angefallene Kosten (zB Vorplanung) miteinzubeziehen. Unterhält die gemeinnützige Bauvereinigung mehrere begünstigungsschädliche Geschäfte, ist nicht für jedes Geschäft ein eigener Rechnungskreis einzurichten, sondern erstreckt sich der besondere Rechnungskreis auf sämtliche Geschäfte.

1349

Der Gewinn ist für sämtliche im gesonderten Rechnungskreis zusammengefassten begünstigungsschädlichen Geschäfte nach § 5 EStG 1988 so zu ermitteln, als ob ein Betrieb vorläge. Der Gewinnermittlungszeitraum entspricht dem handelsrechtlichen Bilanzierungszeitraum. Innerhalb des gesonderten Rechnungskreises gelten die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften uneingeschränkt. Es ist somit nicht der ausgewiesene Gesamtgewinn (Gesamtverlust) der gemeinnützigen Bauvereinigung auf den steuerfreien und steuerpflichtigen Teil aufzuteilen, sondern der Gewinn innerhalb des durch den gesonderten Rechnungskreis bestimmten steuerpflichtigen Teiles unabhängig vom Gesamtgewinn (Gesamtverlust) zu ermitteln. Es kann sich daher auch bei Vorliegen eines Gesamtverlustes (oder Gesamtgewinnes) ein Gewinn (oder Verlust) im steuerpflichtigen Bereich ergeben.

19.5.1.1.3 Aufteilungsgrundsätze

1350

Die Gemeinnützige Bauvereinigung hat das Betriebsvermögen, soweit es den begünstigungsschädlichen Geschäften dient, dem steuerpflichtigen Bereich zuzurechnen. Hinsichtlich gemischt genutzter körperlicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (z.B. Baumaschinen) hat die Zurechnung zum steuerpflichtigen bzw. steuerfreien Vermögen nach dem Überwiegensgrundsatz, bei Grundstücken des Anlagevermögens nach den Quotengrundsätzen der EStR 2000 Rz 566 bis 572 zu erfolgen.

1351

Die Gemeinnützige Bauvereinigung hat alle Aufwendungen und Erträge, die durch begünstigungsschädliche Geschäfte veranlasst sind, im gesonderten Rechnungskreis zu

erfassen. Soweit eine direkte Zurechnung von Aufwendungen und Erträgen nicht möglich ist, hat die Aufteilung auf den steuerfreien und steuerpflichtigen Bereich anhand eines Schlüssels zu erfolgen. Dazu sind die aufzuteilenden Beträge den entsprechenden Kostenstellen und Ertragspositionen in den einzelnen Geschäftskreisen gemäß § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz zuzuweisen.

1352

Als Aufteilungsschlüssel ist das Verhältnis der innerhalb dieser Kostenstellen und Ertragspositionen direkt dem steuerpflichtigen und steuerfreien Bereich zurechenbaren Aufwendungen und Erträge heranzuziehen. Aufwendungen und Erträge aus der Vermögensverwaltung (siehe Rz 199) sind in die Berechnung nicht miteinzubeziehen. Die vor dem Beginn eines Geschäftes angefallenen Kosten (zB Vorplanung) sind, unabhängig vom Zeitpunkt ihres Entstehens, in der ersten Periode zu verrechnen, in der das Grundgeschäft steuerlich zu erfassen ist.

1353

Im Interesse einer verwaltungsökonomischen Vorgangsweise sind bei der dargestellten Zuordnung bzw. Aufteilung des Betriebsvermögens bzw. der Aufwendungen und Erträge Bagatellanteile zu vernachlässigen. Ein Bagatellanteil ist in der Regel dann anzunehmen, wenn er weniger als 2% des Vermögensbestandteiles bzw. Aufwandes oder Ertrages beträgt.

19.5.1.2 Verlustabzug

1354

Ein Verlustabzug aus dem gesonderten Rechnungskreis kann gemäß
§ 8 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 als Sonderausgabe geltend gemacht werden. Ein Ausgleich mit den steuerlichen Einkünften aus der Verwaltung von Eigenkapital im Sinne des
§ 7 Abs. 6 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (siehe Rz 1360) ist aber gemäß
§ 6a Abs. 2 KStG 1988 nicht möglich.

19.5.1.3 Eintritt und Ende der Teilsteuerpflicht

1355

Die Teilsteuerpflicht hinsichtlich genehmigter Ausnahmegeschäfte entsteht mit Aufnahme des einzelnen Geschäftes (siehe Rz 213). Nach § 18 Abs. 3 KStG 1988 ist § 18 Abs. 2 KStG 1988 hinsichtlich jedes einzelnen Geschäftes anzuwenden.

Wird ein genehmigtes Ausnahmegeschäft abgeschlossen, endet mit dem Zeitpunkt der Beendigung die Teilsteuerpflicht hinsichtlich dieses Geschäftes. § 18 Abs. 1 in Verbindung mit § 18 Abs. 3 KStG 1988 ist anzuwenden; der sich daraus ergebende Unterschiedsbetrag ist im Rahmen der Jahresveranlagung gemeinsam mit dem laufenden Gewinn aus noch

weitergeführten Ausnahmegeschäften zu versteuern. Der gesonderte Rechnungskreis ist bis zum Abschluss aller Ausnahmegeschäfte weiterzuführen.

Zur Teilsteuerpflicht hinsichtlich Verwaltung von Eigenkapital im Sinne des § 7 Abs. 6 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz siehe Rz 1362 bis 1365.

19.5.1.4 Eintritt und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht

1356

Eine gemeinnützige Bauvereinigung wird unbeschränkt steuerpflichtig, wenn die Landesregierung gemäß § 35 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz die Gemeinnützigkeit aberkennt, ein begünstigungsschädliches Geschäft ohne Antragstellung nach § 6a Abs. 2 KStG 1988 begonnen wird oder die Buchführung so schwere formelle oder materielle Mängel aufweist, dass ihre sachliche Richtigkeit und daher auch die Richtigkeit der Zuordnung zum steuerfreien und steuerpflichtigen Bereich in Zweifel zu ziehen ist. Für Wirtschaftsjahre, für die der gemeinnützigen Bauvereinigung der Bestätigungsvermerk erteilt wurde, ist grundsätzlich von der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung auszugehen.

1357

Anerkennt die Landesregierung eine gemeinnützige Bauvereinigung erstmalig oder nach einer Entziehung gemäß § 35 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz neuerlich als gemeinnützig, scheidet sie mit Beginn des Gewinnermittlungszeitraumes, der auf den Anerkennungsbescheid folgt, aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus.

1358

Dies gilt sinngemäß, wenn die dargestellten Buchführungsmängel nicht mehr bestehen. Die Einschränkung der Steuerpflicht tritt mit dem Beginn des Gewinnermittlungszeitraumes, für den eine ordnungsmäßige Buchführung wieder gegeben ist, wieder in Kraft.
§ 18 Abs. 1 KStG 1988 ist anzuwenden. Im Falle der rückwirkenden Anerkennung der Gemeinnützigkeit gemäß § 34 Abs. 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz gilt der dem Zeitpunkt der Antragstellung folgende Beginn des Gewinnermittlungszeitraumes als maßgeblicher Stichtag.

19.5.1.5 Mindestkörperschaftsteuer

1359

Eine Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 (siehe Rz 1498 bis 1520) fällt nur dann an, wenn die gemeinnützige Bauvereinigung teilsteuerspflichtig ist. Beginn und Ende der Mindestkörperschaftsteuerpflicht richten sich nach dem Beginn und Ende der Teilsteuerpflicht (siehe Rz 1350 bis 1353) sowie nach den allgemeinen Bestimmungen hinsichtlich der Mindestkörperschaftsteuer (siehe Rz 1503 bis 1510).

19.5.2 Eigenkapitalrücklage

19.5.2.1 Begriff

1360

Eine gemeinnützige Bauvereinigung, die über Eigenkapital verfügt, das nicht zur Deckung langfristiger Vermögensbestände oder der vorausschauenden Sicherung des laufenden Geschäftsbetriebes und sich daraus ergebender Finanzierungserfordernisse verwendet wurde, hat dieses Eigenkapital (Reservekapital) gemäß § 7 Abs. 6 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz innerhalb der folgenden fünf Geschäftsjahre für Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz zu verwenden.

19.5.2.2 Ermittlung des Eigenkapitals (Reservekapital) gemäß § 7 Abs. 6 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz

1361

Das Eigenkapital (Reservekapital) wird wie folgt ermittelt:

Eigenkapital

+ langfristiges Fremdkapital

- betriebsnotwendiges Anlagevermögen

- betriebsnotwendiges Umlaufvermögen

Summe >0 ergibt Reservekapital

19.5.2.3 Steuerliche Behandlung des Eigenkapitals (Reservekapital) gemäß § 7 Abs. 6 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz

1362

Als Anreiz für die widmungsgemäße Verwendung des Eigenkapitals durch gemeinnützige Bauvereinigungen sind gemäß § 6a Abs. 4 KStG 1988 Erträge aus der Vermögensverwaltung nur insoweit steuerfrei, als das ertragsbringende Vermögen zum "Normalbestand" zu zählen ist. Sammelt eine gemeinnützige Bauvereinigung darüber hinaus "Reservevermögen" (Eigenkapital, das nicht zur Deckung langfristiger Vermögensbestände oder der vorausschauenden Sicherung des laufenden Geschäftsbetriebes verwendet wurde) an, sind die daraus resultierenden Erträge grundsätzlich steuerpflichtig.

1363

Die Steuerpflicht kann allerdings insoweit vermieden werden, als das "Reservekapital" innerhalb von fünf Jahren einer widmungsgemäßen Verwendung im Sinn des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes zugeführt wird. Dies wird dadurch erreicht, dass die

entsprechenden Erträge in eine zunächst steuerfreie Rücklage eingestellt werden, die sodann nach Maßgabe des Abbaus des "Reservekapitals" innerhalb eines Fünfjahreszeitraums steuerneutral aufgelöst wird. Eine so genannte Baupause im Sinne des § 7 Abs. 5 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz hemmt die Verwendungsfrist insoweit, als sie sich auf (volle) Wirtschaftsjahre erstreckt.

1364

Dabei gilt folgendes:

- Die Bildung einer Rücklage steht im kaufmännischen Ermessen, die Verwendung der Rücklage hingegen nicht.
- Gebildete Rücklagen sind nur in jenem Verhältnis als verwendet anzusehen, in dem das verwendungspflichtige Eigenkapital abgebaut wird. Nicht als Abbau gilt die Gewährung von Darlehen an andere Bauvereinigungen im Sinne des WGG.
- Die Relation des Kapitalabbaues ist stets auf den Stand des jeweiligen Vorjahres zu beziehen, sodass im Falle eines Gleichstandes oder einer späteren Erhöhung des verwendungspflichtigen Eigenkapitals eine bestimmungsgemäße Verwendung unterbleibt.
- Die sich aus der Verhältnisrechnung ergebende für die bestimmungsgemäße Verwendung maßgebende Prozentzahl ist auf den Stand der Rücklage zum vorangegangenen Bilanzstichtag und den im betreffenden Jahr zugeführten Rücklagenteil zu beziehen. Im Hinblick auf die fünfjährige Verwendungspflicht müssen die jährlichen Zuführungen zur Rücklage daher evident gehalten werden.
- Die bestimmungsgemäße Verwendung der Rücklage ist steuerneutral.
- Rücklagen oder Rücklagenteile, die innerhalb der fünfjährigen Verwendungsfrist nicht bestimmungsgemäß verwendet werden konnten, sind im fünften dem Bildungsjahr folgenden Wirtschaftsjahr mit einem zwanzigprozentigen Zuschlag steuerwirksam aufzulösen.

1365

Die Berechnung der Rücklage (RL) bzw. ihre steuerfreie Auflösung hat wie folgt zu erfolgen:

$$(\text{RL zum Beginn des WJ + laufende Einkünfte}) \times \left[\frac{\text{Kapital gemäß § 7 Abs. 6 WGG am Ende d. WJ}}{\text{Kapital gemäß § 7 Abs. 6 WGG am Anfang d. WJ}}\right] \%(<=100\%)$$

- (wegen Zeitablauf zu versteuernde RL-Teile) = Rücklage

Beispiel:

Das Eigenkapital (EK) im Sinne des § 7 Abs. 6 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz und die daraus resultierenden Einkünfte einer zum 31. Dezember bilanzierenden gemeinnützigen Bauvereinigung betragen:

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
EK	100	90	72	80	40	60	12
Einkünfte		10	12	15	8	14	6

Sämtliche Einkünfte werden jeweils der Eigenkapitalrücklage gemäß § 6a Abs.5 KStG 1988 zugeführt. Aus dem Verzeichnis ergibt sich für die Rücklagenteile (RLT) in den einzelnen Jahren folgendes Bild:

RLT	1997[1)]	1998[2)]	1999	2000[3)]	2001	2002[4)]
1997	10-1=9[6)]	9-1,8=7,2	7,2	7,2-3,6=3,6	3,6	3,6-2,8=0,72[5)]
1998		12-2,4=9,6[6)]	9,6	9,6-4,8=4,8	4,8	4,8-3,84=0,96
1999			15[6)]	15-7,5=7,5	7,5	7,5-6=1,5
2000				8-4=4[6)]	4	4-3,2=0,8
2001					14[6)]	14-11,2=2,8
2002						6-4,8=1,2[6)]

[1)] Die Kapitalverminderung von 100 auf 90 = 10%: der RLT 1997 vermindert sich daher um 10% der ursprünglichen Bemessungsgrundlage von 10.

[2)] Die Kapitalverminderung von 90 auf 72 = 20%: der RLT 1997 vermindert sich daher um 20% der Vorjahresrücklage von 9; der 1998 gebildete RLT wird sofort nach Bildung um 20% vermindert.

[3)] Die Kapitalverminderung von 80 auf 40 = 50%, die bestimmungsgemäße Verwendung bezieht sich auf die Vorjahresstände und den RLT 2000.

[4)] Die Kapitalverminderung von 60 auf 12 = 80%, die Rücklagenverwendung bezieht sich auf die Vorjahresstände und den RLT 2002

[5)] Nach Ablauf der Verwendungsfrist ist der verbliebende RLT 1997 in Höhe von 0,72 mit einem 20-prozentigen Zuschlag dh. mit 0,86 gewinnerhöhend aufzulösen.

[6)] Verwendungsfrist läuft bis RLT 1997 bis Ende 2002; RLT 1998 bis Ende 2003; RLT 1999 bis Ende 2004; RLT 2000 bis Ende 2005; RLT 2001 bis Ende 2006; RLT 2002 bis Ende 2007.

19.6 Betriebe gewerblicher Art

19.6.1 Einkünfte und Abgrenzung zur Trägerkörperschaft

19.6.1.1 Einkünfteermittlung

1366

Zum Begriff des Betriebes gewerblicher Art siehe Rz 65 bis 74, zum Einkommensbegriff siehe Abschnitt 3.2.6.

Den Betrieb gewerblicher Art trifft, soferne nicht die Befreiung nach § 5 Z 6 KStG 1988 wegen Verfolgung begünstigter Zwecke (siehe Abschnitt 2.6 und 19.8.3) greift, die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988.

19.6.1.2 Abgrenzung zur Körperschaft öffentlichen Rechts

1367

Die fingierte Steuersubjekteigenschaft des Betriebes gewerblicher Art hat zur Folge, dass seine Beziehungen zur Trägerkörperschaft so zu sehen sind, als ob die Trägerkörperschaft der einzige Gesellschafter des Betriebs gewerblicher Art wäre (siehe Rz 64). Unbeschadet der Tatsache, dass zivilrechtlich nur die Trägerkörperschaft als Rechtssubjekt existiert, sind also gewinnbeeinflussende Leistungsbeziehungen mit dem Betrieb gewerblicher Art kraft schuldrechtlicher Vereinbarungen entsprechend den Regeln für Verträge zwischen nahen Angehörigen abgabenrechtlich anzuerkennen. Es sind daher im Verhältnis des Betriebes gewerblicher Art zur Trägerkörperschaft auch die Grundsätze über verdeckte Ausschüttungen zu beachten.

1368

Die nachhaltige Überlassung von Wirtschaftsgütern durch die Trägerkörperschaft an den Betrieb gewerblicher Art ist grundsätzlich als gesellschaftsrechtliche Einlage zu werten, welche nach § 6 Z 14 EStG 1988 als Tausch zu bewerten ist. Die einem Museumsbetrieb dienenden Gebäude und Kunstschätze gehen nicht in das Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art über; diesem wird lediglich ein Nutzungsrecht eingeräumt. Unerheblich ist, ob vom Betrieb gewerblicher Art ein angemessenes Entgelt entrichtet wird oder die Nutzungseinlage unentgeltlich erfolgt.

1369

Zur Behandlung von Konzessionsabgaben siehe Rz 1015 Stichwort "Konzessionsabgaben".

1370

Entnimmt die Körperschaft öffentlichen Rechts den vom Betrieb gewerblicher Art erzielten Gewinn, liegt eine steuerneutrale Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 vor. Dies gilt auch, wenn der entnommene Gewinn einem anderen

Betrieb gewerblicher Art derselben Körperschaft öffentlichen Rechts zugeführt wird (VwGH 7.6.1972, 0763/70).

19.6.2 Gewinnermittlung

1371

Der Gewinn ist für jeden einzelnen oder steuerwirksam zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art (siehe Rz 64 bis 79) gesondert zu ermitteln. Grundsätzlich kommen alle Gewinnermittlungsarten des EStG 1988 (Einnahmen- Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988, freiwillige Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 wegen Überschreiten der Buchführungsgrenzen des § 125 BAO) in Betracht. Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ist § 4 Abs. 10 EStG 1988 zu beachten. Die Sondervorschriften der Gewinnermittlung des KStG 1988 sind zu berücksichtigen (siehe Rz 282 bis 360).

1372

Betriebe gewerblicher Art, die nach unternehmensrechtlichen Vorschriften (§ 189 UGB) zur Rechnungslegung verpflichtet sind, haben ihren Gewinn auf Grund der Sondervorschrift des § 7 Abs. 3 KStG 1988 nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln. Fehlt es an einer entsprechenden Buchführung, ist der Gewinn nach § 184 BAO unter Beachtung der Grundsätze der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln.

1373

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung ist weiters zu beachten:

- Soweit Befreiungstatbestände des § 3 EStG 1988 auf Körperschaften anwendbar sind, gelten sie auch für Betriebe gewerblicher Art.
- Da die Einkunftsart Gewerbebetrieb vorliegt, stehen die für die betrieblichen Einkunftsarten geltenden Investitionsbegünstigungen zu.
- Betreffend Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen nimmt § 14 Abs. 11 EStG 1988 die Betriebe gewerblicher Art ausdrücklich von dem sonst gemäß § 14 Abs. 5 und 7 Z 7 EStG 1988 gegebenen Erfordernis der Wertpapierdeckung aus.
- Bei Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes gewerblicher Art ist ein allfälliger Veräußerungsgewinn gemäß § 7 Abs. 2 in Verbindung mit § 24 EStG 1988 steuerpflichtig. Der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 steht zu.

1374

Wechselt ein Betrieb gewerblicher Art von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht oder umgekehrt (zB durch Erlangen oder Wegfall der Begünstigungen der §§ 35, 37 oder

38 BAO; oder durch Verlegung der Geschäftsleitung in das Ausland), ist § 18 KStG 1988 anzuwenden (siehe Rz 1394 bis 1402).

19.6.3 Steuerpflichtige gesellige Veranstaltungen

1375

Entgeltliche gesellige Veranstaltungen als Betrieb gewerblicher Art, welche die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung des § 5 Z 12 KStG 1988 erfüllen, sind zur Gänze von der Körperschaftsteuer befreit. Bei Überschreiten der Grenzen ist der Betrieb zur Gänze steuerpflichtig und sind die allgemein für Betriebe gewerblicher Art geltenden Grundsätze zu beachten.

19.6.4 Kapitalgesellschaften in öffentlicher Hand

19.6.4.1 Rechnungskreise für Versorgungsbetriebe

1376

Betriebe, die von juristischen Personen des privaten Rechts geführt werden, sind gemäß § 2 Abs. 4 zweiter Satz KStG 1988 grundsätzlich nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften zu besteuern. Somit finden im Falle der Vergesellschaftung von Betrieben gewerblicher Art die für die Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art normierten Grundsätze keine Anwendung. Dies gilt auch, wenn alle Anteile an der juristischen Person privaten Rechts von Körperschaften öffentlichen Rechts gehalten werden.

1377

Abweichend von diesem Prinzip ermöglicht § 2 Abs. 4 dritter Satz KStG 1988 das Führen eines Versorgungsbetriebeverbundes im Rahmen einer juristischen Person privaten Rechtes unter folgenden Voraussetzungen:

An einer juristischen Person privaten Rechtes sind unmittelbar oder mittelbar (über andere Körperschaften oder Mitunternehmerschaften) ausschließlich Körperschaften öffentlichen Rechts beteiligt. Die juristische Person privaten Rechts erfüllt – möglicherweise neben anderen Geschäftsbereichen – die Funktion eines Versorgungsbetriebes im Sinne des § 2 Abs. 3 KStG 1988. Für die Versorgungsaktivitäten wird ein eigener Rechnungskreis eingerichtet, in welchem getrennt vom sonstigen Rechenwerk der Körperschaft alle Aktiva, Passiva, Aufwendungen und Erträge des Verbundes zu erfassen sind. Durch die in § 2 Abs. 4 dritter Satz KStG 1988 normierte Aussage, dass die in einem gesonderten Rechnungskreis geführten Aktivitäten im Sinne des § 2 Abs. 3 KStG als einheitliche Tätigkeit gelten, auch wenn bei den einzelnen Tätigkeiten die Absicht fehlt, Gewinne zu erzielen, ist somit der Verlustausgleich innerhalb des Verbundes sichergestellt, mit den Gewinnen und Verlusten aus den übrigen Geschäftsfeldern aber nicht verrechenbar.

Zur Frage der Anwendung der Liebhabereigrundsätze siehe Rz 340.

19.6.4.2 Abgrenzungsfragen

19.6.4.2.1 Liebhaberei bei Versorgungsverbundbetrieben in Form von Körperschaften privaten Rechts

1378

Die LVO, BGBl. Nr. 33/1993 hat gemäß § 5 Z 2 der Verordnung auf juristische Personen privaten Rechts, an denen unmittelbar oder mittelbar ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts beteiligt sind, soweit § 2 Abs. 4 dritter Satz KStG 1988 anzuwenden ist, keine Wirkung. Ist das Ergebnis des für Versorgungsaktivitäten einer juristischen Person privaten Rechtes gesondert eingerichteten Rechnungskreises nachhaltig negativ, ist daher nicht nach Maßgabe der LVO, sondern nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen, ob die Voraussetzungen einer Einkunftsquelle erfüllt werden oder Liebhaberei vorliegt. Siehe weiters Rz 340.

19.6.4.2.2 Verdeckte Ausschüttung bei Versorgungsverbundbetriebe in Form von Körperschaften privaten Rechts

1379

§ 2 Abs. 4 vierter Satz KStG 1988 schließt ausdrücklich aus, dass auf das Zusammenfassen zu einem Versorgungsvertriebsverbund in Form einer Körperschaft privaten Rechtes die Bestimmung über verdeckte Ausschüttungen des § 8 Abs. 2 KStG 1988 angewendet wird. Diese Rechtsfolge könnte sonst eintreten, wenn eine privatrechtliche Körperschaft - zum Vorteil der als Gesellschafterin fungierenden Körperschaft öffentlichen Rechts - mit gewinnlosen Betrieben gewerblicher Art belastet wird.

19.7 Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform, Siedlungsträger

19.7.1 Begriffsbestimmung

1380

Der Begriff der Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform umfasst

- Agrargemeinschaften
- Zusammenlegungsgemeinschaften, Flurbereinigungsgemeinschaften
- Bringungsgemeinschaften.

Zur Begriffsbestimmung siehe Rz 49 bis 53.

Zum Begriff der Siedlungsgemeinschaften siehe ebenfalls Rz 54.

19.7.2 Umfang der Steuerpflicht

19.7.2.1 Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform und Siedlungsträger, die Körperschaften des privaten Rechts sind

1381

§ 5 Z 5 KStG 1988 befreit Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform sowie Siedlungsträger von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, sieht aber gleichzeitig Ausnahmen davon vor. Erzielen diese Körperschaften

- Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb(ausgenommen land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe),
- Einkünfte aus der Verpachtung eines solchen Gewerbebetriebes,
- Einkünfte aus der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken,

sind sie insoweit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Beispiel:

Es werden Grundstücke für Zwecke des Skisports oder Golfsports überlassen.

1382

Die Teilsteuerpflicht erstreckt sich aber nicht auf solche Nutzungsentgelte, die zu den Nebengeschäften und Hilfsgeschäften des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehören.

Darunter fallen Entschädigungen für den Entgang von Betriebseinnahmen oder für höhere Betriebsausgaben in der Land- und Forstwirtschaft.

Immer dann, wenn durch die Zahlung neben der Abgeltung der Einschränkung der Nutzbarkeit im Rahmen eines landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Betriebes oder der Entwertung des Grundstückes auch ein Entgelt für die Benutzung der Grundfläche selbst geleistet wird, ist der Teil, der auf diese Nutzungsüberlassung entfällt, in die Teilsteuerpflicht einzubeziehen. Dies gilt auch für Einmalabfindungen. Zu den Grundstücken zählen nur bebaute und unbebaute Grundstücke und Gebäudeteile.

Die insgesamt für die Grundstücksüberlassung bezogenen Entgelte sind daher nach den tatsächlichen Verhältnissen in einen der Land und Forstwirtschaft zuzurechnenden Anteil und einen für Nutzungsüberlassung aufzuteilen. Tritt durch die Nutzungsüberlassung eine tatsächliche Nutzungsänderung des gesamten Grundstückes oder von Teilen ein, erfolgt

insoweit ein Ausscheiden aus der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung. Das Entgelt stellt keine Entschädigung im land- und forstwirtschaftlichen Bereich dar.

Beispiel:

Bei Überlassung an einen Schiliftbetreiber wird die durch den Wald geschlagene Lifttrasse zum Ausscheiden des Grundstücksteiles aus der forstwirtschaftlichen Nutzung führen. Ebenso scheiden jene Grundstücksteile auf denen Berg- oder Talstation errichtet werden aus der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung aus.

1383

Vertraglich vereinbarte Entgeltsaufteilungen sind von der Abgabenbehörde auf ihr Übereinstimmen mit den tatsächlichen örtlichen Verhältnissen zu überprüfen. Es bestehen aber im Allgemeinen keine Bedenken, wenn 30% der Gesamtzahlung, sofern diese im Einzelfall die in der EStR 2000 Rz 4245 angegebenen Höchstbeträge nicht übersteigt, dem nicht steuerpflichtigen Teil zugerechnet werden. Gutachten der Agrarbehörden oder von diesen festgelegte Aufteilungen können als Entscheidungshilfe herangezogen werden, haben aber keine Bindungswirkung.

Hinsichtlich der Entschädigungen für Handymasten ist die Bestimmung der EStR 2000 Rz 4245a analog anwendbar.

Ein Verlustausgleich zwischen den Einkünften ist möglich. Zur Gewinnermittlung siehe Rz 596 bis 620.

Als Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988, die nach § 5 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, besteht darüber hinaus gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 (beschränkte) Steuerpflicht für Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 (siehe Rz 1466 bis 1480).

1384

Die Veräußerung von Grundstücken ist nicht körperschaftsteuerpflichtig, außer bei Grundstücken, die zu einem nicht land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehören. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme sowie sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur zu berücksichtigen, wenn die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 erfolgt.

19.7.2.2 Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform und Siedlungsträger, die Körperschaften öffentlichen Rechts sind

1385

Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Betriebe gewerblicher Art der Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform und der Siedlungsträger (unbeschränkte Steuerpflicht).

Der Betrieb gewerblicher Art ist Körperschaftsteuersubjekt. Mehrere Betriebe gewerblicher Art können nicht als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art behandelt werden.

1386

Als Betrieb gewerblicher Art gilt auch die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken, zB Überlassung zu Wohnzwecken, zum Betrieb eines Schiliftes, eines Golfplatzes, zur Aufstellung von Strommasten oder einer Mobilfunkanlage); siehe auch Rz 88.

Beispiel:

Eine (als Körperschaft öffentlichen Rechts zu beurteilende) Agrargemeinschaft betreibt ein Sägewerk und vermietet Wohnungen. Mit dem Sägewerk erwirtschaftet sie einen Verlust von 10.000 Euro, aus der Vermietungstätigkeit erzielt sie einen Überschuss von 20.000 Euro. Das Sägewerk und die Vermietungstätigkeit sind als Betriebe gewerblicher Art von einander unabhängige Körperschaftsteuersubjekte. Überschuss und Verlust der beiden Betriebe gewerblicher Art können nicht saldiert werden.

1387

Ist der Betrieb gewerblicher Art nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet, ist der Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln (§ 7 Abs. 3 letzter Satz KStG 1988). Im Übrigen richtet sich die Buchführungspflicht nach § 125 BAO. Der (fiktive) Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 stellt dabei keinen Betrieb im Sinne des § 125 Abs. 1 lit. a BAO dar.

1388

Als inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts sind diese Personengemeinschaften und Siedlungsträger gemäß § 1 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 selbst Körperschaftsteuersubjekt und mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig (siehe Rz 1466 bis 1473).

1389

Die Veräußerung von Grundstücken ist nicht körperschaftsteuerpflichtig, ausgenommen es handelt sich dabei um nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehörendes Vermögen. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme sowie sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur zu berücksichtigen, wenn der Betrieb gewerblicher Art den Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelt.

19.8 Steuerpflichtiger Bereich von gemeinnützigen Körperschaften außerhalb der Vereine

19.8.1 Kapitalgesellschaften

19.8.1.1 Allgemeines

1390

Auch Kapitalgesellschaften können grundsätzlich zu den begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO gehören (siehe Rz 152 bis 154). Zu den Voraussetzungen siehe VereinsR 2001 Rz 6 bis 135, zur Besteuerung siehe VereinsR 2001 Rz 319 bis 428. Wesentlich ist vor allem:

- dass der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung einen ausschließlich gemeinnützige Zweck aufweist,
- dass das Vermögen ausschließlich an diesen Zweck gebunden ist
- dass die tatsächliche Geschäftsführung dem formal festgelegten Zweck entspricht und
- dass jede Form von Vorteilszuwendungen (offene oder Verdeckte Ausschüttungen, Liquidationsguthaben) an die Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen ausgeschlossen ist.

19.8.1.2 Besonderheit

1391

Eine Besonderheit ergibt sich gegenüber anderen Rechtsformen dadurch, dass Kapitalgesellschaften nach dem Grundsatz des § 7 Abs. 3 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielen und bei ihnen von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen ist. Daraus ergibt sich, dass eine Begünstigung nur dann gegeben sein kann, wenn die Gesamtbetätigung der Gesellschaft den Voraussetzungen des § 45 Abs. 2 BAO entspricht, also ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vorliegt. Dies ist dann der Fall, wenn bei gesonderter Betrachtung auf den unentbehrlichen Hilfsbetrieb 75% der Gesamtbetätigung entfallen und im Übrigen eine Betätigung im Rahmen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO oder der Vermögensverwaltung vorliegt. Die Beurteilung des Umfanges des unentbehrlichen Hilfsbetriebes ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen, wobei Parameter wie zB Umsatz oder Mitteleinsatz heranzuziehen sind. Das Unterhalten von Betrieben im Sinne des § 45 Abs. 3 BAO ist daher für Kapitalgesellschaften nicht möglich, sodass auch eine Ausnahmegenehmigung im Sinne des § 44 Abs. 2 BAO für solche Betriebe nicht in Betracht kommt.

19.8.2 Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

1392

Bei Genossenschaften ist die die Erfüllung begünstigter Zwecke im Sinne der §§ 34 ff BAO auf Grund des rechtsformspezifischen Mitgliederförderungszweck auszuschließen. Gemeinnützige Bauträger in der Rechtsform einer Genossenschaft sind nicht gemeinnützig im Sinne der Abgabenvorschriften; zur Steuerbefreiung siehe Rz 181 bis 208, zur Steuerpflicht Abschnitt 19.5.

19.8.3 Körperschaften des öffentlichen Rechts

1393

Körperschaften des öffentlichen Rechts sind als solche nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, daher ist die Verwirklichung begünstigter Zwecke im Sinne der §§ 34 ff BAO unbeachtlich. Begünstigte Zwecke können aber nach § 34 Abs. 2 BAO von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts verwirklicht werden. Im Hinblick auf die Tatsache, dass jeder Betrieb gewerblicher Art für sich dem Grunde nach nur gewerbliche Einkünfte erzielt, ist die in der Rz 1391 für Kapitalgesellschaften getroffene Beurteilung auch für Betriebe gewerblicher Art maßgebend.

20 Einkommensermittlung bei Beginn und Ende der Steuerpflicht (§§ 18 bis 20 KStG 1988)

20.1 Beginn und Ende einer Steuerbefreiung (§ 18 KStG 1988)

20.1.1 Allgemeines

1394

Der Anwendungsbereich des § 18 KStG 1988 beschränkt sich einerseits auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, andererseits auf die betrieblichen Einkunftsarten nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988.

Regelungsgegenstand ist der Wechsel von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht und umgekehrt, der sich durch das Vorliegen oder Nichtvorliegen eines persönlichen Befreiungstatbestandes bei einer Körperschaft ab einem bestimmten Jahr auf Grund der Vorschriften des KStG 1988 oder eines anderen Gesetzes ergibt und der sich auf das gesamte Einkommen oder Teile davon erstrecken kann. Die Gründe für den Beginn bzw. Ende der Steuerbefreiung, die als Folge der wirtschaftlichen Gestaltung bzw. einer gesetzlichen Anordnung eintreten können, sind dabei ohne Bedeutung.

1395

Abweichungen betreffend Beginn und Ende der Steuerbefreiung ergeben sich aus Sonderregelungen:

- § 6 Abs. 3 KStG 1988 stellt klar, dass bei einer bestehenden Pensions- und Unterstützungskasse, die die Voraussetzungen für die Befreiung erst im Laufe eines Kalenderjahres erfüllt, die Steuerbefreiung erst mit Beginn des folgenden Kalender-(Wirtschafts-)jahres eintritt.
- Ebenso sind nach § 6a Abs. 1 KStG 1988 gemeinnützige Bauvereinigungen im Sinne des § 5 Z 10 KStG 1988, die Geschäfte außerhalb der in § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz bezeichneten Art tätigen, ab dem Wirtschaftsjahr unbeschränkt steuerpflichtig, in dem die Tätigkeit aufgenommen wird.
- Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgende Körperschaften im Sinne des § 5 Z 6 KStG 1988 treten immer mit dem Ablauf bzw. dem Beginn des Veranlagungszeitraumes in die Befreiung oder in die Steuerpflicht ein, da § 43 BAO die Begünstigungserfordernisse bei der Körperschaftsteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes verlangt, sodass bei Eintritt befreiungsschädlicher Verhältnisse

während des Veranlagungszeitraumes die Befreiung für diesen Zeitraum zur Gänze entfällt.

20.1.2 Beginn einer Steuerbefreiung (§ 18 Abs. 1 KStG 1988)

1396

§ 18 Abs. 1 KStG 1988 stellt auf den Beginn der Steuerbefreiung bzw. das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht ab. Dieser Zeitpunkt beurteilt sich nach dem Ereignis, das die Befreiung eintreten lässt, sodass dieser grundsätzlich nicht mit dem Beginn und Ende des Veranlagungszeitraumes zusammenfällt. Diese Bestimmung sieht vor, dass in den Fällen des Eintrittes bzw. Beginnes einer Steuerbefreiung die in der beendeten steuerpflichtigen Zeit im Betriebsvermögen angewachsenen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. Dadurch soll sichergestellt werden, dass diese stillen Reserven nicht endgültig unversteuert bleiben.

1397

Bei Eintritt des die Steuerfreiheit begründenden Ereignisses hat daher die Körperschaft zusätzlich zur laufenden Gewinnermittlung eine Entstrickungsrechnung aufzustellen, in welcher der Buchwert der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens dem gemeinen Wert dieser Wirtschaftsgüter gegenübergestellt und der Unterschiedsbetrag der Besteuerung zu Grunde gelegt wird. Der steuerpflichtige Schlussgewinn ergibt sich somit aus den nach allgemeinen Grundsätzen ermittelten laufenden Gewinn und dem Buchgewinn, wobei auf Grund der vorgenommenen Gegenüberstellung sichergestellt wird, dass ein selbstgeschaffener Firmenwert von der Besteuerung nicht betroffen ist.

Die stillen Reserven werden aber nicht nur im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und § 5 EStG 1988 erfasst, sondern auch bei aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausscheidenden Körperschaften, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln.

Das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht ist dabei einer Betriebsaufgabe gleichzuhalten, weshalb nach der laufenden Gewinnermittlung für den sich bis zum Wechsel ergebenden Zeitraum eine Übergangsgewinnermittlung tritt, bei der entsprechende Zu- und Abschläge gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 vorzunehmen sind.

Beispiel:

Für eine Körperschaft, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, endet ab dem Wirtschaftsjahr 2002 die Steuerpflicht. Der laufende Gewinn des Jahres 2001 beträgt 15.000 Euro. Durch den Übergang von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 zum 31.12.2001 ergibt sich nach Anwendung des § 4 Abs. 10 EStG 1988 ein Gewinn in Höhe von 20.000 Euro. Aus der

Gegenüberstellung der Buchwerte zum gemeinen Wert in der Entstrickungsrechnung gemäß § 18 Abs. 1 KStG 1988 resultiert ein Unterschiedsbetrag von 18.000 Euro. Es ergibt sich somit eine Besteuerungsgrundlage von 53.000 Euro.

1398

Der Beginn der Steuerfreiheit bzw. die Beendigung der Steuerpflicht löst auch die Rechtsfolgen einer Betriebsaufgabe nach § 24 EStG 1988 aus, sodass der Freibetrag in Höhe von 7.300 Euro bei nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften zur Anwendung kommt.

1399

Steuertatbestände einer nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft außerhalb des Betriebsvermögensbereiches betreffend die Einkunftsarten Kapitalvermögen (§ 27 EStG 1988), Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) und sonstige Einkünfte (§§ 29 bis 31 EStG 1988) gelten durch den Eintritt der persönlichen Steuerbefreiung nicht als verwirklicht.

20.1.3 Ende einer Steuerbefreiung (§ 18 Abs. 2 KStG 1988)

1400

§ 18 Abs. 2 KStG 1988 betrifft inländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die die steuerbefreite Sphäre verlassen und in die unbeschränkte Steuerpflicht eintreten.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer persönlichen Steuerbefreiung müssen grundsätzlich während des ganzen Jahres bestanden haben. Sind diese weggefallen, ist für den Beginn dieses Jahres für das Betriebsvermögen eine Eröffnungsbilanz bzw. ein Vermögensstatus zu erstellen. Um zu vermeiden, dass die während der Steuerfreiheit angesammelten stillen Reserven in die Besteuerung einbezogen werden, sieht dabei § 18 Abs. 2 KStG 1988 zu Beginn der Steuerpflicht den Ansatz des gemeinen Wertes für die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens vor. Betriebsvermögenszugehöriger Grund und Boden ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Wenn aber die Anschaffung innerhalb der letzten zehn Jahren erfolgt ist, sind die Anschaffungskosten maßgebend. Ebenso wie beim Ende der Steuerpflicht kommt der Ansatz eines selbstgeschaffenen Firmenwerts in der Eröffnungsbilanz nicht in Betracht.

1401

Eine Neubewertung des Vermögens im Rahmen der Einkunftsarten Kapitalvermögen (§ 27 EStG 1988), Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) und Sonstige Einkünfte (§§ 30 und 31 EStG 1988) ist bei nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften nicht vorgesehen, sodass die historischen Anschaffungskosten und Besitzzeiten aus der steuerbefreiten Zeit zum Ansatz kommen.

20.1.4 Anteiliger Beginn bzw. anteiliges Ende einer Steuerbefreiung

1402

§ 5 KStG 1988 sieht auch Teilsteuerbefreiungen und auch Teilsteuerpflichten vor. Bei den hier angesprochenen Befreiungen sind jedenfalls nicht nur die persönlichen Befreiungen erfasst, sondern auch jene Mischtatbestände der unbeschränkten Steuerpflicht mit teils sachlichen Freistellungen.

§ 18 Abs. 3 KStG 1988 sieht in jenen Fällen, in denen die unbeschränkte Steuerpflicht nicht zur Gänze beginnt oder endet, den partiellen Eintritt in die Steuerbefreiung oder in die Steuerpflicht vor.

Bei Eintritt nunmehr gänzlicher unbeschränkter Steuerpflicht einer bislang teilweise befreiten Körperschaft erfolgt nur eine anteilige Aufwertung der Wirtschaftsgüter befreiter Betriebe auf den gemeinen Wert. Nicht erfasst ist dabei allerdings das Entstehen oder die Beendigung einer sachlichen Befreiung.

20.2 Auflösung und Abwicklung (§ 19 KStG 1988)

20.2.1 Betroffene Körperschaften

1403

§ 19 KStG 1988 sieht in einer gewissen Analogie zum einkommensteuerrechtlichen Tatbestand des § 24 EStG 1988 die Besteuerung des Liquidationsgewinnes und damit eine Schlussbesteuerung vor, um die Besteuerung gebildeter stiller Reserven sowie noch nicht realisierter Gewinne, die nach dem imparitätischen Realisationsprinzip (noch) keiner Besteuerung unterzogen wurden, sicherzustellen.

20.2.1.1 Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988

1404

§ 19 Abs. 1 bis 6 KStG 1988 regelt die Liquidationsbesteuerung der unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften. Betroffen sind:

- Aktiengesellschaften
- Gesellschaften mbH
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- Gemeinnützig anerkannte Bauvereinigungen, soweit sie infolge begünstigungsschädlicher Geschäfte unbeschränkt steuerpflichtig sind
- Sparkassen

- Betriebe gewerblicher Art, die nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind
- Betriebliche Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 und eigen- und gemischtnützige Privatstiftungen, die ihrer Offenlegungsverpflichtigung im Sinne des § 13 Abs. 1 KStG 1988 nicht nachgekommen sind.

Auf Grund der Bezugnahme auf § 7 Abs. 3 ergibt sich weiters, dass § 19 KStG 1988 nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften in Betracht kommt.

20.2.1.2 Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen

1405

§ 19 Abs. 7 KStG 1988 sieht für den Fall der Abwicklung einer nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft die Anwendung der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen und körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften, vor allem der Regelungen über die Betriebsveräußerung oder -aufgabe im Sinne des § 24 EStG 1988 vor. Betroffen sind

- Vereine
- Stiftungen, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen
- Fonds
- Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen
- Körperschaften (Personenvereinigungen, Vermögensmassen) im Sinne des § 3 KStG 1988.

Bei abzuwickelnden Körperschaften dieser Art, die keinen Betrieb im einkommensteuerlichen Sinn unterhalten (zB Verein, der nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt), kann sich eine Körperschaftsteuerpflicht nur im Rahmen der Tatbestände der §§ 28, 30 oder 31 EStG 1988 ergeben.

20.2.2 Auflösungstatbestände

1406

Obwohl § 19 Abs. 1 KStG 1988 von einer beschlossenen Auflösung spricht, ist ein formeller Auflösungsbeschluss nicht als Anwendungsvoraussetzung für die Liquidationsbesteuerung zu sehen.

Sämtliche unternehmensrechtliche Auflösungstatbestände sind auch als steuerrechtliche Auflösungstatbestände anzusehen.

Nach den einzelnen Gesellschaftsformen kommen etwa folgende Auflösungsgründe in Betracht:

- Gesetzliche Auflösungsgründe einer AG nach § 203 Abs. 1 AktG (Zeitablauf, qualifizierter Hauptversammlungsbeschluss, Konkurseröffnung, Ablehnung des Konkursverfahrens mangels Kostendeckung)
- Gesetzliche Auflösungsgründe einer GmbH nach § 84 GmbHG (Zeitablauf, Generalversammlungsbeschluss, Verschmelzung, Konkurseröffnung, Verfügung der Verwaltungsbehörde, Beschluss des Firmenbuchgerichtes)
- Gesetzliche Auflösungsgründe bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gemäß § 36 ff GenG (Zeitablauf, Auflösungsbeschluss mit qualifizierter Mehrheit, Konkurseröffnung, Verfügung der Verwaltungsbehörde, Verschmelzung)
- Auflösung einer AG oder GmbH aus anderen (nicht gesetzlichen) Gründen
- Nichtigerklärung einer AG nach §§ 216 ff AktG
- Auflösung gemäß § 262 Abs. 3 AktG
- Amtswegige Löschung der AG gemäß § 144 Abs. 1 Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
- Auflösung nach § 6 Abs. 4 BWG
- Amtswegige Löschung einer Genossenschaft wegen Vermögenslosigkeit
- Auflösung von Sparkassen (§ 26 Sparkassengesetz)

1407

Der Eintritt des Auflösungsgrundes bringt allerdings die Körperschaft nicht mit sofortiger Wirkung zum Erlöschen, sondern es setzt die Abwicklung und damit die Liquidationsbesteuerung ein. Voraussetzung ist allerdings, dass die Körperschaft auch tatsächlich abgewickelt wird, also die Gesellschaft beendet, das Vermögen verwertet und die Verbindlichkeiten beglichen werden. Es muss daher auch die werbende Tätigkeit eingestellt und die Verwertung des Vermögens eingeleitet werden. Mit der vollständigen Verteilung des verbleibenden Überschusses an die Anteilsinhaber oder Mitglieder erlischt die Körperschaft endgültig, wobei der Eintragung im Firmenbuch nur deklaratorische Wirkung zukommt. Auch die bloße Insolvenz stellt noch keinen Auflösungsgrund dar. So fällt grundsätzlich erst die

Auflösung infolge eines Konkurses im Gegensatz zu einem Ausgleichsverfahren unter den Anwendungsbereich des § 19 KStG 1988. So wird schließlich im Falle einer Konkurseröffnung solange keine Liquidation vorliegen, als der Masseverwalter den Betrieb ohne wesentliche Maßnahmen weiterführt, um sich die Möglichkeit eines Ausgleiches zu wahren. Jedenfalls nach gerichtlich bewilligter Unternehmensschließung ist der Masseverwalter verpflichtet, die Abwicklung vorzunehmen.

20.2.3 Scheinabwicklung und Abbruch der Abwicklung

1408

Nicht unter § 19 KStG 1988 fällt mangels einer tatsächlichen Abwicklung eine Scheinabwicklung, wenn also die Abwicklung nicht ernsthaft betrieben wird. Dies ist etwa dann anzunehmen, wenn die Körperschaft weiterhin werbend am Wirtschaftsleben teilnimmt, oder die Versilberung des Gesellschaftsvermögens den eigentlichen Gesellschaftszweck darstellt. Erlangt die Abgabenbehörde erst im Laufe des Liquidationszeitraumes vom Fehlen einer tatsächlichen Abwicklung Kenntnis, hat sie rückwirkend Jahreserklärungen abzurufen und entsprechend jahrweise zu veranlagen. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang, dass die Gesellschaften unternehmensrechtlich weiterhin zur jährlichen Bilanzerstellung verpflichtet sind.

1409

Wird bei bereits begonnener Liquidation die Absicht der Durchführung der Abwicklung aufgegeben und ein Fortführungsbeschluss getroffen, wird § 19 KStG 1988 bis zu diesem Beschluss dennoch anzuwenden sein, sofern an den Liquidationshandlungen keine Zweifel bestehen. Die Veranlagung läuft, unter Umständen nach Einschub eines Rumpfwirtschaftsjahres, im Normalrhythmus weiter.

20.2.4 Liquidationszeitraum

1410

Der Einkommensermittlungszeitraum weicht nach § 19 Abs. 3 KStG 1988 vom normalen Besteuerungszeitraum ab.

Durch die Auflösung stiller Reserven anlässlich der Aufgabe tritt nämlich eine steuererhöhende Wirkung (Besteuerungsspitze) ein, die insoweit entschärft wird, als § 19 KStG 1988 eine Erweiterung des Veranlagungszeitraumes auf bis zu drei (im Falle der Abwicklung auf Grund eines Insolvenzverfahrens bis zu fünf) Jahre vorsieht. Dadurch soll im Wesentlichen der gleiche Effekt wie nach § 24 EStG 1988 erreicht werden, als im Rahmen der Liquidation verwirklichte Gewinne und Verluste in einem einheitlichen Gewinnermittlungszeitraum zusammengefasst werden.

Da § 24 Abs. 5 EStG 1988 ausdrücklich auf die Einkommensteuer Bezug nimmt, kommt diese Begünstigung bei Körperschaften jedenfalls nicht in Betracht.

1411

Beim Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 ist zu unterscheiden:

Bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 kommt er nicht zur Anwendung, zumal diese Befreiung durch die speziellen Bestimmungen des § 19 KStG 1988 verdrängt wird, während er Körperschaften außerhalb des Anwendungsbereiches des § 19 KStG 1988 als sachliche Steuerbefreiung zusteht.

1412

Aus § 19 Abs. 5 KStG 1988 ergibt sich, dass der Besteuerungszeitraum mit dem Ende des Wirtschaftsjahres beginnt, das unmittelbar vor Wirksamwerden des Auslösungsbeschlusses abgelaufen ist, wobei es darauf ankommt, für welchen Zeitpunkt die Auflösung beschlossen wurde.

> *Beispiel:*
>
> *Die Generalversammlung einer GmbH (Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr) beschließt nach § 84 GmbHG am 15.11.2001, die Gesellschaft mit sofortiger Wirkung aufzulösen.*
>
> *Die tatsächliche Abwicklung dauert von 12.01.2002 bis 27.07.2003.*
>
> *Der Besteuerungszeitraum für die Ermittlung des Abwicklungseinkommens läuft vom 01.01.2001 bis 27.07.2003.*

Der Einschub eines Rumpfwirtschaftsjahres für den Zeitraum vom Beginn der Wirtschaftsjahres bis zum Tag des Gesellschafterbeschlusses ist dabei auf Grund der vom Gesetzgeber vorgenommenen Bezugnahme auf das vorangegangene Wirtschaftsjahr nicht zulässig. Dies gilt unabhängig davon, ob die Auflösung zu Beginn eines Wirtschaftsjahres oder während des laufenden Wirtschaftsjahres stattfindet.

Der Eintritt in die Liquidation stellt auch keinen gewichtigen betrieblichen Grund dar, auf ein anderes Wirtschaftsjahr überzugehen, also ein Rumpfwirtschaftsjahr bis zum Tag des Liquidationsbeschlusses einzuschieben.

Liegt einer der in der Rz 1406 genannten Auflösungsgründe vor, bedarf es keines Auflösungsbeschlusses. Für die Auflösung ist der Eintritt des die Auflösung nachsichziehenden Tatbestandes maßgeblich.

1413

Der gesetzlich vorgesehene Zeitraum von drei Jahren kann in berücksichtigungswürdigen Fällen auf Antrag vom Finanzamt im Rahmen einer Ermessensentscheidung auch mehrmals

jeweils wieder bis zu drei Jahren verlängert werden, wobei bei wiederholter Verlängerung der Zweckmäßigkeit eine besondere Bedeutung zukommt. Ein derartiger Antrag ist vor Ablauf des Dreijahreszeitraumes einzubringen. Die Abgabenbehörde hat darüber mit verfahrensrechtlicher Verfügung abzusprechen.

Für den Insolvenzfall sieht das Gesetz (§ 19 Abs. 3 iF d AbgÄG 2005) eine automatische Verlängerung auf bis zu fünf Jahre vor. Diese Verlängerung ist nicht von einer Ermessensentscheidung der Behörde abhängig, bedarf keiner verfahrensrechtlicher Verfügung, verhindert aber nicht eine weitere Verlängerung aus berücksichtigungswürdigen Fällen.

Ein berücksichtigungswürdiger Grund liegt bspw. dann vor, wenn die Körperschaft bei Verwertung des Vermögens unverschuldeterweise auf Schwierigkeiten stößt, nicht hingegen aber dann, wenn das Vermögen nicht verwertbar erscheint.

Wird kein Verlängerungsantrag gestellt oder wird er abgewiesen, endet der Liquidationszeitraum nach 3 bzw. 5 Jahren unabhängig davon, ob die Liquidation abgeschlossen ist oder nicht.

Ist hingegen die Liquidation bereits vor Ablauf dieses dreijährigen bzw. fünfjährigen Zeitraumes beendet, endet der Liquidationszeitraum ebenfalls, maßgeblich ist also die tatsächliche Abwicklungsdauer.

Wird der Drei- bzw. Fünfjahreszeitraum überschritten und kommt es zu keiner Verlängerung dieses Zeitraumes, ist danach auf jährliche Veranlagungen überzugehen. Dauert nach dem Drei- bzw. Fünfjahreszeitraum die tatsächliche Abwicklung kein ganzes Jahr mehr, ergibt sich ein Rumpfwirtschaftsjahr.

> *Beispiel:*
>
> *Der Besteuerungszeitraum für die Ermittlung des Abwicklungseinkommens läuft vom 01.01.2000 bis 31.12.2002 und wurde nicht verlängert. Die Abwicklung wird aber erst am 16.5.2003 beendet. Ab 01.01.2003 ist auf eine jährliche Veranlagung überzugehen, wobei hier der Gewinnermittlungszeitraum am 16.5.2003 endet (abweichendes Wirtschaftsjahr).*

Da der Liquidationszeitraum als ein Veranlagungszeitraum gilt, sind während dieser Zeit für die einzelnen Jahre auch keine Steuererklärungen abzugeben, wobei auch keine Veranlagung stattfindet. Vorauszahlungen auf die endgültige Körperschaftsteuer sind allerdings zu leisten.

1414

Der Liquidationszeitraum bzw. dessen Verlängerung hat keinen Einfluss auf das normale schaftsjahr

Wirtschaftsjahr der steuerpflichtigen Körperschaft, das nach den unternehmensrechtlichen Bestimmungen weiterläuft. Dies deshalb, weil ein Wirtschaftsjahr gemäß § 7 Abs. 6 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs. 6 EStG 1988 nur kürzer, jedoch niemals länger als 12 Monate sein kann.

Die Gewinne und Verluste der einzelnen Wirtschaftsjahre werden in diesem Zeitraum zwar ausgeglichen und zusammengefasst besteuert, das einzelne Wirtschaftsjahr entfaltet aber überall dort, wo an den Ablauf Rechtsfolgen geknüpft sind, weiter seine Wirkung.

20.2.5 Liquidationseröffnungsbilanz

1415

In der Liquidationseröffnungsbilanz wird das Abwicklungsanfangsvermögen dargestellt, das sich aus den steuerlichen Bilanzwerten des letztvorangegangenen Jahresabschlusses ergibt.

Dabei handelt es sich also um jenes Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften anzusetzen war.

Abwicklungsanfangsvermögen ist das Nominalkapital zuzüglich freier Rücklagen, gesetzlicher Rücklagen und Gewinnvorträgen abzüglich ausstehender Einlagen auf das Nominalkapital und (bilanzielle) Verlustvorträge. Bestandteil des Abwicklungsanfangsvermögens sind auch verdeckte Einlagen. Die Rückzahlung zählt zur Vermögensverteilung nach § 19 KStG 1988, weshalb verdeckte Einlagen auch gleichzeitig Bestandteil des Abwicklungsendvermögens sind.

Beispiel:

Eine GmbH beschließt am 01.01.2002 ihre Auflösung, die Bilanz zum 31.12.2001 stellt sich folgendermaßen dar:

Anlagevermögen	*250.000 Euro*	*Verbindlichkeiten*	*240.000 Euro*
Umlaufvermögen	*150.000 Euro*	*freie Rücklagen*	*160.000 Euro*
Verluste 1999/2000	*120.000 Euro*	*gesetzliche Rücklagen*	*20.000 Euro*
		Grundkapital	*100.000 Euro*
	520.000 Euro		*520.000 Euro*

Nach Maßgabe des § 19 ergibt sich folgendes Abwicklungsanfangsvermögen:

Grundkapital	*100.000 Euro*
Freie Rücklagen	*160.000 Euro*
Gesetzliche Rücklagen	*20.000 Euro*
Verluste 1999/2000	*-120.000 Euro*
Abwicklungsanfangsvermögen	*160.000 Euro*

1416

Im Rahmen des § 19 Abs. 5 KStG 1988 ergeben sich schließlich zwei Sonderfälle:

- Bei Körperschaften, bei denen das dem Jahr der Auflösung vorangegangene Wirtschaftsjahr nicht zur Körperschaftsteuer zu veranlagen war, ist jenes Abwicklungsanfangsvermögen anzusetzen, das nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung auszuweisen gewesen wäre.
- Ausdrücklich genannt ist jener Fall, dass eine Körperschaft im Wirtschaftsjahr der Gründung aufgelöst wird. Hier ist als Abwicklungsanfangsvermögen das eingezahlte Kapital zuzüglich verdeckter Einlagen, Gesellschafternachschüsse und Aufgeldbeträge anzusetzen. Diese erhöhen gleichzeitig auch das Abwicklungsendvermögen, nachdem sie an die Gesellschafter verteilt werden.

20.2.6 Liquidationsschlussbilanz

1417

In der Liquidationsschlussbilanz ist das Abwicklungsendvermögen darzustellen. Das ist das zur Verteilung kommende Vermögen, also die nach Verwertung der Aktiva, Eingang der Forderungen und Tilgung der Verbindlichkeiten vorhandenen Vermögenswerte. Hier sollten grundsätzlich nur mehr liquide Mittel ausgewiesen werden, ein Restbestand an körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern ist aber denkbar.

Beispiel:

Die GmbH beschließt am 01.01.2002 ihre Auflösung, die am 31.08.2002 abgeschlossen ist und Kosten in Höhe von 20.000 Euro verursacht.

Bilanz zum 31.12.2001

Anlagevermögen	*250.000 Euro*	*Verbindlichkeiten*	*240.000 Euro*
Umlaufvermögen	*150.000 Euro*	*Kapital*	*160.000 Euro*
	400.000 Euro		*400.000 Euro*

Im Anlagevermögen befinden sich 80.000 Euro und im Umlaufvermögen 10.000 Euro stille Reserven.

Nach Maßgabe des § 19 ergibt sich nach Versilberung der Sachwerte, Begleichung der Verbindlichkeiten und Abzug der Kosten folgendes Abwicklungsendvermögens:

Anlagevermögen	*330.000 Euro*
Umlaufvermögen	*160.000 Euro*
Kosten	*-20.000 Euro*
Verbindlichkeiten	*-240.000 Euro*
Abwicklungsendvermögen	*230.000 Euro*

Im Bereich des Geldes zählen sämtliche Beträge, die die Anteilsinhaber während des Abwicklungszeitraumes erhalten haben, zum Abwicklungsendvermögen.

Im Rahmen restlicher Sachwerte sind sowohl materielle als auch immaterielle Wirtschaftsgüter gemäß § 19 Abs. 4 KStG 1988 mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Beendigung der Abwicklung bzw. im Zeitpunkt der Vermögensübertragung anzusetzen, unabhängig davon, ob das Wirtschaftsgut bilanziert wurde. Dadurch wird gewährleistet, dass die stillen Reserven erfasst werden. Ein selbstgeschaffener Firmenwert kommt allerdings mangels Weiterbestehens nicht zum Ansatz.

20.2.7 Gewinnermittlung im Liquidationszeitraum

1418

§ 19 Abs. 2 KStG 1988 sieht für die Ermittlung des Abwicklungsgewinnes einen speziellen Vermögensvergleich vor. Durch Gegenüberstellung von Abwicklungsanfangsvermögen und Abwicklungsendvermögen wird das Vermögen zu Beginn und am Ende des Liquidationszeitraumes miteinander verglichen. Der Abwicklungsgewinn umfasst nicht nur die Gewinne aus der Auflösung der stillen Reserven, sondern auch andere während der Abwicklung anfallende Erträgnisse samt den jeweils damit verbundenen Aufwendungen, also alle Betriebsvermögensänderungen innerhalb des Liquidationszeitraumes. Aufgrund der einheitlichen Ermittlung des Liquidationsgewinnes sind Verluste, die in einem späteren Wirtschaftsjahr des Liquidationszeitraumes erlitten werden, mit Gewinnen eines früheren Jahres des Liquidationszeitraumes aufzurechnen und umgekehrt.

1419

Kraft ausdrücklicher Anordnung des § 19 Abs. 6 KStG 1988 sind innerhalb des Liquidationszeitraumes die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden, soweit sich aus § 19 KStG 1988 nicht anderes ergibt. Es sind daher im Abwicklungszeitraum angefallene steuerfreie Einkünfte bzw. Vermögenszugänge steuerfrei zu belassen und vom Abwicklungsendvermögen abzuziehen, womit gewährleistet ist, dass sich die im EStG 1988

bzw. im KStG 1988 vorgesehenen sachlichen Steuerbefreiungen bei der Ermittlung des Abwicklungsgewinnes auswirken.

1420

Beteiligungserträge der abzuwickelnden Körperschaft im Liquidationszeitraum fallen weiterhin unter § 10 KStG 1988. Zur Behandlung der Anteilsinhaber der abzuwickelnden Körperschaft siehe Rz 1429 bis 1432. Einlagen, auch verdeckte Einlagen, und Nachschüsse der Anteilsinhaber, die während des Abwicklungszeitraumes geleistet werden, bleiben außer Ansatz, indem sie vom Abwicklungsendvermögen abzuziehen sind. Diese beruhen auf einer gesellschaftsrechtlichen Grundlage und sind demnach als steuerneutral zu behandeln.

1421

Eigene Anteile der abzuwickelnden Körperschaft gehen auf Grund der Auflösung unter und können daher auch nicht verteilt werden. Diese Anteile sind zwar Bestandteil des Abwicklungsanfangsvermögens, jedoch auf Grund des Unterganges nicht des Abwicklungsendvermögens. Ein sich dadurch ergebender rechnerischer Verlust ist im Hinblick auf § 19 Abs. 6 KStG 1988 als "gesellschaftsrechtlicher Verlust" steuerlich unbeachtlich.

Beispiel:

Angaben wie oben, jedoch sind im Anlagevermögen 30.000 Euro Nominale (40.000 Euro Buchwert) an eigenen Anteilen vorhanden.

Abwicklungsendvermögen nach Versilberung der Sachwerte, Begleichung der Verbindlichkeiten und Abzug der Kosten:

Anlagevermögen	*330.000 Euro*
Eigene Anteile	*- 40.000 Euro*
Umlaufvermögen	*160.000 Euro*
Kosten	*- 20.000 Euro*
Verbindlichkeiten	*- 240.000 Euro*
Abwicklungsendvermögen	*190.000 Euro*

Das Abwicklungsendvermögen und damit der buchmäßige Abwicklungsgewinn betragen um 40.000 Euro weniger, obwohl sich die stillen Reserven nach wie vor auf 90.000 Euro belaufen. Daher muss letztlich dem buchmäßigen Abwicklungsgewinn der Buchwert der untergehenden eigenen Anteile zugerechnet werden.

1422

Da es sich bei der Liquidationsbesteuerung nicht bloß um eine Gewinnermittlung, sondern um die Ermittlung des Endeinkommens der zu liquidierenden Körperschaft handelt, sind neben den schon erwähnten sachlichen Steuerbefreiungen alle Bestimmungen des § 8 KStG 1988, ebenso wie die Abzugsverbote nach § 11 Abs. 2 KStG 1988 und

§ 12 KStG 1988 anzuwenden. Nichtabzugsfähige Aufwendungen sind daher dem Unterschiedsbetrag zuzurechnen.

1423

Die Anwendung des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 setzt eine laufende Veranlagung bzw. ein normales Wirtschaftsjahr voraus. Die Besteuerung nach § 19 KStG 1988 geht aber von einem besonderen Gewinnermittlungszeitraum aus. Die zu Beginn des Liquidationszeitraumes noch nicht verrechneten Siebentelbeträge sind daher im Liquidationszeitraum unabhängig von der Frage abzusetzen, ob der Liquidationsgewinn ganz oder teilweise aus der Aufdeckung stiller Reserven aus Beteiligungen besteht. Auch die im Laufe des Geschäftsbetriebes vom Abzugsverbot gemäss § 12 Abs. 2 KStG 1988 betroffene Aufwandszinsen können in Analogie zur Judikatur zu § 30 EStG 1988 im Sinne der Ausführungen zu den Rz 1211 und 1212 abgesetzt werden. Voraussetzung ist allerdings, dass die Liquidation tatsächlich abgeschlossen wird und nicht nach dem Liquidationsbeschluss ein Weiterführungsbeschluss erfolgt; in diesem Fall sind im Liquidationszeitraum so viele Siebentelbeträge abzusetzen, als Wirtschaftsjahre enthalten sind.

1424

Allfällige im Rahmen der Sonderabschreibungen gebildete stille Reserven, sowie eine gewinnerhöhende Auflösung eines Investitionsfreibetrages auf Grund der Abwicklung innerhalb der Behaltefrist fließen ebenfalls in die Ermittlung des Abwicklungsgewinnes ein. Das gleiche gilt auch für Rücklagen nach § 12 EStG 1988, sofern der Verwendungszeitraum zum Ende des Abwicklungszeitraumes noch offen ist.

1425

Akontierungszahlungen der abzuwickelnden Körperschaft an die Anteilsinhaber auf das zu erwartende verteilbare Liquidationsendvermögen besitzen keine Betriebsausgabenfunktion, sondern sind als Einkommensverwendung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu werten.

1426

Auch Gewinnausschüttungen während des Abwicklungszeitraumes bezogen auf das unternehmensrechtlich abgeschlossene Geschäftsjahr sind nicht mehr möglich. Eine solche ist als Akontierung auf die Liquidationsmasse dh. als Liquidationsrate anzusehen. Solche Ausschüttungen zählen dann zum Abwicklungsendvermögen, wenn sie den Gesellschaftern bereits im steuerlichen Abwicklungszeitraum, aber noch vor dem Auflösungsbeschluss zugekommen sind.

Offene Ausschüttungen vermitteln allerdings dann die mit § 8 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 97 EStG 1988 bzw. § 10 Abs. 1 KStG 1988 verbundene Wirkung, wenn sie sich auf Geschäftsjahre vor der Liquidation beziehen. Wird also der in der

Liquidationseröffnungsbilanz ausgewiesene Reingewinn ausgeschüttet, muss eine Kürzung dieses Eröffnungsvermögens vorgenommen werden. Bei Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen ist der dadurch verringerte Abwicklungsgewinn durch Zurechnung entsprechend zu neutralisieren. Weiters gehören auch als Vorschüsse auf das Abwicklungsergebnis verteilte Beträge zum Abwicklungsendvermögen.

Beispiel:

Die X-GmbH beschließt am 01.01.2002 ihre Auflösung. Die Abwicklung ist am 31.10.2002 abgeschlossen, wobei Kosten von 20.000 Euro entstehen. Im Anfangsvermögen zum 01.01.2002 sind Gewinnvorträge aus 1999 und 2000 im Ausmaß von 30.000 Euro vorhanden, die am 01.05.2002 ausgeschüttet werden.

Anlagevermögen	*250.000 Euro*	*Verbindlichkeiten*	*240.000 Euro*
Umlaufvermögen	*300.000 Euro*	*freie Rücklagen*	*160.000 Euro*
		gesetzliche Rücklagen	*20.000 Euro*
		Gewinnvorträge 1999/2999	*30.000 Euro*
		Grundkapital	*100.000 Euro*
	550.000 Euro		*550.000 Euro*

Im Anlagevermögen befinden sich 70.000 Euro und im Umlaufvermögen 30.000 Euro stille Reserven. Unter Berücksichtigung der Kosten müsste sich ein Abwicklungsgewinn von 80.000 Euro ergeben.

Abwicklungsendvermögen nach Versilberung:

Anlagevermögen	*320.000 Euro*	
Umlaufvermögen	*330.000 Euro*	
Kosten	*- 20.000 Euro*	
Gewinnausschüttung	*- 30.000 Euro*	
Verbindlichkeiten	*- 240.000 Euro*	
		360.000 Euro

Abwicklungsanfangsvermögen:

Grundkapital	*100.000 Euro*	
Freie Rücklagen	*160.000 Euro*	
Gesetzliche Rücklagen	*20.000 Euro*	
Gewinne 1999/2000	*30.000 Euro*	
		310.000 Euro
Abwicklungsgewinn		*50.000 Euro*

Vergleicht man die stillen Reserven mit dem buchmäßigen Abwicklungsgewinn, so ergibt sich, dass dieser genau in Höhe der Gewinnausschüttung zu gering ist. Kürzt man nun das Abwicklungsanfangsvermögen um diesen Betrag und stellt das gekürzte Anfangsvermögen von 280.000 Euro dem Endvermögen gegenüber, beträgt der Unterschiedsbetrag wiederum 80.000 Euro.

1427

Neben Einkommensverwendungstatbeständen sind, wie schon erwähnt, auch Verlustvorträge zu berücksichtigen. Da für den gesamten Abwicklungszeitraum ein einheitliches Einkommen zu ermitteln ist, sind ungeachtet der Länge dieses Zeitraumes jene Verluste vortragsfähig, die in den vor Beginn des Abwicklungszeitraumes gelegenen Jahren entstanden sind.

1428

Zur Mindestkörperschaftsteuerpflicht im Abwicklungszeitraum siehe Rz 1506.

20.2.8 Vermögensverteilung

1429

Das Restvermögen der in Liquidation befindlichen Gesellschaft wird auf die Gesellschafter verteilt. Werden die Anteilsrechte im Privatvermögen einer natürlichen Person oder einer Körperschaft gehalten, ist außerhalb eines allfällig vorliegenden Spekulationstatbestandes im Sinne des § 30 EStG 1988 der Tatbestand des § 31 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 gegeben, nach dem als Anteilsveräußerung auch der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung gilt.

1430

Die Verteilung des Abwicklungserlöses löst bei den Anteilsinhabern bis zur Höhe der ursprünglichen Einlage bzw. der Anschaffungskosten keine Steuerpflicht aus. Erhalten die Anteilsinhaber allerdings einen höheren Abwicklungsanteil, ist der Überschuss bei natürlichen Personen im Veranlagungswege nach Maßgabe des § 37 Abs. 4 Z 2 lit. a EStG 1988 und bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Veranlagungswege zum Steuersatz nach § 22 Abs. 1 KStG 1988 zu erfassen. Werden einzelne Liquidationsraten vereinnahmt, ist bei

unter § 31 EStG 1988 fallenden Anteilen aufgrund des Zuflussprinzips Steuerpflicht erst mit dem Zeitpunkt des Übersteigens der Anschaffungskosten zuzüglich Werbungskosten gegeben.

1431

Befinden sich die Anteile der abgewickelten Gesellschaft im Betriebsvermögen einer natürlichen Person, ergibt sich die Steuerpflicht im Falle des Entstehens eines Liquidationsgewinnes dahingehend, dass die Forderungen auf das Abwicklungsguthaben oder die vereinnahmten Liquidationsraten beim Einnahmen-Ausgaben-Rechnung den Buchwert des Anteiles und allfällige Betriebsausgaben übersteigen. Der natürlichen Person steht nach § 37 Abs. 4 Z 2 lit. a EStG 1988 der Halbsatz zu, wenn der Zeitraum zwischen Erwerb und Beteiligungsveräußerung mehr als ein Jahr beträgt.

1432

Anteile im Betriebsvermögen einer Körperschaft lösen unabhängig davon, ob sie unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fällt oder nicht, die Steuerpflicht hinsichtlich eines entstehenden Gewinnes aus. § 10 Abs. 1 KStG 1988 findet auf Liquidationsgewinne keine Anwendung. Auch eine Aufteilung des Abwicklungsgewinnes in Kapitalrückzahlung und Gewinnausschüttung ist nach dem Gesetz nicht möglich (VwGH 24.2.1999, 96/13/0008). Eine andere Beurteilung ergibt sich nur im Rahmen des § 10 Abs. 2 KStG 1988. Die Schachtelbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 betreffend Veräußerung solcher Beteiligungen nach Ablauf der Wartefrist schließt auch die Liquidationsbesteuerung der die Beteiligung haltenden Körperschaft ein.

20.3 Umgründungen (§ 20 KStG 1988)

20.3.1 Allgemeines

1433

Das KStG 1988 ist mit dem UmgrStG dahingehend verknüpft, dass Umgründungen, die die Anwendungsvoraussetzungen der Art. I bis VI UmgrStG erfüllen, zwingend unter die entsprechenden Vorschriften des UmgrStG fallen und Umgründungen, die die Anwendungsvoraussetzungen der Art. I bis VI UmgrStG nicht erfüllen, zwingend unter § 20 KStG 1988 fallen. Daneben kann es Fälle geben, in denen zwar das UmgrStG zur Anwendung gelangt, aber ausdrücklich die zwingende oder wahlweise Anwendung des § 20 KStG 1988 vorgesehen ist.

1434

Sieht das UmgrStG eine Buchwertfortführung vor, bestimmen § 24 Abs. 7 erster Satz EStG 1988, § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 und § 20 Abs. 1 KStG 1988,

dass kein Liquidations- oder Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist, womit das Prinzip der Ertragsteuerneutralität von Umgründungen im UmgrStG lückenlos verwirklicht wird. Hinter dem Prinzip der Ertragsteuerneutralität von Umgründungen steht die Überlegung, dass Umgründungen wirtschaftlich betrachtet lediglich einen Formwechsel der Unternehmensorganisation darstellen und daher nicht als Realisierungsvorgänge, wie sie der Veräußerung oder der Auflösung eines Unternehmens(anteils) zu Grunde liegen, gewertet werden müssen. Mit der Verknüpfung an das UmgrStG hängt die Liquidationsbesteuerung nach dem KStG ausschließlich vom Regelungsbereich des UmgrStG ab. Kann das UmgrStG nicht zur Anwendung kommen, führt die Umgründung bei der übertragenden Körperschaft nach § 20 KStG 1988 zu einem Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG 1988 bzw. einem Tauschgewinn gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 oder zu einem Liquidationsgewinn gemäß §§ 19 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 1 KStG 1988.

1435

§ 20 KStG 1988 spricht lediglich unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften an, damit sind von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften sowie beschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs. 3 KStG nicht angesprochen.

1436

Eine Umgründung ausländischer Körperschaften mit Betriebsstätte oder sonstigem Vermögen im Inland ist dem Grunde nach ein Anwendungsfall des UmgrStG. Sollten die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG nicht gegeben sein, ist nicht § 20 KStG 1988, sondern das allgemeine Steuerrecht anzuwenden, das den Vermögensübergang gegebenenfalls unter § 21 Abs. 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 oder § 24 EStG 1988 subsumieren kann oder bei Anteilsinhabern der ausländischen übertragenden Körperschaft gegebenenfalls Veräußerungs- oder Aufgabetatbestände erfassen kann.

1437

Eine Umgründung wird abgabenrechtlich stets als gesellschaftsrechtlicher Leistungsaustausch gesehen, wobei für die Ermittlung des Liquidations- oder Veräußerungsgewinnes an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der Wert der für Vermögensübertragung gewährten Gegenleistung tritt. Im Regelfall steht der Vermögensübertragung eine Gegenleistung gegenüber, meist in Form von Gesellschaftsrechten, aber auch durch bare Zuzahlungen an den Empfänger der Gegenleistung. Wird keine Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten oder anderer Mitgliedsrechte gewährt, ist der Teilwert der übertragenen Wirtschaftsgüter einschließlich eines allfälligen selbstgeschaffenen Firmenwertes anzusetzen. Daraus ergeben sich zugleich die Anschaffungskosten des Rechtsnachfolgers.

1438

§ 20 Abs. 3 KStG 1988 legt analog zum UmgrStG die Buchwertverknüpfung mit dem Realisationswert und die Zurechnung im Anschluss an den Stichtag des Rechtsvorgängers fest. Die Werteverknüpfung sichert den Bilanzenzusammenhang, die Stichtagsverknüpfung und die zeitliche Zurechnung des übernommenen Vermögens in Bezug auf die Gewinnermittlung.

20.3.2 Steuerpflichtige Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen und vergleichbare Vermögensübertragungen

1439

§ 20 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 sieht die Anwendung der Liquidationsbesteuerungsvorschriften des § 19 KStG 1988 für Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen sowie für vergleichbare Vermögensübertragungen vor, da diesen Umgründungstypen die Beendigung der umgründenden Körperschaft gemeinsam ist. § 20 KStG 1988 gilt sowohl dann, wenn es sich um Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder qualifizierte Kapitalanteile iSd § 12 UmgrStG handelt, als auch bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, die nicht die Qualifikation von grundsätzlich umgründungsfähigem Vermögen aufweisen.

1440

Die Anwendung des UmgrStG ist ausgeschlossen

a) bei Verschmelzungen, bei denen

aa) keine Verschmelzung im Sinne des UmgrStG vorliegt

ab) das Steuerverstrickungserfordernis des § 1 Abs. 2 (doppelte Steuerhängigkeit) nicht erfüllt ist und deshalb die übergehenden steuerhängigen stillen Reserven nicht oder teilweise nicht steuerhängig bleiben

b) bei Umwandlungen, bei denen

ba) keine Umwandlung im Sinne des UmgrStG vorliegt

bb) bei denen die Voraussetzungen des § 7 UmgrStG nicht vorliegen

c) bei Aufspaltungen im Sinne des SpaltG, bei denen die Voraussetzungen des SpaltG und/oder des § 32 UmgrStG nicht vorliegen (beispielsweise fehlende Protokollierung, keine Teilungsmasse bestehend aus (Teil)Betrieben, Mitunternehmeranteilen oder qualifizierten Kapitalanteilen)

d) bei Steuer-Aufspaltungen, bei denen die Voraussetzungen des § 38a UmgrStG nicht vorliegen, wodurch die Steuerbefreiung des UmgrStG für die Liquidation und Abwicklung der übertragenden Körperschaft nicht wirksam werden kann

e) bei Vorliegen von missbräuchlichen Verschmelzungen, Umwandlungen oder Aufspaltungen im Sinne des § 44 UmgrStG.

1441

§ 19 KStG 1988 ist auf steuerpflichtige Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen im Sinne des SpaltG insoweit nicht anzuwenden, als § 20 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 für diese Umgründungen ausdrücklich die im UmgrStG verankerte Rückwirkungsfiktion zur Anwendung bringt. Damit kann ein Liquidationszeitraum nicht entstehen, die Besteuerung des Liquidationsgewinnes bezieht sich auf den Unterschied zwischen dem steuerlich maßgebenden Buchvermögen und dem Realisierungsvermögen zum Umgründungsstichtag.

1442

§ 19 KStG 1988 kommt für die vergleichbaren Vermögensübertragungen insoweit zum Tragen, als der Liquidationszeitraum mit dem Schluss des dem Beschlussjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahres beginnt und mit dem Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung der Gegenleistung an die Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft, frühestens jedoch Tag der Firmenbucheintragung, endet.

1443

Der Liquidationsgewinn wird ermittelt nach dem Wert der für die Vermögensübertragung gewährten Gegenleistung (Gesellschaftsrechte samt Zuzahlungen). Unter Wert wird dabei der Verkehrswert verstanden. Wird keine Gegenleistung durch den Rechtsnachfolger gewährt - etwa bei Bestehen einer (un)mittelbaren Beteiligungsidentität oder bei Besitz der Anteile an der übertragenden Gesellschaft - kommt es zum Ansatz des Teilwerts der übertragenen Wirtschaftsgüter inklusive eines Firmenwerts sowie nicht bilanzierten immateriellen Anlagevermögens. Kommt es bei einer Umgründung nur zum Teil zu einer nach Verkehrswerten bewerteten Umgründung, sind sowohl die Regelungen über die Bewertung der Gegenleistung als auch über den Teilwertansatz anzuwenden, wobei die Aufteilung im Verhältnis gewährte Gegenleistung zu nicht gewährter Gegenleistung zu erfolgen hat.

1444

Zu den Auswirkungen der steuerpflichtigen Umgründung auf den Anteilsinhaber siehe Rz 1429 und 1430. Siehe weiters zur nicht unter Art. I UmgrStG fallenden Verschmelzung UmgrStR 2002 Rz 386 bis 405, zur nicht unter Art. II UmgrStG fallenden Umwandlung Rz 632 und 636 ff UmgrStR 2002 und zur nicht unter Art. VI fallenden Aufspaltung UmgrStR 2002 Rz 1804 bis 1807 und 1810.

20.3.3 Steuerpflichtige Einbringungen und Abspaltungen

1445

§ 20 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 sieht bei Vermögensübertragungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf einen anderen durch Einbringungen und Abspaltungen im Sinne des SpaltG bzw. Steuerabspaltungen die Anwendung des § 6 Z 14 EStG 1988 vor, wenn die Voraussetzungen des UmgrStG nicht gegeben sind oder das UmgrStG dies bestimmt.

1446

Die Voraussetzungen des UmgrStG sind nicht gegeben, wenn

a) bei Einbringungen die Voraussetzungen des § 12 UmgrStG nicht vorliegen (beispielsweise kein Vorliegen eines schriftlichen Einbringungsvertrages, keine Einbringung von (Teil)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen auf bilanzieller Basis oder von qualifizierten Kapitalanteilen, Fehlen eines positiven Verkehrswerts hinsichtlich des Einbringungsvermögens, Gegenleistung außerhalb der in § 19 UmgrStG vorgesehenen Formen, Nichtvorliegen einer in- oder ausländischen aufnehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft)

b) bei Abspaltungen im Sinne des SpaltG, bei denen die Voraussetzungen des SpaltG und/oder des § 32 UmgrStG nicht vorliegen (beispielsweise fehlende Protokollierung, keine Teilungsmasse bestehend aus (Teil)Betrieben, Mitunternehmeranteilen oder qualifizierten Kapitalanteilen)

c) bei Steuerabspaltungen die Voraussetzungen des § 38a UmgrStG nicht vorliegen (beispielsweise fehlender Spaltungsvertrag, kein Einbringungsvermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG, fehlende Liquidation der spaltenden Körperschaft (wenn erforderlich), kein Anteilstausch innerhalb der Eigentümer der Körperschaft, wenn erforderlich).

d) missbräuchliche Einbringungen, Abspaltungen im Sinne des SpaltG oder Steuer-Abspaltungen iSd § 44 UmgrStG vorliegen.

1447

Einbringungen und Abspaltungen, die nicht unter das UmgrStG fallen, sind nach Tauschgrundsätzen zu bewerten: Nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 liegen bei jedem Tauschpartner, das sind der Einbringende und die übernehmende Körperschaft, jeweils ein Veräußerungs- und ein Anschaffungsvorgang vor, das angeschaffte Wirtschaftsgut ist mit dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts zu bewerten. Bei der übernehmenden Körperschaft liegt hinsichtlich des übernommenen Vermögens eine Einlage iSd § 8 Abs. 1 KStG 1988, wenn ein aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen ausgegebenes Vermögen vorliegt, bzw. eine Anschaffung vor.

Bei Einbringung oder Abspaltung von Vermögen iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG sieht § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 die Steuerpflicht zum rückwirkend festgelegten Umgründungsstichtag vor, wenn die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 UmgrStG erfüllt sind. Ist dies nicht der Fall, ist der Tag des Einlangens der Anmeldung bzw. Meldung als Einbringungsstichtag anzusehen. Fällt das übertragene Vermögen nicht unter § 12 Abs. 2 UmgrStG, weil zB eine Liegenschaft oder Bargeld eingebracht oder abgespalten wird, ist begrifflich keine Umgründung sondern nur eine Einlage in eine Körperschaft gegeben, für die eine rückwirkende Gewinnverwirklichung nicht vorgesehen ist. Es ist daher auf den Tag der Beschlussfassung der Gesellschafter über die Einbringung oder Annahme des Spaltungsvorschlags, sofern kein späterer Zeitpunkt vereinbart ist, abzustellen. Als spätester Zeitpunkt kommt der Tag der Eintragung der Einbringung oder Spaltung im Firmenbuch in Betracht bzw. der Tag der Meldung beim Finanzamt der übernehmenden Körperschaft.

1447a

Zu den nicht unter Art. III UmgrStG fallenden Einbringungen siehe Rz 1275 bis 1282 UmgrStR 2002, zu den nicht unter Art. VI UmgrStG fallenden Abspaltungen siehe auch UmgrStR 2002 Rz 1808 bis 1810.

20.3.4 Steuerpflichtige Zusammenschlüsse und Realteilungen

1448

§ 20 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 sieht bei Vermögensübertragungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft im Wege eines Zusammenschlusses oder der Übernahme von Vermögen durch eine unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft im Wege einer Realteilung die Anwendung des § 24 Abs. 7 EStG 1988 vor, wenn die Voraussetzungen des UmgrStG nicht gegeben sind oder das UmgrStG dies bestimmt.

1449

Die Voraussetzungen des UmgrStG für eine steuerneutrale Umgründung sind nicht gegeben

a) wenn bei Zusammenschlüssen die Voraussetzungen des § 23 UmgrStG nicht vorliegen (beispielsweise bei Nichtvorliegen eines Zusammenschlussvertrages, keine Übertragung von (Teil)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen auf bilanzieller Basis, Fehlen eines positiven Verkehrswerts hinsichtlich des übertragenen Vermögens, Gegenleistung nicht ausschließlich in Form von Gesellschafterrechten, Nichtvorliegen einer in- oder ausländischen übernehmenden Mitunternehmerschaft) oder

b) wenn bei Realteilungen die Voraussetzungen des § 27 UmgrStG nicht vorliegen (beispielsweise bei Nichtvorliegen eines Teilungsvertrages, Nichtvorliegen einer Teilungs-

Mitunternehmerbschaft, keine Übertragung von (Teil)Betrieben oder Mitunternehmerschaften auf bilanzieller Basis, Vermögensübertragung gegen wesentliche Ausgleichszahlung zum Ausgleich untergehender Gesellschafterrechte, Fehlen eines positiven Verkehrswerts hinsichtlich des übertragenen Vermögens, fehlende Vorsorge gegen Steuerlastverschiebung) oder

c) wenn missbräuchliche Zusammenschlüsse oder Realteilungen im Sinne des § 44 UmgrStG vorliegen.

1450

Der Gesetzgeber lässt in § 24 Abs. 7 EStG 1988 erkennen, dass "verunglückte" Zusammenschlüsse iSd Art IV UmgrStG als Veräußerungstatbestände gemäß § 24 EStG 1988 zu würdigen sind und damit zum Aufdecken sämtlicher stiller Reserven einschließlich eines selbstgeschaffenen Unternehmenswertes führen. Daraus ist abzuleiten, dass ein außerhalb des UmgrStG liegender Vorgang, bei dem es zu einem Übergang stiller Reserven auf andere kommt, zu keinem anderen steuerlichen Ergebnis führen kann. Die nach § 24 Abs. 2 UmgrStG erforderliche Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung soll sicherstellen, dass die buchwertfortführungsbedingt auf die Mitunternehmerschaft übergehenden stillen Reserven wieder nur vom Übertragenden versteuert werden.

1451

Eine nicht unter Art V UmgrStG fallende Realteilung führt ebenfalls nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu einem Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG 1988. Dies gilt sowohl für eine Aufteilung (Beendigung der Mitunternehmerschaft) als auch für eine Abteilung (Verkleinerung der Mitunternehmerschaft). Weiters sieht § 29 Abs. 1 UmgrStG bei fehlender Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung im Rahmen des Art. V UmgrStG eine volle Gewinnverwirklichung vor, die sich auf sämtliche Mitunternehmer bezieht und sämtliche stille Reserven einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter (vor allem Firmenwert) erfasst.

Die Realteilung (Aufteilung) einer real überschuldeten OHG fällt nicht unter Art. V UmgrStG, da diese eine Mitunternehmerschaft mit positivem Betriebsvermögen voraussetzt. Kommt bis zum Abschluss des Teilungsvertrages ein positiver Verkehrswert nicht zustande, ist nach der bestehenden gesetzlichen Regelung eine Buchwertteilung nicht möglich; vorhandene stille Reserven sind aufzudecken und gemäß § 24 EStG 1988 zu versteuern. Unter Art. V UmgrStG fällt weiters nicht das Ausscheiden eines Arbeitsgesellschafters aus der Personengesellschaft, wobei auch außerhalb des UmgrStG eine Gewinnverwirklichung bei den verbleibenden Personengesellschaftern nicht Platz greifen kann.

Die Frage der Rückwirkung ist analog zu den Erläuterungen in Rz 1441 zu beurteilen.

1451a

Zu den nicht unter Art. IV UmgrStG fallenden Zusammenschlüssen siehe Rz 1506 und 1507 UmgrStR 2002, zu den nicht unter Art. V UmgrStG fallenden Realteilungen siehe auch UmgrStR 2002 Rz 1640 bis 1643.

21 Beschränkte Steuerpflicht (§ 21 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 98 bis 102 EStG 1988)

21.1 Beschränkte Steuerpflicht ausländischer Körperschaften

1452

§ 21 Abs. 1 KStG 1988 regelt die sachliche Steuerpflicht der gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekte (siehe Rz 108 bis 111), die mit ihren Einkünften gemäß § 98 EStG 1988 steuerpflichtig sind.

Die Steuerpflicht der beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaft bezieht sich grundsätzlich auf sämtliche Einkunftsarten gemäß § 98 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 7901 ff). Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gemäß § 98 Z 4 EStG 1988 sind jedoch für Körperschaften nicht denkbar.

21.1.1 Isolationstheorie

1453

Die einzelnen Einkünfte sind isoliert von der Rechtsform der ausländischen Körperschaft zu betrachten, innerstaatliche Subsidiaritätsmerkmale von einzelnen Einkunftsarten sind bedeutungslos. Die Steuerpflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft bestimmt sich nicht nach dem Erscheinungsbild im Ausland oder der Rechtsnatur des Leistenden, sondern ausschließlich nach dem Inhalt der erbrachten Leistung und den objektiven Verhältnissen im Inland.

1454

Die isolierende Betrachtungsweise findet uneingeschränkt nur dann Anwendung, wenn die ausländische Körperschaft im Inland weder eine Betriebsstätte noch einen ständigen Vertreter hat. Unterhält die ausländische Körperschaft eine inländische Betriebsstätte, liegen nach § 21 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 hinsichtlich jener Einkünfte, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind, betriebliche Einkünfte vor. Besteht hinsichtlich der Betriebsstätte nach § 189 UGB Rechnungslegungspflicht, ist die Isolationstheorie hinsichtlich der ihr zuzurechnenden Einkünfte nicht anwendbar (siehe Rz 601 und Rz 602).

1455

Die Ermittlungsvorschriften für die jeweiligen Einkunftsarten sind anzuwenden. Während eine inländische Kapitalgesellschaft kraft Rechtsform nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben kann, sind für eine ausländische auch andere Einkunftsarten möglich. Verfügungen über die Einkunftsquelle an sich sind daher zB bei Vermietung und Verpachtung steuerlich nicht zu

erfassen (die Veräußerung einer Liegenschaft kann allfällig den Spekulationstatbestand verwirklichen).

1456

Bei gemischten Leistungen ist gegebenenfalls eine Aufteilung des Entgelts vorzunehmen, sofern es sich nicht um eine Nebenleistung von untergeordneter Bedeutung handelt.

Beispiel:

Ein inländisches Vertriebsunternehmen schließt mit einem ausländischen Partner einen Markennutzungs- und Werbeleistungsvertrag ab. Das Entgelt besteht in einer pauschalen Gebühr in Form eines Prozentsatzes vom Umsatz.

Eine Aufteilung des Entgeltes in einen steuerpflichtigen Anteil gemäß § 98 Z 6 EStG 1988 (Mietgebühr für die Nutzung eines Rechtes in einer inländischen Betriebsstätte) und einen steuerfreien Anteil für Werbeleistungen ist allenfalls im Schätzungswege vorzunehmen.

21.1.2 Betriebliche Einkünfte

1457

Zu den betrieblichen Einkünften siehe EStR 2000 Rz 7911 bis 7950.

1458

Ein als juristische Person organisiertes ausländisches Orchester ist mit seinen Einkünften aus künstlerischer Tätigkeit im Inland beschränkt steuerpflichtig (VwGH 14.3.1990, 86/13/0177). Die Künstlerklausel im Sinne des Art. 17 Abs. 2 OECD-Musterabkommen ist daher auch auf Körperschaften anzuwenden. Sämtliche Einkünfte des § 98 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 22 EStG 1988 kommen daher in Betracht.

Beispiel:

Ein ausländisches Spital steht mit einem Chirurgen bei einer Operation im Inland über Internet bzw. Videokonferenz beratend und unterstützend zur Verfügung. Das ausländische Spital ist daher mit seinen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit beschränkt steuerpflichtig.

1459

Besteht für eine von der ausländischen Körperschaft unterhaltene Betriebsstätte (EStR 2000 Rz 7924 ff) nach unternehmensrechtlichen Vorschriften keine Rechnungslegungspflicht, kommen die Regeln über die Gewinnermittlung nach § 4 Abs.1 EStG 1988, § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder § 17 EStG 1988 zur Anwendung.

1460

Ist nach unternehmensrechtlichen Vorschriften Rechnungslegungspflicht für eine Betriebsstätte gegeben, sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieben zu behandeln und der Gewinn ist gemäß § 5 EStG 1988 zu ermitteln.

1461

Beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften steht nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 KStG 1988 ein Sonderausgabenabzug zu (zu den in Betracht kommenden Sonderausgaben siehe Rz 1176 bis 1189).

Zur Ermittlung der abzugsfähigen Vorjahresverluste gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 8059.

21.1.3 Beteiligungsertragsbefreiung

1462

Die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 ist für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften grundsätzlich nicht anzuwenden. § 21 Abs. 1 Z 2a KStG 1988 sieht aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit (Vermeidung von Betriebsstättendiskriminierungen europäischer Unternehmen) eine Ausnahme hinsichtlich Beteiligungen in einer Betriebsstätte von Gesellschaften der Anlage 2 zum EStG 1988 vor.

Ob eine Beteiligung zum Vermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört, bestimmt sich nach den allgemeinen Bestimmungen zum notwendigen Betriebsvermögen. Die Zurechnung einer Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen der im Firmenbuch eingetragenen Betriebsstätte erfolgt durch Aufnahme in die Bücher derselben (siehe EStR 2000 Rz 492).

Beispiel:

Eine deutsche AG unterhält in Österreich eine Betriebsstätte zur Produktion von Wirtschaftsgütern. Zum Vertrieb der Produkte gründet sie in Österreich und in Ungarn je eine Tochtergesellschaft. Diese Tochtergesellschaften werden von Österreich aus betreut und dienen dem Vertrieb der in Österreich erzeugten Produkte. Die Beteiligungen gehören daher zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte. Die Beteiligungserträge sind zwar im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht im Betriebsstättengewinn zu erfassen, die Befreiungsbestimmungen des § 10 Abs. 1 KStG 1988 (hinsichtlich der österreichischen) und § 10 Abs. 2 KStG 1988 (hinsichtlich der ungarischen Tochtergesellschaft) sind aber anzuwenden (siehe Rz 498 bis 595).

21.1.4 Befreiung von Kapitalerträgen

1463

Von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen sind nach § 98 Z 5 EStG 1988 in Verbindung mit § 94 Z 5 und § 93 Abs. 2 Z 3 und Abs. 3 EStG 1988

- Kapitalerträge aus Bankeinlagen von beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften
- Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren jeglicher ausländischer Körperschaft und

- Zinsen aus Forderungen, die in ein öffentliches Buch eingetragen sind.
  Siehe EStR 2000 Rz 7701 bis 7717.

Zum Begriff der Einlagen und Forderungswertpapiere siehe EStR 2000 Rz 7701 ff.

1464

Die Ausländereigenschaft des Anlegers ist durch Ausweisleistung der für die Kapitalgesellschaft einschreitenden physischen Person nachzuweisen. Name, Sitz und Ort der Geschäftsleitung der ausländischen Gesellschaft sind festzuhalten. Außerdem muss die Bank im Wege einer schriftlichen Erklärung der ausländischen Körperschaft und der einschreitenden physischen Person festhalten, dass das Wertpapierdepot der ausländischen Körperschaft gehört (siehe EStR 2000 Rz 7971 f und 8020).

21.1.5 Auswirkungen von DBA

1465

Die in DBA vorgesehenen Besteuerungsrechtezuteilungen können die inländische Steuerpflicht einschränken, eine Erweiterung des inländischen Besteuerungsanspruches erfolgt dadurch nicht.

Zur Interpretation der DBA ist das innerstaatliche Recht heranzuziehen, sofern sich aus dem Wortlaut oder aus dem Abkommenszusammenhang nicht etwas anderes ergibt.

21.2 Beschränkte Steuerpflicht inländischer Körperschaften

21.2.1 Abzugspflichtige Einkünfte

21.2.1.1 Allgemeines

1466

Die beschränkte Steuerpflicht inländischer Körperschaften erstreckt sich auf die Körperschaften öffentlichen Rechts als solche, dh. außerhalb von Betrieben gewerblicher Art (§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988) und auf Körperschaften des § 1 Abs. 2 KStG 1988, die nach § 5 KStG 1988 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988).

21.2.1.2 Inländische kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte

1467

Diese beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nach § 21 Abs. 2 KStG 1988 nur auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Das sind die kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte des § 93 EStG 1988. Siehe EStR 2000 ab Rz 7701. Einkünfte im Sinne des § 99 EStG 1988 fallen nicht darunter.

Die Steuerpflicht dieser Einkünfte gilt gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 durch den Steuerabzug als abgegolten. Es unterbleibt daher eine Veranlagung dieser Einkünfte.

21.2.1.3 Kapitalanlagen im Ausland

1468

Um Steuerumgehungen zu verhindern, ist in § 21 Abs. 3 KStG 1988 normiert, dass sich die Steuerpflicht auch auf ausländische Kapitalerträge erstreckt, die den inländischen kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften vergleichbar sind, wie zB Zinsen aus Bankeinlagen oder Forderungswertpapieren bei einer ausländischen Bank. Die Steuerpflicht besteht auch hinsichtlich ausländischer thesaurierender Investmentfonds (auch bei inländischer kuponauszahlender Stelle) im Wege der Durchgriffsbesteuerung (§ 42 InvFG 1993). Dividenden aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die nach dem 31. März 2004 anfallen, unterliegen nach § 93 Abs. 2 Z 1 lit. e und Abs. 3 Z 4 in Verbindung mit § 94 Z 10 und § 124b Z 85 EStG 1988 in der Fassung des Bugetbegleitgesetz 2003 (BGBl. I, Nr. 71/2003) dem inländischen Kapitalertragsteuerabzug und damit der beschränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988, soferne keine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG vorliegt. Falls der Steuerabzug unterbleibt, hat die Besteuerung daher ebenfalls im Veranlagungswege zu erfolgen.

1469

Gemäß § 22 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 beträgt der Steuersatz für diese Einkünfte 25%. Da der Zweck der Norm die Gleichstellung dieser Einkünfte auch hinsichtlich der tatsächlichen Steuerbelastung mit inländischen Einkünften ist, ist ein Abzug von Werbungskosten (zB Depotgebühren) nicht möglich.

21.2.2 Befreiungstatbestände

21.2.2.1 Allgemeines

1470

In § 21 Abs. 2 KStG 1988 sind die sachlichen Befreiungen von dieser beschränkten Körperschaftsteuerpflicht geregelt. Auf Grund völkerrechtlicher Privilegienabkommen sind verschiedene internationale Organisationen persönlich befreit.

Folgende kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte sind gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 bei den beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988 von der Steuerpflicht ausgenommen. Die korrespondierende Kapitalertragsteuerbefreiung für diese Einkünfte findet sich in § 94 Z 6 EStG 1988. Sollte ungeachtet der Steuerbefreiung Kapitalertragsteuer einbehalten worden sein, steht der Körperschaft die Möglichkeit der Erstattung im Wege des § 240 BAO offen.

21.2.2.2 Beteiligungserträge im Sinne des § 10 KStG 1988

1471

Siehe Rz 498 bis 595.

21.2.2.3 Einkünfte innerhalb eines Beteiligungsfonds

1472

Beteiligungsfondsgesellschaften sind gemäß § 5 Z 4 KStG 1988 mit den Fondseinkünften steuerbefreit. Dadurch würde aber beschränkte Steuerpflicht eintreten. Die Befreiung im § 21 Abs. 2 KStG 1988 bewirkt die Steuerfreistellung aller Fondseinkünfte, insb. auch aus der Beteiligung als echter stiller Gesellschafter, im Sinne der Genussscheinförderung.

21.2.2.4 Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditunternehmen sowie aus Forderungswertpapieren

1473

Die Kapitalertragsteuerbefreiung besteht für diese Kapitalerträge, die nachweislich zuzurechnen sind:

- einer Pensionskasse innerhalb einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft (§ 6 Abs. 1 KStG 1988 siehe Rz 156 bis 161)
- einer Unterstützungskasse (§ 6 Abs. 2 KStG 1988 siehe Rz 162)
- einer Mitarbeitervorsorgekasse (§ 6 Abs. 5 KStG 1988 siehe Rz 163a)
- einer Arbeitnehmerförderungsstiftung im Sinne des § 6 Abs. 4 KStG 1988 (siehe StiftR 2001 Rz 153 bis 157)
- einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts; zu diesen Einrichtungen gehören die Sozialversicherungsträger und andere selbstständige oder unselbstständige Fonds, die Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger erbringen, zB Versorgungsfonds von Kammern oder gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften. Bei unselbstständigen Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen ist Voraussetzung, dass die Kapitalanlagen in einem eigenen Rechnungskreis zusammengefasst und die Erträge nur für Versorgungs- und Unterstützungszwecke verwendet werden
- den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG 1988) einer nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden (gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke

verfolgender) Privatstiftung, dafür allerdings Steuerpflicht nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 (siehe StiftR 2001 Rz 153 bis 157).

21.2.2.5 Einkünfte einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft

1474

Siehe Rz 239 bis 248.

21.2.2.6 Einkünfte aus Substanzgewinnen

1475

Die Substanzgewinnbesteuerung von Investmentfonds (§ 40 InvFG 1993) - ein Fünftel der Substanzgewinne, die nach dem 31. Dezember 2000 angefallen sind – schlägt gemäß § 21 Abs. 2 Z 5 KStG 1988 auf die beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften nicht durch.

21.2.2.7 Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988, wenn die Einkünfte gemäß § 3 EStG 1988 steuerbefreit sind

1476

Durch § 94 Z 6 EStG 1988 wird erreicht, dass Zuwendungen von Privatstiftung, die bei der empfangenden Körperschaft unter § 3 Abs. 1 Z 3 lit b oder c EStG 1988 fallen, oder an Körperschaften erfolgen, die eine in § 4 Abs. 4 Z 5 und Z 6 EStG 1988 genannte Institution sind, in unbegrenzter Höhe von der Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug ausgenommen sind, wenn die jeweils vorgesehene Zweckverwendung gegeben ist. EStR 2000 Rz 1330 bis Rz 1345 sind sinngemäß anzuwenden.

§ 21 Abs. 2 Z 6 soll gewährleisten, dass die oben angeführten Zuwendungen in unbegrenzter Höhe von der beschränkten Steuerpflicht umfasst sind, sodass diese Zuwendungen zur Gänze ertragsteuerbefreit sind.

21.2.2.8 Persönliche Steuerbefreiungen internationaler Organisationen

1477

Internationale Organisationen sind nach Maßgabe der in Betracht kommenden völkerrechtlichen Privilegienabkommen mit Erträgen aus Einlagen und Forderungswertpapieren im Rahmen der amtlichen Tätigkeit von der Körperschaftsteuerpflicht befreit. Gleiches gilt für internationale Organisationen, die unter das Bundesgesetz über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an internationale Organisationen, BGBl. Nr. 677/1977, fallen, soweit ein solches Privileg durch eine auf der genannten gesetzlichen Ermächtigung beruhenden diesbezüglichen Regierungsverordnung zuerkannt worden ist.

1478

Als die wichtigsten dieser privilegierten Einrichtungen sind anzuführen:

In Österreich bestehende Einrichtungen:

- IAEO (BGBl. Nr. 82/1958, Abschn. 22 lit. a)
- UNIDO (BGBl. Nr. 245/1967, Abschn. 16 lit. a)
- OPEC (BGBl. Nr. 382/1974, Art. 12 Abs. 1)
- OPEC-Fonds (BGBl. Nr. 248/1982, Art. 12 Abs. 1)
- Ämter der Vereinten Nationen (BGBl. Nr. 245/1967, Abschn. 45)
- Österreichisch-amerikanische Erziehungskommission (BGBl. Nr. 213/1963, Art. 1 lit. c)
- Zwischenstaatliches Komitee für die Auswanderung aus Europa (BGBl. Nr. 530/1980)
- Österreichisch-französisches Zentrum (BGBl. Nr. 170/1980, Art. 10)
- Liga der arabischen Staaten und deren Büro (BGBl. Nr. 514/1982, Art. 5 Abs. 1)
- Internationales Institut für angewandte Systemanalyse (IIASA) (BGBl. Nr. 441/1979, § 1 Abs. 1)
- Ständige Beobachtermission der EG (BGBl. Nr. 277/1979)
- Unabhängige Kommission für Fragen der Abrüstung und Sicherheit (BGBl. Nr. 293/1981)
- KSZE-Nachfolgekonferenz (BGBl. Nr. 358/1986)
- Delegation der Kommission der Europäischen Gemeinschaften (BGBl. Nr. 37/1988, Art. 3 Abs. 1).

Im Ausland bestehende Einrichtungen:

- UNO (Vereinte Nationen) (BGBl. Nr. 126/1957, Abschn. 7 lit. a)
- UN-Spezialorganisationen (BGBl. Nr. 248/1950, Abschn. 9 lit. a)
- Internationaler Kinderhilfsfonds (BGBl. Nr. 48/1949, Art. VI lit. A)
- Europarat (BGBl. Nr. 127/1957, Art. 7 lit. a)
- OECD (BGBl. Nr. 223/1957, Art. 6 lit. a)
- EFTA (BGBl. Nr. 142/1961, Art. 6 lit. a)
- ESA (BGBl. Nr. 93/1981, Art. 7 lit. b)
- Donaukommission (BGBl. Nr. 249/1965, Art. II Z 2)

- Europäische Patentorganisation (BGBl. Nr. 350/1979, Art. 4 Abs. 1)

Der Kapitalertragsteuerabzug kann unterbleiben, wenn die über die Kapitalanlagen verfügungsberechtigten zwei Organisationsbeamten schriftlich bestätigen, dass die die steuerbefreiten Erträge abwerfenden Kapitalanlagen für den amtlichen Aufgabenkreis der privilegierten Einrichtung benötigt werden.

1479

Diplomatische oder berufskonsularische Vertretungen ausländischer Staaten in Österreich sind auf Grund des Völkergewohnheitsrechts hinsichtlich der Erträge aus Einlagen und Forderungswertpapieren im Rahmen ihres amtlichen Aufgabenkreises von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. Gleiches gilt für ständige Vertretungen bei internationalen Organisationen. Der Kapitalertragsteuerabzug kann unterbleiben, wenn der Leiter der Vertretungsbehörde schriftlich bestätigt, dass die die steuerbefreiten Erträge abwerfenden Kapitalanlagen für den amtlichen Aufgabenkreis der Vertretung benötigt werden.

1480

Andere Einrichtungen ausländischer Staaten sind im Allgemeinen nicht begünstigt, es sei denn, dass solchen Einrichtungen Privilegien auf Grund besonderer Vorschriften gewährt wurden, wie etwa dem Französischen Kulturinstitut (BGBl. Nr. 220/1947) und dem Lycée Francais (BGBl. Nr. 44/1983).

22 Tarif (§§ 22 und 23 KStG 1988)

22.1 Allgemeiner Steuersatz (§ 22 Abs. 1 KStG 1988)

1481

Der allgemeine Einheitssteuersatz des KStG 1988 ist in Verbindung mit den einkommensteuerlichen Bestimmungen des § 37 Abs.4 bzw. § 97 Abs.1 EStG 1988 zu sehen. Der Grundsatz der Einfachbesteuerung der von Körperschaften erzielten Gewinne wird dadurch erreicht, dass das KStG 1988 in der ersten Ebene die Besteuerung des Einkommens der Körperschaft selbst mit einem fixen Steuersatz von 34% ab der Veranlagung 2005 25% unabhängig davon erfasst, ob der Gewinn ausgeschüttet oder thesauriert wird. Auf der Gesellschafterebene stellt § 10 KStG 1988 sicher, dass im Ausschüttungsfall so lange keine Empfängerbesteuerung erfolgt, als die Ausschüttungsbeträge im Bereich von Körperschaften verbleiben. Erst wenn der Gewinn an natürliche Personen (durch offene oder verdeckte Ausschüttung) weitergegeben wird, findet auf Ebene der natürlichen Personen die Besteuerung durch KESt - Abzug statt. Die nach § 93 Abs.1 in Verbindung mit § 95 EStG 1988 durch die ausschüttende Körperschaft einzubehaltende Kapitalertragsteuer führt einkommensteuerlich beim Dividendenempfänger zur Steuerabgeltung bzw. Endbesteuerung nach § 97 Abs. 1 EStG1988.

Durch die Vorschrift des §.46 Abs.1 zweiter Satz EStG 1988 idF des StRefG 1993 wird auch in diesen Fällen eine tarifkonforme Besteuerung herbeigeführt.

Für den Bereich der Körperschaften wird die Wirkung des § 10 KStG 1988 bzw. anderer Befreiungen durch §§ 94 und 94a EStG 1988 hergestellt.

Diese Systematik führt zu einer Steuerbelastung der körperschaftsteuerlichen Gewinne, die insgesamt im Wesentlichen dem Einkommensteuertarif entspricht.

22.2 Besondere Besteuerung

22.2.1 Zusatzbesteuerung nach § 6b Abs. 4 KStG 1988

1482

Die nach § 6b Abs. 4 KStG 1988 der Zusatzbesteuerung zu unterziehenden Dividenden sind mit einem allgemeinen Steuersatz von 25% im Veranlagungsweg zu besteuern. Die Zusatzbesteuerung erfolgt völlig unabhängig von der laufenden Besteuerung der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft. Es entstehen daher zwei voneinander unabhängige Einkommensschedulen. Auch wenn die laufende Einkommensermittlung kein positives Einkommen ergibt, bleibt die Zusatzsteuer in vollem Umfang aufrecht.

Rz 1483: *entfällt*

22.2.2 Sonderbesteuerung nach § 21 Abs. 3 KStG 1988

1484

Die nach § 21 Abs. 3 KStG 1988 zu versteuernden ausländischen Einkünfte der inländischen beschränkt Steuerpflichtigen iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988 (siehe Rz 1468 und 1469) sind im Veranlagungswege mit dem allgemeinen Steuersatz von 25% der ausländischen Kapitalerträge ohne Werbungskostenabzug zu versteuern.

Rz 1484a und 1484b: *entfallen*

22.2.3 Zwischenbesteuerung nach § 22 Abs. 3 KStG 1988

1485

Die Zwischenbesteuerung bestimmter Einkünfte von Privatstiftungen (siehe StiftR 2001 Rz 84 bis 99) wird mit 12,5% der Bemessungsgrundlage neben der Tarifbesteuerung im Veranlagungswege vorgenommen. Es liegt eine Schedulenbesteuerung vor, dh. die Besteuerung erfolgt unabhängig davon, ob im Veranlagungszeitraum eine Einkommensbesteuerung mit dem allgemeinen Steuersatz von 34% stattfindet.

22.3 Freibetrag für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG 1988)

1486

Der Gemeinnützigkeitsfreibetrag ist eine Tarifbegünstigung im weiteren Sinne. Voraussetzung für das Geltendmachen des Freibetrages ist das Vorliegen einer unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Körperschaft. Siehe Rz 152 und 153 und VereinsR 2001 Rz 6 bis 135.

1487

Nach Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte sind in erster Linie die Sonderausgaben abzuziehen, sollte in der Folge noch ein positiver Betrag vorliegen, ist der Freibetrag unabhängig davon, ob das (Rest)Einkommen auf entbehrliche Geschäftsbetriebe oder begünstigungsschädliche Betriebe zurückzuführen ist, in dieser Höhe höchstens im Ausmaß von 7.300 Euro anzusetzen.

22.4 Sanierungsgewinn

1487a

Zur Definition des Sanierungsgewinnes siehe EStR 2000 Rz 7250 ff. Zur erlassmäßigen Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gemäß § 206 BAO siehe EStR 2000 Rz 7268.

Die Berechnung des auf den Sanierungsgewinne gemäß § 23a KStG 1988 entfallenden Abgabenanspruchs erfolgt durch eine Gegenüberstellung der Körperschaftsteuerbelastung

mit und ohne Sanierungsgewinn . Ist die Körperschaftsteuerbelastung ohne Sanierungsgewinn geringer als die Mindeststeuer, ist die Mindeststeuer in der Gegenüberstellung anzusetzen.

Eine etwa bereits entrichtete Mindeststeuer aus Vorjahren ist auf den festgesetzten Körperschaftsteuerbetrag anzurechnen.

Beispiel:

Das Einkommen der in Ausgleich befindlichen A-GmbH beträgt 10.000 Euro inkl. Sanierungsgewinn von 8.000 Euro, Ausgleichsquote ist 40%.

Steuer mit Sanierungsgewinn	*2.500 Euro*
Steuer ohne Sanierungsgewinn	*500 Euro*
(daher Mindeststeuer)	*1.750 Euro*
Differenz	*750 Euro*
Nichtfestsetzungsbetrag (Zwangsausgleichsquote 40%, nicht festgesetzt werden somit 60%)	*450 Euro*
festgesetzt wird	*2.050 Euro*

Auf den festgesetzten Betrag von 2.050 Euro ist eine bereits entrichtete Mindeststeuer aus Vorjahren anzurechnen.

Die durch die Steuerpflicht des Sanierungsgewinnes entstehende Steuerlast soll ebenfalls nur im Ausmaß der zu leistenden Ausgleichsquote festgesetzt werden.

23 Erhebung der Steuer (§ 24 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 42 bis 46 EStG 1988)

23.1 Veranlagung

23.1.1 Allgemeines

1488

Die Körperschaftsteuer wird grundsätzlich im Wege der Veranlagung erhoben (siehe EStR 2000 Rz 7501). Neben den aus § 39 EStG 1988 übernommenen Veranlagungsbestimmungen hinsichtlich Veranlagungszeitraum ist bei Körperschaften, die dem § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, im Falle der Liquidation die Sonderbestimmung des § 19 Abs. 3 KStG 1988 (Veranlagungszeitraum grundsätzlich bis zu drei Jahre, siehe Rz 1410) zu beachten.

1489

Eine weitere Erhebungsform der Körperschaftsteuer ist der Steuerabzug (§ 24 Abs. 2 KStG 1988). Für diesen Steuerabzug gibt es zwei Anwendungsfälle:

- Kapitalertragsteuer für kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 93 EStG 1988 (gilt für alle Steuerpflichtigen)
- Abzugssteuer für die im § 99 EStG 1988 genannten Einkünfte (gilt nur für beschränkt Steuerpflichtige).

Insoweit derartige Einkünfte nicht im Rahmen einer Veranlagung zu erfassen sind, hat der Steuerabzug Endbesteuerungswirkung (§ 24 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 97 EStG 1988 bzw. § 102 Abs. 4 EStG 1988).

1490

Folgende Bestimmungen des EStG 1988 sind für die Veranlagung von Körperschaften von Relevanz (§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988):

- § 39 EStG 1988 (Veranlagungszeitraum, Veranlagung)
- § 42 EStG 1988 (Steuererklärungspflicht)
- § 44 EStG 1988 (Form der Steuererklärungen)
- § 97 Abs. 4 EStG 1988 (Veranlagung endbesteuerter Einkünfte)
- § 102 EStG 1988 (Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger).

1491

Folgende Bestimmungen des EStG 1988 sind für die Entrichtung der Körperschaftsteuer von Relevanz:

- § 45 EStG 1988 (Vorauszahlungen)
- § 46 EStG 1988 (Abschlusszahlungen)
- § 96 EStG 1988 (Kapitalertragsteuerabfuhr)
- § 101 EStG 1988 (Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht).

Gegenstand der Veranlagung ist das Einkommen im Sinne des § 7 Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 282 bis 283) bzw. der Gesamtbetrag der Einkünfte bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 KStG 1988 (siehe Rz 1452).

23.1.2 Beginn bzw. Ende der Steuerpflicht während des Veranlagungszeitraumes

1492

Beginnt oder endet die Steuerpflicht während des Kalenderjahres (siehe Rz 143 und 291), weicht der Veranlagungszeitraum vom Kalenderjahr ab. In diesen Fällen wird der Veranlagung ein entsprechend verkürzter Veranlagungszeitraum zugrundegelegt.

Ende bzw. Beginn der Steuerpflicht liegt auch bei einem innerhalb des Kalenderjahres erfolgenden Wechsel von der beschränkten Steuerpflicht in die unbeschränkte Steuerpflicht (und umgekehrt) vor. Dabei werden zwei eigenständige Veranlagungstatbestände erfüllt und es kommt somit zu zwei (verkürzten) Veranlagungszeiträumen. Die in diesen Veranlagungszeiträumen jeweils bezogenen Einkünfte sind daher getrennt zu veranlagen (VwGH 26.9.1990, 86/13/0104).

23.1.3 Steuererklärung (§§ 42 bis 44 EStG 1988)

1493

Die Steuererklärungspflicht richtet sich grundsätzlich nach § 42 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 7534 bis 7556). Steuererklärungspflicht besteht mangels einer Besteuerungsuntergrenze für Körperschaften in allen Fällen einer Einkünfteerzielung, wenn die Einkünfte zur Festsetzung einer Körperschaftsteuer führen.

Im Falle der Liquidation gemäß § 19 KStG 1988 sind für Zeiträume ab Liquidationseröffnung während des Liquidationszeitraumes keine Steuererklärungen einzureichen.

23.2 Vorauszahlungen (§ 45 EStG 1988)

1494

Die Vorauszahlungsverpflichtung bei der Körperschaftsteuer ergibt sich aus § 45 EStG 1988 (siehe dazu EStR 2000 Rz 7557 ff).

23.2.1 Allgemeines

1495

Die Bestimmung des § 45 EStG 1988 ist nach § 24 Abs. 3 KStG 1988 als Regelung zur Entrichtung der Steuer auch für den Bereich der Körperschaftsteuer anzuwenden.

Der Vorauszahlungsverpflichtung unterliegen sowohl unbeschränkt als auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Keine Vorauszahlungen haben dabei allerdings Körperschaften zu leisten, bei denen sich die Steuerpflicht auf die im Wege des Steuerabzuges erhobene Beträge beschränkt (insb. bei beschränkter Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 in Verbindung mit § 21 Abs. 2 KStG 1988).

1496

Die Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer berechnen sich im Sinne der Methodik des § 45 Abs. 1 EStG 1988. Für die Jahre ab 2001 gelten die Sonderregelungen des § 121 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 sowie für Privatstiftungen zusätzlich § 24 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000.

1497

Vorauszahlungen sind auch für die Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 zu entrichten. Derartige Mindestkörperschaftsteuer-Vorauszahlungen fallen an, wenn die Steuerschuld von Kapitalgesellschaften bei der letzten Veranlagung die Mindestkörperschaftsteuer nicht überstiegen hat. Weiters kann sich die Mindestkörperschaftsteuer-Vorauszahlung bei der erstmaligen Festsetzung ergeben, wenn von voraussichtlichen Verlusten auszugehen ist oder bei einer Anpassung oder Änderung die Angleichung der Vorauszahlung an das Mindestkörperschaftsteuerniveau geboten ist. Mindestkörperschaftsteuer-Vorauszahlungen sind auch zu entrichten, wenn im Gründungsjahr einer Kapitalgesellschaft kein Wirtschaftsjahr (abweichendes Wirtschaftsjahr) endet.

23.2.2 Mindestkörperschaftsteuer (§ 24 Abs. 4 KStG 1988)

1498

Die Mindestkörperschaftsteuer wurde im KStG 1988 mit dem Steuerreformgesetz 1993 mit Wirkung ab 1994 eingeführt. In der Zwischenzeit ist die Mindestkörperschaftsteuer mehrmals geändert worden. In der derzeit geltenden Fassung beträgt die Mindestkörperschaftsteuer jährlich für die

GmbH	1.750 Euro	im Kalendervierteljahr	437,50 Euro
AG	3.500 Euro	im Kalendervierteljahr	875,00 Euro
SE	6.000 Euro	im Kalendervierteljahr	1.500,00 Euro
Gründungsjahr	1.092 Euro	im Kalendervierteljahr	273,00 Euro
Kreditinstitute und Versicherungen	5.452 Euro	im Kalendervierteljahr	1.363,00 Euro

Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht gilt auch für Organgesellschaften (siehe dazu Rz 1514 bis 1515).

Die Höchstgerichte haben die derzeitige Regelung bestätigt (VfGH 11.12.1997, G 441/97, G 442/97, G 443/97, G 444/97, G 445/97, G 446/97, G 447/97, G 448/97, G 449/97 und Europäischer Gerichtshof (EuGH 18.1.2001, Rs C-113/99).

23.2.2.1 Betroffene Körperschaften

1499

Die Mindestkörperschaftsteuer knüpft an die unbeschränkte Steuerpflicht an. Bei beschränkt Steuerpflichtigen entfällt daher die Mindestkörperschaftsteuer. Die Mindestkörperschaftsteuer gilt hingegen auch für Kapitalgesellschaften, die ihre Geschäftsleitung ins Ausland verlegt haben, wenn sie ihren Sitz im Inland beibehalten.

Sind Körperschaften persönlich von der Steuerpflicht befreit und daher beschränkt steuerpflichtig, bezieht sich diese Steuerbefreiung auch auf die Mindestkörperschaftsteuer. Sind Körperschaften nur teilweise von der Steuerpflicht befreit, so sind sie (nur) insoweit beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 spricht ausdrücklich von "insoweit"). Der übrige steuerpflichtige Bereich der Körperschaft begründet eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Da nach dem Wortlaut des § 24 Abs. 4 KStG 1988 unbeschränkte Steuerpflicht schlechthin die Mindestkörperschaftsteuerpflicht begründet, führt somit auch eine teilweise bestehende unbeschränkte Steuerpflicht zur vollen Mindestkörperschaftsteuerpflicht.

Sachliche Steuerbefreiungen haben auf die Mindestkörperschaftsteuerpflicht keinen Einfluss.

1500

Die in § 24 Abs. 4 KStG 1988 vorgesehene Anknüpfung an die Rechtsform der "Kapitalgesellschaften" ist eine formalrechtliche, da sie auf konkrete Mindestkapitalvorschriften des österreichischen Aktien- bzw. GmbH-Rechts Bezug nimmt.

Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Bestimmung sind daher nur Kapitalgesellschaften des österreichischen Rechts. Eine nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft kann zwar einer österreichischen vergleichbar sein, sie ist aber formalrechtlich keine Kapitalgesellschaft. Dies bedeutet, dass Kapitalgesellschaften mit ausländischem Sitz, die nach ausländischem Recht gegründet sind, nicht der Mindestkörperschaftsteuerpflicht unterliegen, auch wenn diese wegen einer inländischen Geschäftsleitung unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften sind. Bloß inländische Betriebsstätten ausländischer Körperschaften fallen auch dann nicht unter die Mindestkörperschaftsteuer, wenn sie als Niederlassung im Firmenbuch eingetragen sind.

Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften fallen auch dann unter die Mindestkörperschaftsteuerpflicht, wenn sie kein steuerlich relevantes Einkommen erzielen bzw. ihre Tätigkeit als Liebhaberei zu werten ist. Dies zeigt die Systematik des § 1 KStG 1988, wo als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaft angesehen wird, wer im Inland Geschäftsleitung oder Sitz hat. Demnach ist es gleichgültig, ob eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft steuerpflichtig, sachlich steuerbefreit oder überhaupt nicht steuerrelevant tätig wird. Sie ist in all den angeführten Fällen unbeschränkt steuerpflichtig und damit auch mindestkörperschaftsteuerpflichtig.

1501

Das Gesetz trifft eine Regelung für das Kalendervierteljahr und geht dabei bei einer GmbH von einem Viertel von 5% des Mindeststammkapitals von 35.000 Euro aus. Beim Mindeststammkapital ist ausschließlich von § 6 GmbHG auszugehen. Andere Bestimmungen über Mindeststammkapitalien bei der GmbH haben keine Bedeutung. Diese Aussagen treffen dem Grunde nach auch auf die AG zu, bei der die Mindestkörperschaftsteuerregelung von einem Mindestgrundkapital von 70.000 Euro ausgeht. Gleiches gilt für die SE (Europäische Gesellschaft) mit einem Mindestkapital von 120.000 Euro.

1502

Organgesellschaften in der Rechtsform einer GmbH oder AG unterliegen ebenfalls der Mindestkörperschaftsteuer, da eine Organgesellschaft als eigenständiges Steuersubjekt bestehen bleibt und nicht aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausscheidet, sondern lediglich deren Einkünfte beim Organträger anzusetzen sind.

23.2.2.2 Beginn und Ende der Mindestkörperschaftsteuerpflicht

1503

Die Regelung des § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 bezieht sich auf das Bestehen der unbeschränkten Steuerpflicht für jeweils ein volles Kalendervierteljahr. Beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht exakt am ersten Tag eines Kalendervierteljahres, ist für dieses

Kalendervierteljahr bereits Mindestkörperschaftsteuer zu erheben. Der Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht zum Beginn eines Kalendervierteljahres spielt insbesondere beim Umgründungsstichtag von Kapitalgesellschaften eine Rolle. In diesem Zusammenhang sind die Regelungen des UmgrStG zu beachten.

1504

Die (potentielle) Mindestkörperschaftsteuerpflicht setzt mit dem Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht ein und hört mit dem Ende der unbeschränkten Steuerpflicht auf. Eintritt in die und Austritt aus der unbeschränkten Steuerpflicht richtet sich dabei grundsätzlich nach § 4 KStG 1988 (siehe Rz 117 bis 140). Tritt eine Kapitalgesellschaft in eine persönliche Steuerbefreiung ein bzw. aus einer Steuerbefreiung aus, endet bzw. beginnt ebenfalls die Mindestkörperschaftsteuerpflicht.

1505

In Fällen, in denen eine Kapitalgesellschaft in Zusammenhang mit Maßnahmen nach dem Umgründungsteuergesetz (insb. nach Art. III UmgrStG) auf einen rückbezogenen Umgründungsstichtag steuerlich rückwirkend entsteht, beginnt die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit dem auf den rückbezogenen Stichtag folgenden Tag zu laufen. Dies ergibt sich daraus, dass der Kapitalgesellschaft bereits auf diesen rückbezogenen Stichtag Einkommen zuzurechnen ist (zB bei Art. III-Maßnahmen: § 14 Abs. 2 UmgrStG, § 18 Abs. 2 UmgrStG), was den Eintritt in eine (unbeschränkte) Steuerpflicht logischerweise voraussetzt. In diesem Zusammenhang ist zusätzlich zu prüfen, ob sich an den Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht unmittelbar ein volles Kalendervierteljahr anschließt.

Beispiel

Der Einzelunternehmer A bringt seinen (Verluste abwerfenden) Betrieb zum a) 31.12.01 b) 01.01.02 in die am 20.05.02 in das Firmenbuch eingetragene bar gegründete GmbH nach Art III UmgrStG ein. Nach § 18 Abs. 2 UmgrStG werden der übernehmenden GmbH die Einkünfte des Einbringenden ab a) 01.01.02 b) 02.01.02 zugerechnet. Ab diesem Zeitpunkt tritt die Gesellschaft in die unbeschränkte Steuerpflicht ein. Sie ist daher im Falle a) bereits ab dem ersten Kalendervierteljahr des Jahres 02 mindestkörperschaftsteuerpflichtig, im Falle b) ab dem zweiten Kalendervierteljahr.

1506

Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht endet mit dem Untergang der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft, sie besteht aber jedenfalls bis zu dem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergeht (siehe Rz 129 bis 131).

Im Falle der Liquidation gemäß § 19 Abs. 1 KStG 1988 endet die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit der Verteilung des Liquidationsüberschusses. Diese wird

aus Verwaltungsvereinfachungsgründen mit dem Stichtag, auf den die Liquidationsschlussbilanz aufgestellt wird, angenommen.

1507

Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht besteht auch nach Konkurseröffnung weiter (VwGH 22.2.1995, 95/15/0016). Im Rahmen der Abwicklung durch den Masseverwalter im Konkursverfahren endet die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit der vollständigen Abwicklung des Konkurses (Verteilung des Massevermögens). In den Fällen des § 39 FBG (Konkurs wird mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet) endet die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit der Rechtskraft des entsprechenden Beschlusses (Löschung im FB erfolgt von Amtswegen).

1508

Erfolgt keine Abwicklung, beispielsweise bei tatsächlicher Vermögenslosigkeit, endet die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit jenem Datum, zu dem eine berechtigte Partei im Sinne des § 40 FBG (Interessensvertretung oder Steuerbehörde) den Antrag auf Löschung im Firmenbuch stellt bzw. die amtswegige Löschung durch das Firmenbuch eingeleitet wird.

1509

Geht eine Kapitalgesellschaft infolge einer rückbezogenen Umgründung unter (insb. durch Verschmelzung nach Art. I UmgrStG oder Umwandlung nach Art. II UmgrStG), endet die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit dem letzten vollen Kalenderjahresquartal, das bis zum Umgründungsstichtag abgeschlossen wird, und zwar ungeachtet des zivilrechtlichen Fortbestehens der Kapitalgesellschaft bis zur Eintragung der Umgründung im Firmenbuch, da ertragsteuerlich mit Ablauf des rückwirkend festgelegten Stichtages der Vermögensübergang anzunehmen ist.

1510

Im Falle einer formwechselnden Umwandlung einer AG in einer GmbH bzw. umgekehrt sieht § 24 Abs. 4 Z 1 letzter Satz KStG 1988 vor, dass für die Bemessung der Mindestkörperschaftsteuer jene Rechtsform maßgeblich ist, die am Beginn des betreffenden Kalendervierteljahres bestanden hat. Der Eintritt der Rechtsformänderung ist mit dem Zeitpunkt der Eintragung der entsprechenden Änderung im Firmenbuch anzunehmen.

Beispiel

Die formwechselnde Umwandlung einer seit vielen Jahren bestehenden GmbH in eine AG wird am 25.07.01 im Firmenbuch eingetragen. Die Mindestkörperschaftsteuer beträgt für die ersten drei Kalendervierteljahre unverändert je 437,50 Euro. Erst für das vierte Kalendervierteljahr 01 kommt der Satz für Aktiengesellschaften von 875,00 Euro zum Tragen.

23.2.2.3 Höhe der Mindestkörperschaftsteuer

1511

Die Höhe der Mindestkörperschaftsteuer ist abhängig von der Rechtsform der Kapitalgesellschaft (AG oder GmbH), von der Zugehörigkeit zu bestimmten Branchen (Banken und Versicherungen) und davon, ob eine Kapitalgesellschaft neu gegründet wurde.

23.2.2.3.1 Neu gegründete Kapitalgesellschaften

1512

In § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 ist ein ermäßigter Mindestkörperschaftsteuersatz für neu gegründete Kapitalgesellschaften vorgesehen. Für die ersten vier (vollen) Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht beträgt die Mindestkörperschaftsteuer 1.092 Euro, also pro Kalendervierteljahr 273 Euro. Bezogen auf das Kalenderjahr ergibt sich dabei vielfach ein Mischsatz, wenn die Neugründung unterjährig vorgenommen wird.

Beispiel 1

Die Neugründung einer GmbH erfolgt zum 14.4.01. Das erste volle Kalendervierteljahr der unbeschränkten Steuerpflicht ist das dritte Kalendervierteljahr des Jahres 01. Im Jahr 01 beträgt die Mindestkörperschaftsteuer somit für zwei Kalenderviertel je 273 Euro, also in Summe 546 Euro. Im Jahr 02 setzt sich die Mindestkörperschaftsteuer aus den ersten beiden Kalendervierteln zu je 273 Euro sowie zwei weiteren "normalen" Kalendervierteln zu je 437,50 Euro zusammen. In Summe beträgt die Mindestkörperschaftsteuer im Jahr 02 somit 1.421 Euro.

Der ermäßigte Mindestkörperschaftsteuersatz für Neugründungen kommt unabhängig davon zum Tragen, ob eine neu gegründete Unternehmenseinheit vorliegt oder ob ein bereits bestehendes Unternehmen nur in neuer Rechtsform fortgeführt wird.

Beispiel 2

In eine am 15.05.02 gegründete GmbH wird am 30.08.02 ein bereits 10 Jahre existierender Betrieb mit Stichtag 31.12.01 gemäß Art. III UmgrStG eingebracht. Die Mindestkörperschaftsteuer fällt ab dem ersten Kalendervierteljahr des Jahres 02 an und - da die neu gegründete GmbH in die unbeschränkte Steuerpflicht eintritt - beträgt die Mindestkörperschaftsteuer für die vier Kalendervierteljahre des Jahres 02 je 273 Euro.

Die ermäßigte Mindestkörperschaftsteuer von 1.092 Euro gilt sowohl bei GmbH als auch bei AG. Er gilt auch für in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft neu gegründete Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen. Bei Organschaften kommt der ermäßigte Mindestkörperschaftsteuersatz insoweit zur Anwendung, als das betroffene Mitglied des Organkreises für sich gesehen neu in die unbeschränkte Steuerpflicht eintritt.

23.2.2.3.2 Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen

1513

Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen unterliegen nur insoweit der Mindestkörperschaftsteuer, als sie in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden. Was die Begriffe Kreditinstitut und Versicherungsunternehmen anlangt, handelt es sich auch dabei um eine formalrechtliche Anknüpfung. Es muss sich daher um ein Kreditinstitut im Sinne des BWG bzw. um ein Versicherungsunternehmen im Sinne des VAG handeln.

Treffen die beiden vorstehenden Voraussetzungen für Kreditinstitute und Versicherungen zu, beträgt die Mindestkörperschaftsteuer 5.452 Euro pro Jahr, das sind 1.363 Euro pro Kalendervierteljahr. Sollte ein unterjähriger Branchenwechsel stattfinden (zB eine GmbH wird unterjährig zum Kreditinstitut oder umgekehrt, letzteres insb. im einem Konkursfall), ist für die Anwendung des entsprechenden Mindestkörperschaftsteuersatzes - in Analogie zu § 24 Abs. 4 Z 1 letzter Satz KStG 1988 - auf die Verhältnisse am Beginn eines Kalendervierteljahres abzustellen. Der erhöhte Satz von 5.452 Euro ist innerhalb der Kapitalgesellschaften von der Rechtsform unabhängig. In der Gründungsphase kommt auch für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen der ermäßigte Satz von 1.092 Euro zum Zuge. Ist ein Kreditinstitut oder ein Versicherungsunternehmen Organgesellschaft, gilt für diese nicht der Mindestkörperschaftsteuersatz des Organträgers, sondern der für Kreditinstitute bzw. Versicherungsunternehmen.

23.2.2.3.3 Organschaften

1514

Organgesellschaften sind ebenfalls mindestkörperschaftsteuerpflichtig. Die Vorschreibung erfolgt aber analog zur Veranlagung beim Organträger. Nur im Falle, dass der Organträger keine Kapitalgesellschaft ist (Genossenschaft), ist die Mindestkörperschaftsteuer beim Organ vorzuschreiben. Zu einer Mindestkörperschaftsteuerpflicht bei den Organpartnern kommt es allerdings nur dann, wenn der gesamte Organkreis kein (ausreichend) positives Einkommen aufweist, das zu einer Körperschaftsteuer gemäß § 22 KStG 1988 (Tarifsteuer) führt. In diesem Fall wird für jeden Organpartner (also auch für solche mit positivem Einkommen) Mindestkörperschaftsteuer, bezogen auf dessen Verhältnisse, berechnet.

Beispiel 1

Ein Organkreis besteht aus dem Organträger AG-1 und zwei Organgesellschaften, der GmbH-2 und einer GmbH-3. Alle Gesellschaften existieren bereits seit vielen Jahren. Ist das Gesamteinkommen des Organkreises negativ, so ist Mindestkörperschaftsteuer für den gesamten Organkreis in Höhe von 7.000 Euro zu bemessen, nämlich 3.500 Euro

für die AG-1 zuzüglich 1.750 Euro für GmbH-2 zuzüglich 1.750 Euro für GmbH-3. Die Mindestkörperschaftsteuer wird bei der AG-1 vorgeschrieben.

Beispiel 2

Eine Organschaft wird mit 01.01.01 begründet. Es befinden sich im Organkreis die bereits vor vielen Jahren gegründete AG-1 als Organträger, weiters die ebenfalls vor vielen Jahren gegründete GmbH-2 sowie die mit 01.01.01 gegründete AG-3 als Organgesellschaften. Das tatsächliche Einkommen im Organkreis setzt sich aus einem Verlust der AG-1 von 32.000 Euro, aus einem Gewinn der GmbH-2 von 24.000 Euro und weiters aus einem Gewinn der AG-3 von 4.400 Euro zusammen. Es entstand somit im Organkreis insgesamt ein Verlust von 3.600 Euro. Als Mindestkörperschaftsteuer kommt für den gesamten Organkreis für das Jahr 01 ein Betrag von insgesamt 6.342 Euro, nämlich 3.500 Euro (AG-1) zuzüglich 1.750 Euro (GmbH-2) zuzüglich 1.092 Euro (AG-3), zum Tragen. In die Berechnung dieser Mindestkörperschaftsteuer werden also auch Organpartner mit Gewinnen (GmbH-2, AG-3) einbezogen.

Beispiel 3

Wie Beispiel 2, das tatsächliche Einkommen im Organkreis setzt sich aber aus einem Verlust der AG-1 von 2.900 Euro, aus einem Verlust der GmbH-2 von 2.200 Euro und weiters einem Gewinn der AG-3 von 29.000 Euro zusammen; es entstand somit im Organkreis ein Gewinn von 23.900 Euro. In diesem Fall ist eine normale (Tarif)Körperschaftsteuer von 8.126 Euro vorzuschreiben, eine Mindestkörperschaftsteuer kommt nicht zum Ansatz, und zwar auch nicht bei jenen Organpartnern, die einen Verlust erwirtschaftet hatten.

1515

Mindestkörperschaftsteuer wird nur dann vorgeschrieben, wenn die sich aus dem tatsächlichen Einkommen (Vergleichseinkommen) der Organschaft ergebende Tarifsteuer unter der potentiellen Mindestkörperschaftsteuer liegt. Es ist daher vorerst die potentielle Mindestkörperschaftsteuer jedes einzelnen Organpartners auf Grund der jeweiligen Mindestkörperschaftsteuer-Verhältnisse zu ermitteln. Anschließend wird für das gemäß § 9 KStG 1988 ermittelte zu versteuernde Einkommen der Organschaft die Tarifsteuer (§ 22 KStG 1988) errechnet und mit der potentiellen Mindestkörperschaftsteuer der Organschaft verglichen. Liegt die Tarifsteuer unter der Mindestkörperschaftsteuer ist die Differenz als Mindestkörperschaftsteuer vorzuschreiben.

23.2.2.3.4 Abweichendes Wirtschaftsjahr

1516

Hat eine Kapitalgesellschaft ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (siehe Rz 354), bezieht sich die Mindestkörperschaftsteuer unabhängig davon auf das Kalenderjahr bzw. das Kalendervierteljahr. Ergibt es sich bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, dass im Gründungsjahr selbst kein Wirtschaftsjahr endet, besteht - wegen der grundsätzlichen Anknüpfung an die unbeschränkte Steuerpflicht - trotzdem Mindestkörperschaftsteuerpflicht. In diesem Fall wird das Vergleichseinkommen mit Null angesetzt.

Beispiel

Eine GmbH wird am 21.05.01 gegründet. Das Wirtschaftsjahr läuft jeweils vom 01.05. bis 30.04. Im Jahr 01 endet kein Wirtschaftsjahr, das erste Wirtschaftsjahresende fällt auf den 30.04.02. Ungeachtet dessen liegt bereit im Jahr 01 Mindestkörperschaftsteuerpflicht vor. Das Vergleichseinkommen des Jahres 01 ist mangels eines diesem Jahr zurechenbaren Ergebnisses (Wirtschaftsjahres) mit Null anzunehmen. Die Mindestkörperschaftsteuer für das Jahr 01 beträgt für zwei volle Kalendervierteljahre 546 Euro.

23.2.2.4 Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer

1517

Die Festsetzung der Mindeststeuer erfolgt grundsätzlich durch Veranlagungsbescheid. Bei der Berechnung sind aber folgende Besonderheiten zu beachten:

- Ergibt sich aus dem zugrundeliegenden Einkommen auch eine Tarifsteuer (bei positiven Einkommen zwischen Eins und dem Vergleichseinkommen), wird nur die Differenz zur Mindeststeuer als solche vorgeschrieben und so zu einer vortragsfähigen so genannten "Schwebesteuer".
- Mindeststeuer fällt auch dann an, wenn eine österreichische Kapitalgesellschaft in ihren Auslandsniederlassungen so hohe Verluste erleidet, dass diese den inländischen Gewinn übersteigen.
- Im Falle der Liquidation ist für das Vergleichseinkommen auf das voraussichtliche Liquidationsergebnis abzustellen. Sollte dieses eine Tarifsteuer ergeben, die über dem für den gesamten Liquidationszeitraum aufsummierten Mindeststeuerbetrag liegt, kommt keine Vorschreibung einer Mindeststeuer zum Tragen. Auf die Vorauszahlungen hat der Liquidationsbesteuerungszeitraum aber keinen Einfluss. Das heißt, für die Dauer der Liquidation sind pro Quartal die Mindeststeuerbeträge zu entrichten, falls sich nicht ohnehin eine höhere Vorauszahlung ergibt.
- Auf die Mindeststeuer laut Körperschaftsteuerbescheid sind Abzugsteuern (Kapitalertragsteuer) bis zur Höhe der auf die fiktive Bemessungsgrundlage entfallenden Steuer anzurechnen.
- Die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern kommt nicht in Betracht, da sich aus dem Charakter der Mindeststeuer als "Vorauszahlung" eine falsche Periodenwirkung ergäbe.
- Durch die Anrechnung von Kapitalertragsteuer kann es auch in einem Mindeststeuerjahr zu einer Gutschrift kommen.

Beispiel

Das Einkommen einer GmbH im Kalenderjahr 01 beläuft sich auf 0. Es sind anrechenbare Kapitalertragsteuern von 2.325 Euro angefallen. Von der Mindeststeuer von 1.750 Euro sind 2.325 Euro abzuziehen, sodass sich im Jahr eine Steuergutschrift von 575 Euro ergibt. Ungeachtet dessen ist in künftigen Besteuerungsjahren eine Mindeststeuer von 1.750 Euro wie eine Vorauszahlung anrechenbar.

23.2.2.5 Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer

23.2.2.5.1 Allgemeines

1518

Die Mindestkörperschaftsteuer ist zeitlich unbegrenzt auf die tatsächliche Körperschaftsteuer späterer Jahre wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 EStG 1988 anzurechnen. Die Anrechnung ist allerdings nach mehreren Richtungen betraglich begrenzt.

- Die Mindestkörperschaftsteuer ist nur in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung anzurechnen. Es handelt sich dabei um eine Begrenzung, die vom "Mindestkörperschaftsteuerjahr" her bemessen wird. Dies bedeutet, dass zunächst eine vom tatsächlichen Einkommen berechnete Steuer (Tarifsteuer) ermittelt wird. Nur der Betrag, mit dem die Mindestkörperschaftsteuer die auf das tatsächliche Einkommen entfallende Tarifsteuer übersteigt, wird wie eine Vorauszahlung behandelt.

  Beispiel

  Die Mindestkörperschaftsteuer einer GmbH beträgt 1.750 Euro. Das tatsächliche Einkommen beläuft sich auf 3.600 Euro. Die darauf entfallende Tarifsteuer beträgt 1.224 Euro. Auf die Steuer späterer Jahre ist ein Betrag von 526 Euro wie eine Vorauszahlung anzurechnen.

- Die Anrechnung ist auch im Anrechnungsjahr selbst begrenzt. Die Anrechnung darf nur insoweit erfolgen, als im Anrechnungsjahr eine die Mindestkörperschaftsteuer übersteigende Körperschaftsteuer anfällt. Im übrigen gilt für die Anrechnung folgende Reihenfolge:

- Ansatz der Vorauszahlung in Höhe der (potentiellen) Mindestkörperschaftsteuer des laufenden Jahres

- offene Mindestkörperschaftsteuerbeträge aus Vorjahren

- Restvorauszahlung des laufenden Jahres (inklusive allfälliger KESt).

Diese Reihenfolge stellt sicher, dass Vorauszahlungen des laufenden Jahres, soweit sie die Mindestkörperschaftsteuer übersteigen, durch Ansatz als letzter Betrag gutschriftsfähig werden.

Beispiel

Eine GmbH ist am 01.01.01 in die unbeschränkte Steuerpflicht eingetreten.

Jahr 01, Einkommen: 7.260 Euro Verlust; Vorauszahlung 1.092 Euro

Jahr 02, Einkommen: 2.180 Euro Gewinn, Vorauszahlung 1.750 Euro

Jahr 03, Einkommen: 7.260 Euro Gewinn, Vorauszahlung 1.750 Euro

Jahr 04, Einkommen: 10.170 Euro Gewinn, Vorauszahlung 2.695 Euro

Jahr	*Voraus-Zahlung*	*Jahres-Ergebnis*	*Jahres-Steuer*	*Anrechnung*	*Nachford./ Gutschrift*	*"Schwebende" KÖSt für Fj.*
01	*1.092*	*-7.260*	*1.092*	*1.092*	*0*	*1.092*
02	*1.750*	*2.180*	*1.750*	*1.750*	*0*	*2.101* *(1.092+1.009*)*)
03	*1.750*	*7.260*	*2.468*	*1.750 Jahr 03* *718 Jahr 01*	*0*	*1.383* *(2.101-718)*
04	*2.695*	*10.170*	*3.458*	*1.750 Jahr 04* *1.383 Jahr 01/04* *945 Jahr 04*	*-620**)*	*0*

**) Die Schwebesteuer des Jahres 02 in Höhe von 1.009 Euro errechnet sich als Differenz zwischen der Mindestkörperschaftsteuer von 1.750 Euro und der Tarifsteuer von 741 Euro (34% von 2.180 Euro).*

***) Im Jahr 04 ergibt sich aus der Reihenfolge der Verrechnung eine Gutschrift in Höhe von 620 Euro.*

23.2.2.5.2 Organschaften

1519

Im Organkreis gilt folgendes:

- Da die normale Vorauszahlung global für den gesamten Organkreis ermittelt bzw. bei der Abschlusszahlung für den gesamten Organkreis angerechnet wird, und die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer wie eine Vorauszahlung zu behandeln ist, wird auch die Mindestkörperschaftsteuer global verrechnet und zwar unabhängig davon, ob alle Mitglieder des Organkreises Kapitalgesellschaften sind. Die Mindestkörperschaftsteuer ist in der Weise zu verrechnen, dass sie ungeachtet der Ergebnisse bei den einzelnen

Organpartnern auf die Tarifsteuer des gesamten Organkreises angerechnet wird. Dabei werden gegebenenfalls auch Mindestkörperschaftsteuerbeträge angerechnet, die auf Organpartner entfallen, die im Anrechnungsjahr einen Verlust erleiden.

- Im Hinblick darauf, dass die Organschaft als "eigener Kreis" für Zwecke der Mindestkörperschaftsteuer anzusehen ist, kann die Verrechnung einer vororganschaftlichen Mindestkörperschaftsteuer eines Organpartners nach Eintritt in die Organschaft mit den entsprechenden Ergebnissen im Organkreis verrechnet werden. Es sind dabei jene Grundsätze zu beachten, wie sie auch für die Verrechnung der im Organkreis angefallenen Mindestkörperschaftsteuer mit späteren Organergebnissen gelten. Es kann also dazu kommen, dass die vororganschaftliche Mindestkörperschaftsteuer eines Organpartners mit dem Organergebnis verrechnet wird, zu dem dieser Organpartner im Verrechnungsjahr mit einem Verlust beiträgt.

- Sollte Mindestkörperschaftsteuer im Organkreis angefallen sein und die Organschaft sodann aufgelöst werden bzw. ein Organpartner aus der Organschaft ausscheiden, so ist folgendermaßen vorzugehen:

Sämtliche Mindestkörperschaftsteuerbeträge, die innerhalb des Organkreises angefallen sind, verbleiben:

- im Falle der Auflösung der Organschaft (wie dessen Vorauszahlungen) zur Verrechnung beim Organträger

- im Falle des Austritts aus einer fortbestehenden Organschaft zur Verrechnung im weiterbestehenden Organkreis.

Lediglich dann, wenn es sich um unverbrauchte vororganschaftliche Mindestkörperschaftsteuern einer Organgesellschaft handelt, gehen diese bei Auflösung oder Ausscheiden aus der Organschaft mit der Organgesellschaft mit.

23.2.2.5.3 Umgründungen

1520

Im Falle von Umgründungen nach dem UmgrStG geht die Verrechnung der Mindeststeuer insoweit auf die übernehmenden Rechtsnachfolger über, als sich dies aus der Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des § 19 BAO oder der besonderen Regelung des § 9 Abs. 8 UmgrStG ergibt.

- Art. I UmgrStG, Verschmelzung: Jene bis zum Verschmelzungsstichtag noch nicht verrechneten Mindeststeuerbeträge, die die anlässlich der Verschmelzung untergehende

Kapitalgesellschaft angesammelt hat, gehen auf die übernehmende Kapitalgesellschaft über.

- Art. II UmgrStG, Umwandlung: Die bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft gesammelten und bei ihr noch nicht verrechneten Mindeststeuerbeträge sind gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG den Rechtsnachfolgern in dem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Kapitalgesellschaft (bezogen auf den Zeitpunkt der Firmenbucheintragung des Umwandlungsbeschlusses) ergibt. Die Anteile abfindungsberechtigter Gesellschafter sind den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen. Ist die Nachfolgegesellschaft keine Kapitalgesellschaft, sondern eine andere Rechtsform oder eine natürliche Person, kann dennoch eine Verrechnung erfolgen. Erfolgt die Verrechnung mit Einkommensteuer, kommt diese erst nach einer Anrechnung der in § 46 Abs. 1 EStG 1988 primär angeführten Beträge (Vorauszahlung, Abzugsteuern), somit an letzter Stelle zum Tragen. Überdies ist § 46 Abs. 2 EStG 1988 nicht anzuwenden, sodass die Mindeststeuer bei Überschreiten der Einkommensteuerschuld zu keiner Gutschrift führen kann.

- Art. III UmgrStG, Einbringung: Die Einbringung von Vermögen im Sinne des § 12 UmgrStG zieht nicht den Übergang einer allfälligen Mindeststeuer der einbringenden Kapitalgesellschaft auf die übernehmende Körperschaft nach sich. Dies deshalb, weil die Mindeststeuer nur mit der Kapitalgesellschaft selbst, nicht hingegen mit ihrem Vermögen verbunden ist. Die Regelung des § 18 Abs. 1 UmgrStG, die eine steuerliche Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Körperschaft vorsieht, ist für die Mindeststeuer irrelevant, weil sich diese Bestimmung lediglich auf die Gewinnermittlung bezieht.

- Art. IV UmgrStG, Zusammenschluss: Kein Übergang der Mindeststeuer (aus den zu Art. III genannten Gründen).

- Art. V UmgrStG, Realteilung: Kein Übergang der Mindeststeuer (aus den zu Art. III genannten Gründen)

- Art. VI UmgrStG, Spaltung: Bei Spaltungen im Sinne des SpaltG ist zu unterscheiden: Im Falle der Aufspaltung geht die Mindeststeuer der aufspaltenden Kapitalgesellschaft als deren Gesamtrechtsnachfolger auf die neuen oder übernehmenden Gesellschaften über (nach Maßgabe der Verkehrswerte bzw. durch direkte Zuordenbarkeit). Im Falle der Abspaltung verbleibt die Mindeststeuer bei der spaltenden Körperschaft. Im Bereich der Steuerspaltungen geht die Mindeststeuer mangels einer Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des § 19 BAO in keiner Spaltungsvariante über.

23.3 Abschlusszahlungen

1521

Ist die Körperschaftsteuerschuld im Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) größer als die einbehaltenen und anzurechnenden sowie vorausbezahlten Beträge, ergibt der Unterschiedsbetrag die Abschlusszahlung.

Auf die Ausführungen in den EStR 2000 Rz 7582 wird verwiesen.

23.4 Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen

1522

Bei der Zwischenbesteuerung im Sinne des § 13 Abs. 3 KStG 1988 handelt es sich um eine solche, die zusätzlich bzw. neben der "normalen" Veranlagung Platz greift. Diese Besteuerung setzt zunächst das Anfallen von bestimmten Erträgen voraus und erfolgt im Veranlagungswege. Werden in der Folge seitens der Privatstiftung Zuwendungen getätigt, kommt es aber nach Maßgabe der näheren gesetzlichen Regelung des § 24 Abs. 5 KStG 1988 zu einer Gutschrift.

23.4.1 Betroffene Privatstiftungen

1523

Diese Regelung betrifft eigennützige und gemischtnützige Privatstiftungen gemäß § 13 KStG 1988. Ausgenommen davon sind die nach § 5 Z 6 und 7 KStG 1988 befreiten Privatstiftungen sowie jene Privatstiftungen, die ihr Einkommen gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln.

23.4.2 Betroffene Einkünfte

1524

Besondere in § 13 Abs. 3 KStG 1988 genannte Erträge (bspw. Kapitalerträge und Erträge aus der Veräußerung einer Beteiligung) sind gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 gesondert zu besteuern und zwar mit einem besonderen (ermäßigten) Steuersatz von 12,5%. Zum Umfang der Regelung über die Zwischenbesteuerung von Erträgen im Sinne des § 13 Abs. 3 KStG 1988 siehe StiftR 2001 Rz 84 bis 114.

23.4.3 Steuerentlastung im Veranlagungszeitraum

1525

Die Besteuerung von Kapitalerträgen und Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen (§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988) getätigt wurden und davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist.

Außerdem darf keine Entlastung der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens erfolgen.

Das Unterbleiben einer Zwischenbesteuerung wird - ebenso wie eine spätere Gutschrift - auf Ebene der jeweiligen Bemessungsgrundlage beurteilt (nicht auf Basis abgeführter Kapitalertragsteuer oder Steuerbeträge gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988).

23.4.4 Körperschaftsteueranrechnung

1526

Gutschriften gemäß § 24 Abs. 5 KStG 1988 werden wie die so genannte Zwischensteuer im Wege der Veranlagung festgesetzt. Diese Steuergutschrift setzt zunächst voraus, dass die Zwischensteuer aus Vorjahren im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung bereits veranlagt und tatsächlich entrichtet wurde. Weiters müssen Zuwendungen vorliegen, von denen Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist bzw. darf keine Kapitalertragsteuerentlastung auf Grund eines DBA erfolgen. Die Gutschrift erfolgt in Höhe von 12,5% der Bemessungsgrundlage, die sich aus der Differenz der kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendungen des Jahres abzüglich der besonderen Einkünfte (§ 13 Abs. 3 KStG 1988) ergibt. Formal ist die Führung eines Evidenzkontos erforderlich, aus dem sich Entwicklung und Stand der für eine Gutschrift in Frage kommenden Beträge ergeben müssen. Im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist der im Zeitpunkt der Auflösung für eine Gutschrift in Betracht kommende Betrag zur Gänze gutzuschreiben.

Beispiel:

Eine Privatstiftung erzielt im Jahr 01 einen Zinsertrag von 150.000 Euro. Die Zuwendungen betragen in diesem Jahr 35.000 Euro. Es fällt eine (ermäßigte) Steuer von 12,5% von 115.000 Euro, also 14.375 Euro an. Im Jahr 02 wird ein Zinsertrag von 185.000 Euro erzielt. Es kommt in diesem Jahr zu keinen Zuwendungen. Die Steuer beträgt für das Jahr 02 23.125 Euro. Im Jahr 03 fallen Zinserträge von 150.000 Euro an, die Zuwendungen betragen 160.000 Euro. Es fällt also in diesem Jahr keine Steuer an. Von den in den Jahren 01 und 02 angefallenen Steuerbeträgen wird ein Betrag im Ausmaß von 12,5% von 10.000 Euro, also 1.250 Euro gutgeschrieben.

23.4.5 Körperschaftsteuerevidenzkonto

1527

Zum Evidenzkonto siehe StiftR 2001 Rz 114.

23.5 Kapitalertragsteuer

1528

Insoweit die durch Steuerabzug einbehaltene Kapitalertragsteuer auf veranlagte Einkünfte entfällt, ist sie auf die Körperschaftsteuerschuld anzurechnen (siehe EStR 2000 Rz 7580).

Sind die kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte nicht im Rahmen der Veranlagung zu erfassen, hat der Kapitalertragsteuerabzug Endbesteuerungswirkung (§ 97 EStG 1988).

23.6 Erhebung der Steuer bei beschränkter Steuerpflicht (§§ 93, 99 und 102 EStG 1988)

1529

Bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht sind grundsätzlich zwei Erhebungsformen der Körperschaftsteuer vorgesehen:

23.6.1 Steuerabzug (§§ 93 und 99 EStG 1988)

1530

Der Steuerabzug erfolgt einerseits gemäß § 93 EStG 1988 (Kapitalertragsteuerabzug), andererseits gemäß § 99 EStG 1988 (Steuerabzug in besonderen Fällen).

Diese Erhebungsform der Körperschaftsteuer hat gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 grundsätzlich Endbesteuerungswirkung (siehe EStR 2000 Rz 8005).

Wenn für die entsprechenden Einkünfte jedoch eine Veranlagung zu erfolgen hat (siehe Rz 1531), wirkt die Abzugsteuer wie eine Körperschaftsteuervorauszahlung.

23.6.2 Veranlagung (§ 102 EStG 1988)

1531

Alle Einkünfte gemäß § 21 KStG 1988 einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, von denen kein Steuerabzug vom Kapitalertrag oder nach § 99 EStG 1988 vorzunehmen ist, sind zu veranlagen.

Weiters sind folgende steuerabzugspflichtige Einkünfte im Rahmen einer nachfolgenden Veranlagung zu erfassen:

- Einkünfte, die zu den Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes (Betriebsstätte) gehören
- Einkünfte als stiller Gesellschafter
- Gewinnanteile von Gesellschaftern (Mitunternehmern) einer ausländischen Gesellschaft, die an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt ist.

Neben diesen Pflichtveranlagungstatbeständen kann ein Antrag auf Veranlagung (§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) für Einkünfte, von denen eine Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu erheben ist, auch von juristischen Personen gestellt werden.

Für die Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften gelten auch die Sonderveranlagungsregeln des § 102 Abs. 2 EStG 1988. Der wichtigste Bereich betrifft den im dritten und vierten Satz des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 geregelten Verlustabzug (siehe EStR 2000 Rz 8059). Siehe weiters die Rz 319 bis 325.

1532

Zu den inhaltlichen Voraussetzungen der jeweiligen Prämien siehe EStR 2000 Rz 8208 ff. Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 gelten die Bestimmungen des §§ 108c, 108d, 108e sowie 108f EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind. Entsprechende Prämien können in Anspruch genommen werden von nicht steuerbefreiten

- Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988,
- Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988.

Körperschaften öffentlichen Rechts sind nur (mit steuerabzugspflichtigen Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988) beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988), im Übrigen ist das Ergebnis ihrer Tätigkeit, soweit sie nicht einen Betrieb gewerblicher Art betreiben (§ 2 KStG 1988), nicht steuerbar. Da § 24 Abs. 6 KStG 1988 steuerbefreite Körperschaften von den Prämien ausnimmt, gilt dies umso mehr in Fällen, in denen die betreffende Körperschaft gar keine steuerbare Tätigkeit entfaltet. Die Inanspruchnahme einer Prämie kommt daher in derartigen Fällen nicht in Betracht. Lediglich dann, wenn eine Körperschaft öffentlichen Rechts im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) eine steuerpflichtige Tätigkeit entfaltet, kommt die Inanspruchnahme einer Prämie in Betracht.

Eine Körperschaft öffentlichen Rechts kann daher eine Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f EStG 1988) für Lehrlinge geltend machen, die in einem Betrieb gewerblicher Art ausgebildet werden. Erfolgt die Ausbildung eines Lehrlings zum Teil in einem Betrieb gewerblicher Art und zum Teil in einem Hoheitsbetrieb, setzt die Inanspruchnahme der Lehrlingsausbildungsprämie voraus, dass die Ausbildung im Betrieb gewerblicher Art überwiegt. Ist dies der Fall, steht die Prämie zur Gänze zu. Gleiches gilt auch für alle anderen Körperschaften hinsichtlich ihrer außerbetrieblichen Bereiche.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Verein, der einen entbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO unterhält, beschäftigt in diesem Betrieb einen Lehrling, der in untergeordnetem Ausmaß auch im außerbetrieblichen Vereinsbereich (Mitgliederkartei) eingesetzt wird. Die Lehrlingsausbildungsprämie kann geltend gemacht werden, da der entbehrliche

Hilfsbetrieb grundsätzlich (unbeschadet der Befreiung nach § 5 Z 6 KStG 1988) eine betriebliche Tätigkeit im ertragsteuerlichen Sinn darstellt und für sich steuerpflichtig ist.

Betreffend die Geltendmachung der Prämie siehe EStR 2000 Rz 8232 f, eine Körperschaftsteuererklärung ist jedenfalls für den steuerpflichtigen Betrieb abzugeben.

1533

Im Fall einer Unternehmensgruppe (§ 9 KStG 1988) haben der Gruppenträger und die Gruppenmitglieder jeweils für sich die Prämien geltend zu machen.

1534

Es bestehen keine Bedenken, wenn bei Steuerpflichtigen, die eine K 1-Erklärung abgeben, hinsichtlich der fristgerechten Geltendmachung die für 2004 geltende Rechtslage bereits für 2003 angewendet wird. Steuerpflichtige mit K 1-Erklärung können die Prämien für 2003 daher noch bis zur Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides 2003 geltend machen (vgl. zB EStR 2000 Rz 8229).

24. Besondere Regelungen zur Besteuerung von Unternehmensgruppen (§ 9 Abs. 8 und 9 in Verbindung mit § 24a)

24.1 Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (§ 9 Abs. 8, Gruppenantrag)

24.1.1 Allgemeines

1535

Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe ist ein schriftlicher Gruppenantrag.

Im Gruppenantrag sind sowohl der Gruppenträger als auch alle (auch die ausländischen) Gruppenmitglieder zu nennen. Bei fehlender Nennung ist eine Einbeziehung der betreffenden Körperschaft in die Unternehmensgruppe nicht möglich.

Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen (firmenmäßige Zeichnung). Wer gesetzlicher Vertreter ist und wie die firmenmäßige Zeichnung zu erfolgen hat, richtet sich nach dem Firmenbuch. Eine Unterfertigung durch einen gewillkürten Vertreter (zB Steuerberater) ist nur dann zulässig, wenn er von den gesetzlichen Vertretern speziell dazu bevollmächtigt wurde (Spezialvollmacht).

Da sich für ausländische Gruppenmitglieder aus der Einbeziehung in die Unternehmensgruppe hinsichtlich der Besteuerung im Ausland keine Auswirkungen oder Änderungen ergeben, müssen ausländische Gruppenmitglieder den Gruppenantrag grundsätzlich auch nicht unterfertigen. Sollte ein ausländisches Gruppenmitglied den Gruppenantrag dennoch unterfertigen, ist dies rein informativ und schadet dem Gruppenantrag nicht; eine solche Unterfertigung hat keine Auswirkungen auf die Gruppenbildung. Hat ein ausländisches Gruppenmitglied allerdings eine inländische Betriebsstätte, muss auch das ausländische Gruppenmitglied den Gruppenantrag unterfertigen (die inländischen Betriebsstättenergebnisse sind unabhängig und getrennt von den ausländischen Verlusten bei der beteiligten inländischen Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zuzurechnen).

Als Gruppenantrag sind die standardisierten Formulare G 1 bis G 4a zu verwenden. Die Formulare für den Gruppenantrag sind in Form eines "Baukastensystems" zusammengestellt. Die Antragsbestandteile sind hierbei auf die Formulare G1 bis G4a aufgeteilt.

24.1.2 Rechtzeitige Unterfertigung

24.1.2.1 Allgemeines

1536

Der Gruppenantrag muss vom gesetzlichen Vertreter jeder inländischen Körperschaft nachweislich vor dem Ende jenes Wirtschaftsjahres unterfertigt werden, für das die steuerliche Ergebniszurechnung erstmals wirksam sein soll. Ein Gruppenantrag für zukünftige Veranlagungsperioden kann nicht gestellt werden.

Beispiel:

Die inländische Kapitalgesellschaft M ist seit mehreren Jahren Alleingesellschafterin der Tochtergesellschaften 1, 2 und 3. Der Bilanzstichtag aller vier Gesellschaften ist der 31.03. Am 03.03.05 unterfertigen alle vier Gesellschaften den Gruppenantrag. Der Gruppenantrag wird am 15.03.05 beim zuständigen Finanzamt eingereicht. Die Unternehmensgruppe soll jedoch erst für die Veranlagung 2006 wirksam werden. Da das Unterfertigungsdatum vor Ablauf des Wirtschaftsjahres 05 liegt, der Antrag innerhalb der Monatsfrist bei dem zuständigen Finanzamt abgegeben wurde, kommt es bereits im Jahr 05 zur Gruppenbildung.

Nachweislich bedeutet mit Beweis; für die Beweisführung stehen die Beweismittel von §§ 166 ff BAO zur Verfügung. Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen (Fax oder sonstige elektronische Übermittlung, notarielle Beglaubigung, ua.).

Beispiel:

Die inländische Kapitalgesellschaft M ist seit mehreren Jahren Alleingesellschafterin der Tochtergesellschaften 1, 2 und 3. Die Gewinnermittlungszeiträume sind bei der

Muttergesellschaft	*1.1. bis 31.12.*
Tochtergesellschaft 1	*1.2. bis 31.1.*
Tochtergesellschaft 2	*1.7. bis 30.6.*
Tochtergesellschaft 3	*1.1. bis 31.12.*

Der Gruppenantrag zwischen der als Gruppenträger vorgesehenen Kapitalgesellschaft M und den als Gruppenmitgliedern vorgesehenen Tochtergesellschaften 1, 2 und 3 wird unterfertigt

a) am 30.1.01,

b) am 28.2.01,

c) am 28.12.01.

Die Gruppenbildung bezieht sich steuerlich im Jahre 01 im Fall

a) auf 1, 2 und 3,

b) auf 2 und 3, aber 1 ist ab dem Jahr 02 Mitglied,

c) auf 3, aber 1 und 2 sind ab dem Jahr 2 Mitglieder.

24.1.2.2 Unterfertigung bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft

1537

Den Antrag einer Gruppenträger- oder Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft hat stets der Hauptbeteiligte zu unterfertigen, die Minderbeteiligten sind in dem/den Formular(en) G1a (Gruppenträger-Minderbeteiligter) bzw. G2 (Gruppenmitglied-Minderbeteiligter) zu benennen. Für die Minderbeteiligten reicht die für die Bildung der Beteiligungsgemeinschaft notwendige Syndizierung aus, sie müssen den Gruppenantrag nicht unterfertigen. Unabhängig von der Beteiligungsgemeinschaft, können die Minderbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft ihrerseits Gruppenträger oder Gruppenmitglied einer anderen (von der Beteiligungsgemeinschaft unabhängigen) Unternehmensgruppe sein. Sollten die Minderbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft ihrerseits Gruppenmitglieder anderer Unternehmensgruppen sein, haben sie die Gruppenanträge jener anderen Unternehmensgruppe zu unterfertigen, denn nur den anderen Unternehmensgruppen gehören sie als Gruppenmitglieder an. Sollten die Minderbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft zugleich Gruppenträger einer anderen (von der Beteiligungsgemeinschaft unabhängigen) Unternehmensgruppe sein, haben die durch die Beteiligungsgemeinschaft in die Unternehmensgruppe des Hauptbeteiligten einbezogenen Gruppenmitglieder die Gruppenanträge der anderen Unternehmensgruppen nicht zu unterfertigen.

24.1.2.3 Pflichtangaben im Antrag

24.1.2.3.1 Antragsformulare

1538

Das Antragsformular G1 ist vom Gruppenträger bzw. vom Hauptbeteiligten einer Gruppenträgerbeteiligungsgemeinschaft auszufüllen. Im Antragsformular G1 sind die allgemeinen Angaben betreffend den Steuerausgleich, die Größe der in der Gruppe befindlichen GmbHs und einen etwa zu erstellenden Konzernabschluss nach § 244 in Verbindung mit § 246 UGB, sowie die Daten des Gruppenträgers (der den gesetzlichen Vertretern des ausländischen Gruppenträgers im Falle einer Zweigniederlassung des ausländischen Gruppenträgers, des Hauptbeteiligten einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft), wie zB Firma, Sitz, Art der Steuerpflicht, usw. anzuführen. Das Antragsformular ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers (der

Zweigniederlassung des ausländischen Gruppenträgers, des Hauptbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft) zu unterfertigen.

Im Antragsformular G 1a sind die Daten der Minderbeteiligten einer Gruppenträgerbeteiligungsgemeinschaft anzugeben und vom Hauptbeteiligten zu unterfertigen.

Im Antragsformular G 2 sind die Daten der inländischen Gruppenmitglieder anzugeben und anzuführen, ob das Gruppenmitglied Haupt- oder Minderbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft ist. Das Antragsformular G2 ist für jedes Gruppenmitglied gesondert auszufüllen und vom jeweiligen gesetzlichen Vertreter des Gruppenmitgliedes und vom gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers zu unterfertigen.

Im Antragsformular G 3 sind die Daten für jedes ausländische Gruppenmitglied anzugeben. Das Antragsformular G 3 ist von den gesetzlichen Vertretern des ausreichend finanziell verbundenen inländischen Gruppenträgers/-mitgliedes und vom gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers zu unterfertigen. Hier kann es unter Umständen zu einer doppelten Unterfertigung durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers kommen, wenn der Gruppenträger derjenige ist, der ausreichend finanziell verbunden ist. Die ausländischen Gruppenmitglieder erhalten eine Steuernummer, die ausschließlich der Evidenthaltung dient und nicht identisch ist mit einer allenfalls bereits am Finanzamt Graz-Stadt bestehenden umsatzsteuerlichen Steuernummer.

Das Antragsformular G 4 ist vom Gruppenträger für jedes Gruppenmitglied auszufüllen, mit dem er finanziell in welcher Form (direkt oder indirekt über andere Gruppenmitglieder, Personengesellschaften oder Beteiligungsgemeinschaften) und in welchem Ausmaß auch immer verbunden ist. Es sind die Form der finanziellen Verbindung (direkt oder indirekt über andere Gruppenmitglieder, Personengesellschaften oder Beteiligungsgemeinschaften), das prozentuelle Ausmaß und die Stimmrechtsverhältnisse anzugeben.

Das Antragsformular G 4a ist vom Gruppenmitglied für jedes Gruppenmitglied auszufüllen, mit dem es als beteiligte Körperschaft finanziell in welcher Form (direkt oder indirekt über andere Gruppenmitglieder, Personengesellschaften oder Beteiligungsgemeinschaften) und in welchem Ausmaß auch immer verbunden ist. Es sind die Form der finanziellen Verbindung (direkt oder indirekt über andere Gruppenmitglieder, Personengesellschaften oder Beteiligungsgemeinschaften), das prozentuelle Ausmaß und die Stimmrechtsverhältnisse anzugeben.

Beide Antragsformulare (G 4 und G 4a) sind vom gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers zu unterfertigen.

24.1.2.3.2 Steuerausgleich

1539

Im Gruppenantrag ist weiters zu erklären, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften jeweils eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist. Im Antragsformular G 1 ist dazu das Ankreuzen des Kästchens "Ja" erforderlich. Die konkreten Steuerausgleichsvereinbarungen sind dem Gruppenantrag nicht beizulegen. Die Überprüfung der Steuerausgleichsvereinbarungen wird idR im Rahmen der Außenprüfung erfolgen.

Die Steuerausgleichsvereinbarung ist zwischen den jeweils ausreichend finanziell verbundenen inländischen Körperschaften zu treffen und betrifft die durch die Ergebniszurechnung zum Gruppenträger veranlasste Verschiebung der Körperschaftsteuerbelastung. Grundsätzlich ist in der Unternehmensgruppe zwischen dem Gruppenträger und sämtlichen inländischen Gruppenmitgliedern eine einheitliche Steuerausgleichsvereinbarung zu treffen. Im sachlich begründeten Einzelfall (Beteiligungsgemeinschaft im Rahmen eines 50 : 50 - Joint Ventures) ist aber eine von der allgemeine Gruppenmethode abweichende Steuerumlagenmethode zulässig. Ein Verzicht auf eine Steuerausgleichsvereinbarung erfüllt die gesetzlichen Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe nicht. Ansonsten besteht hinsichtlich der Methode der Steuerausgleichsvereinbarung Vertragsfreiheit, sofern die vereinbarte Methode zu betriebswirtschaftlich sinnvollen Ergebnissen führt (wie zB die Verteilungs- oder Belastungsmethode). Ein willkürlicher Methodenwechsel ist nicht möglich. Sollte in Ausnahmefällen zivil- und gesellschaftsrechtlich ein Steuerausgleich nicht notwendig sein, kann auch steuerlich begründet und dokumentiert auf den Steuerausgleich verzichtet werden ("vereinbarter begründeter Verzicht"). Auch in diesen Fällen ist im Gruppenantragsformular G 1 beim Steuerausgleich das Kästchen "Ja" anzukreuzen. Der Gruppenträger und die inländischen Gruppenmitglieder haben schriftlich zu begründen, warum zivil- und gesellschaftsrechtlich auf eine Steuerausgleichsvereinbarung verzichtet werden kann. Im Falle von weiter bestehenden organschaftlichen bzw. neu abgeschlossenen Ergebnisabführungsverträgen bestehen keine Bedenken, diese als Steuerausgleichsvereinbarung anzuerkennen.

Randzahlen 1540 bis 1559: *derzeit frei*

24.1.2.3.3 Zuständigkeit und Antragsfrist

1560

Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger oder, wenn der Gruppenträger eine Beteiligungsgemeinschaft ist, vom Hauptbeteiligten (bei zwei im selben Ausmaß Hauptbeteiligten von dem von der Beteiligungsgemeinschaft bestimmten Hauptbeteiligten) bei dem für den Antragsteller zum Zeitpunkt der Antragstellung für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb eines Kalendermonats nach datumsmäßig letzter Unterfertigung eines gesetzlichen Vertreters zu stellen. Eine dem entsprechende Antragstellung ist jedenfalls fristwahrend. Wird diese Monatsfrist versäumt, kann die Unternehmensgruppe nicht zustande kommen. Gegen die Versäumung der Frist kommt eine Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach §§ 308 ff BAO in Betracht. Für eine Wiedereinsetzung hat die Partei aber glaubhaft zu machen, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten.

Steht im Laufe des Jahres nicht fest, wann die letzte gruppenfähige Körperschaft als einzubeziehendes Mitglied anzunehmen ist, können die gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers mit ihrer Unterschrift bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres des Gruppenträgers zuwarten, um in der darauf folgenden Einmonatsfrist die Anmeldung der Unternehmensgruppe vorzunehmen. Sollte der Gruppenantrag abgegeben worden sein, obwohl bei Zuwarten in der Folge eine weitere gruppenfähige Körperschaft mit Wirkung für das betreffende Jahr hätte aufgenommen werden können, kann der Gruppenträger und die betreffende Körperschaft unter Verwendung der Formulare G1 bis G4a die Aufnahme in die neue Gruppe erwirken.

Hinsichtlich der Finanzamtszuständigkeit sieht § 8 Abs. 3 AVOG idF des AbgÄG 2004 eine Erweiterung der Verordnungsermächtigung auf Unternehmensgruppen vor. Grundsätzlich kommt es in der Unternehmensgruppe im Vergleich zur bisherigen Organschaft zu keinen Änderungen hinsichtlich der Zuständigkeiten.

Umfassend zuständiges Finanzamt für alle in einer Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften ist:

- Das Finanzamt mit erweiterten Aufgabenkreis (§ 8 Abs. 1 AVOG), in dessen Amtsbereich sich der Sitz des Gruppenträgers oder bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft des Hauptbeteiligten befindet.
- Das Sitzfinanzamt des Gruppenträgers, wenn die inländischen Gruppenmitglieder und der Gruppenträger ausschließlich kleine und mittlere GmbH im Sinne des § 221 Abs. 1 und 2

UGB sind, und keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 244 in Verbindung mit § 246 UGB besteht.

Die Rechtsform und Größe der ausländischen Gruppenmitglieder ist für die Zuständigkeit ohne Bedeutung, ausgenommen es liegt eine inländische Betriebsstätte des ausländischen Gruppenmitglieds vor, die das Größenkriterium des § 221 Abs. 3 UGB erfüllt. Ein etwa am Finanzamt Graz-Stadt bereits bestehender Umsatzsteuerakt des ausländischen Gruppenmitgliedes ist nicht an das Gruppenfinanzamt abzutreten.

24.1.2.3.4 Feststellungsbescheid

1561

Das für den Gruppenträger zuständige Finanzamt, bei dem der Gruppenantrag eingegangen ist, hat umgehend seine Zuständigkeit für die Erhebung der Abgaben der in der Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften (§ 8 Abs. 1 Z 1 bis 6 AVOG in Verbindung mit § 3 Unternehmensgruppenverordnung) zu prüfen und falls diese nicht gegeben ist, den Antrag an das zuständige Finanzamt weiterzuleiten. Liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe vor, hat das zuständige "Gruppenfinanzamt" gegenüber allen zur Unterfertigung des Gruppenantrags verpflichteten Körperschaften das Bestehen der Unternehmensgruppe bescheidmäßig festzustellen (Feststellungsbescheid gem § 92 BAO); alle inländischen Körperschaften haben Parteistellung.

Bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen hat ein "Abweisungsbescheid" zu ergehen. Der Feststellungsbescheid kann auch eine "Teilanerkennung" umfassen. Dabei handelt es sich um ein zweistufiges Verfahren:

Zunächst hat ein Abweisungsbescheid hinsichtlich der die Voraussetzungen nicht erfüllenden Körperschaft(en) zu ergehen; der Abweisungsbescheid ergeht ausschließlich an das/die abgelehnte/n Gruppenmitglied/er, das/die auch allein gegen diesen Abweisungsbescheid berufungslegitimiert ist/sind. Gleichzeitig ist ein Gruppenfeststellungsbescheid zu erlassen, der an alle übrigen Gruppenmitglieder und den Gruppenträger ergeht, in dessen Spruch das Gruppenmitglied als abgelehntes Gruppenmitglied angeführt ist. Dadurch haben auch der Gruppenträger und die Gruppenmitglieder die Möglichkeit, gegen die Ablehnung des Gruppenmitgliedes zu berufen. Die beiden Bescheide haben gleichzeitig zu ergehen. Wird Berufung gegen den Feststellungsbescheid, nicht aber gegen den Abweisungsbescheid bzw. Berufung gegen den Abweisungsbescheid nicht aber gegen den Feststellungsbescheid erhoben, und wird dieser Berufung stattgegeben, ist der Erstfeststellungsbescheid und der Abweisungsbescheid aufzuheben und ein neuer Gruppenfeststellungsbescheid hat zu ergehen.

24.2 Nachträgliche Änderungen (§ 9 Abs. 9 KStG 1988)

24.2.1 Allgemeines

1562

Die Konzeption der Gruppenbesteuerung ist nicht starr und lässt nachträgliche Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe weitgehend zu, ohne dass die Unternehmensgruppe als solche endet. Jede nachträgliche Änderung der Unternehmensgruppe ist dem zuständigen "Gruppenfinanzamt" (Finanzamt des Gruppenträgers) innerhalb eines Monats anzuzeigen. Dies gilt auch für Änderungen im Sinne des § 9 Abs. 5 KStG 1988, die keinerlei Auswirkungen auf den zeitlich ungebrochenen Fortbestand der Unternehmensgruppe haben. Daher sind auch Vermögensübertragungen (zB Umgründungen oder Beteiligungsveräußerungen) innerhalb der Unternehmensgruppe anzuzeigen. Die anzeigepflichtigen Änderungen können durch ein faktisches Ereignis oder durch Gestaltung (zB Beteiligungsveräußerung, Erwerb zusätzlicher Anteile eines Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft oder der Abschluss von Umgründungsverträgen) ausgelöst werden. Auch das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds oder der Neueintritt einer Körperschaft in die Unternehmensgruppe ist eine nachträgliche Änderung (siehe Rz 1563 und Rz 1564). In allen jenen Fällen der nachträglichen Änderungen, die zu einer Änderung in der Ergebniszurechnung oder zu einem Ausscheiden eines Gruppenmitgliedes oder einem Neueintritt eines Gruppenmitgliedes führen, ergeht ein Änderungsbescheid an den Gruppenträger bzw. das/die betroffene/n ein- bzw. austretende/n) Gruppenmitglieder.

Der Änderungsbescheid hat Teilrechtskraft, dh im Spruch wird nur über die Änderung abgesprochen. Bei Aus- bzw. Eintritt in die Gruppe wird zur Information auch der derzeitige Gruppenstand im Bescheid angegeben.

24.2.2 Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe

1563

Jedes Gruppenmitglied hat einseitig das Recht, gegenüber dem zuständigen "Gruppenfinanzamt" sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe zu erklären (zu den Folgen des Ausscheidens siehe Rz 1565). Ist kein spätestens im nächsten Jahr liegender Stichtag für das Ausscheiden genannt, gilt der Tag des Poststempels der Austrittserklärung. Erklärt der Gruppenträger oder das letzte (verbliebene) Gruppenmitglied das Ausscheiden, ist die Unternehmensgruppe beendet; denn jede Unternehmensgruppe setzt einen Gruppenträger und zumindest ein Gruppenmitglied voraus (zu den zulässigen Umgründungsvorgängen innerhalb der Unternehmensgruppe siehe Rz 494). Ist das sein

Ausscheiden erklärende Gruppenmitglied beteiligte Körperschaft und daher nicht in der untersten Ebene der Unternehmensgruppe, sind vom Ausscheiden auch die unter der ausscheidenden Körperschaft befindlichen Beteiligungskörperschaften betroffen. Dasselbe gilt, wenn durch das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds die ausreichend (mittelbare) finanzielle Verbindung zu weiteren Gruppenmitgliedern verloren geht.

Ausländische Gruppenmitglieder können das Ausscheiden aus der Gruppe nicht erklären. So wie die Einbeziehung eines ausländischen Gruppenmitglieds durch die am ausländischen Gruppenmitglied ausreichend finanziell verbundene inländische Mitgliedskörperschaft erfolgt, kann auch nur diese inländische Mitgliedskörperschaft (oder der Gruppenträger) das Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe erklären.

Eine allfällige vertragliche Vereinbarung zwischen allen Gruppenmitgliedern zur Verhinderung einer einseitigen Vorgangsweise ist abgabenrechtlich unbeachtlich.

24.2.3 Nachträglicher Eintritt in eine Unternehmensgruppe

1564

Bei nachträglichem Eintritt einer Körperschaft in die Unternehmensgruppe gilt das Antragsverfahren (siehe Rz 1535 bis Rz 1562) sinngemäß für den Gruppenträger und die eintretende Körperschaft. Liegen bei der neu eintretenden Körperschaft die Voraussetzungen vor, ist der Feststellungsbescheid abzuändern. In allen Fällen der nachträglichen Änderung besteht die Unternehmensgruppe ohne Unterbrechung fort.

24.3 Mindestdauer der Gruppenzugehörigkeit

1565

Um unerwünschte Gestaltungen hintan zu halten, bleiben die steuerlichen Wirkungen der Gruppenbesteuerung nur dann bestehen, wenn die Mindestdauer von drei (vollen) Wirtschaftsjahren erfüllt wird. Die Mindestdauer ist erfüllt, wenn das Einkommen aus drei vollen Wirtschaftsjahren (letztlich) beim Gruppenträger tatsächlich zu einer Zurechnung geführt hat. Da für die Mindestdauer nur volle, jeweils einen Zeitraum von zwölf Monaten umfassende Wirtschaftsjahre zählen, sind Rumpfwirtschaftsjahre bei der Mindestdauer nicht zu berücksichtigen. Bei Vorliegen eines Rumpfwirtschaftsjahres verlängert sich die Mindestdauer bis zur Ergebniszurechnung des dritten vollen Wirtschaftsjahres.

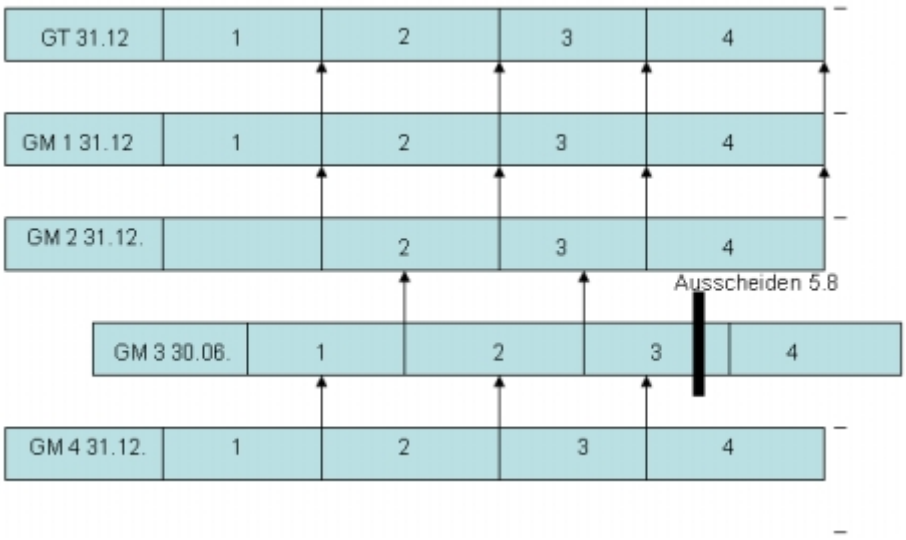
Tritt ein Gruppenmitglied in die Liquidation ein, so scheidet das Gruppenmitglied nicht automatisch mit Liquidationsbeginn aus der Gruppe aus. Die Mindestdauer ist nur dann erfüllt, wenn seit dem Hinzutreten zur Gruppe zwei volle Wirtschaftsjahre vor der Liquidation vergangen sind und der folgende Liquidationszeitraum zumindest volle zwölf Monate

umfasst. Bei Liquidation des Gruppenträges nach Ablauf der Mindestdauer ist die Unternehmensgruppe spätestens mit Löschung des Gruppenträgers im Firmenbuch beendet.

Die Berechnung der Dreijahresfrist hat für jedes Gruppenmitglied unabhängig und ausgehend vom ersten Wirtschaftsjahr zu erfolgen, in dem sein Ergebnis dem nächst höheren Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zugerechnet wurde.

Beispiel:

Gruppenträger und die vertikal verbundenen Gruppenmitglieder GM 1,2 und 4 haben den 31.12 als Bilanzstichtag. GM 3 als Beteiligungskörperschaft zu 2 hat den 30.6.als Bilanzstichtag. GM 3 erklärt am 5.8. seines Jahres 3 den Austritt aus der Gruppe. Dies hat zur Folge, dass GM 3 und GM 4 aus der Gruppe ausscheiden und eine Rückabwicklung mangels Erfüllung der drei Jahres Frist erfolgt. Von GM 3 sind keine drei Jahresergebnisse an GM 2 bzw. den GT zugerechnet worden. GM 4 hat zwar bis zum Ausscheiden von GM 3 drei volle Jahre hinter sich gebracht, die Zurechnung des Ergebnisses des Jahres 3 muss aber wegen des unterjährigen Ausscheidens von GM 3 unterbleiben.



Scheidet ein Gruppenmitglied während der Mindestdauer aus der Unternehmensgruppe aus, sind steuerlich jene Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Mitgliedschaft der ausscheidenden Körperschaft ergeben hätten. Bei Ausscheiden eines Gruppenmitglieds während der Mindestdauer sind daher die in den Vorjahren zugerechneten Ergebnisse rückabzuwickeln. Dies gilt für inländische und ausländische Gruppenmitglieder gleichermaßen. § 205 BAO kommt in den Fällen der Rückabwicklung zur Anwendung; auf Antrag sind die Anspruchszinsen gemäß § 205 Abs. 6 BAO herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen. Das vorzeitige Ausscheiden eines Gruppenmitglieds hat auf den Bestand der Unternehmensgruppe im Übrigen keine Auswirkung.

1566

Scheidet ein inländisches Gruppenmitglied erst nach Ablauf der drei Jahre aus der Unternehmensgruppe aus, berührt dies die Ergebniszurechnung während der Gruppenzugehörigkeit nicht. Bei Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds nach Ablauf der Mindestdauer sind hingegen alle beim ausländischen Gruppenmitglied noch offenen (zugerechneten, aber nicht nachversteuerten) Verluste nachzuerfassen. Scheidet daher zB ein ausländisches Gruppenmitglied im vierten Jahr der Gruppenzugehörigkeit aus und sind in den beiden ersten Jahren der Gruppenzugehörigkeit Verluste in Höhe von 10.000 Euro zugerechnet und im dritten Jahr (auf Grund ausländischer Gewinne) 2.000 Euro nachverrechnet worden, ist im Zeitpunkt des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds die Differenz in voller Höhe von 8.000 Euro nachzuverrechnen. Zur Sonderregelung in den Fällen der Liquidation und Insolvenz siehe Rz 436 f.

1567

Verlegt ein nicht unbeschränkt steuerpflichtiges Gruppenmitglied die Geschäftsleitung ins Inland, erfolgt ein Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht, der als Ausscheiden aus der nicht unbeschränkten Steuerpflicht zur Nacherfassung der noch offenen Verluste führt (siehe Rz 439 f). Bleibt die finanzielle Verbindung zum Gruppenmitglied dauerhaft bestehen, beginnt in Hinblick auf § 9 Abs. 5 die Mindestdauer nicht neu zu laufen.

Scheidet ein Gruppenmitglied, das beteiligte Körperschaft ist, während der Mindestdauer aus der Unternehmensgruppe aus, betrifft das Herstellen der steuerlichen Verhältnisse, die sich ohne Mitgliedschaft der ausscheidenden Körperschaft ergeben hätten, auch die unter dem ausscheidenden Mitglied befindlichen Mitglieder. Scheidet eine beteiligte Körperschaft nach Ablauf der Mindestdauer aus der Unternehmensgruppe aus und hat es bis zum Ausscheiden von seinen Beteiligungskörperschaften Ergebnisse zugerechnet bekommen, die auf Grund abweichender Bilanzstichtage noch nicht mit dem eigenen Einkommen verrechnet und weitergeleitet werden konnten, sind diese beim ausscheidenden Gruppenmitglied hängen gebliebenen Ergebnisse im Zeitpunkt des Ausscheidens den betreffenden Beteiligungskörperschaften zurückzurechnen.

24.4 Steuererklärung und Veranlagung (§ 24a Abs. 1 bis 3 KStG 1988)

1568

Ungeachtet der Tatsache, dass Gruppenträger und Gruppenmitglieder für sich nicht sachlich steuerpflichtig sind, haben sowohl Gruppenträger als auch Gruppenmitglieder ihr eigenes Einkommen wie bei Individualveranlagung unter Berücksichtigung der Sondervorschriften für Unternehmensgruppen zu ermitteln und mittels Formular "Körperschaftsteuererklärung" zu

deklarieren. Die Verluste bzw. die Verlustbeträge ausländischer Gruppenmitglieder, die der Nachversteuerung unterliegen, sind in Formular K 1g gesondert aufgegliedert nach ausländischem Gruppenmitglied anzugeben.

Das Gruppeneinkommen ist nicht zu erklären, sondern wird automatisch zusammengerechnet.

1569

Die Veranlagung der Gruppe erfolgt ähnlich wie bei Mitunternehmerschaften zweistufig. Auf Ebene der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers wird jeweils das eigene Einkommen unter Berücksichtigung der Sondervorschriften für Unternehmensgruppen bescheidmäßig festgestellt (Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO). Der Feststellungsbescheid über das Einkommen des Gruppenmitgliedes ergeht auch an den Gruppenträger. Dieser Bescheid ist rechtsmittelfähig und hat Bindungswirkung.

1570

Ist dem Gruppenmitglied direkt eine Beteiligungsgemeinschaft übergeordnet, ergeht der Feststellungsbescheid betreffend das Einkommen dieses Gruppenmitgliedes auch an die Minderbeteiligten. Sind unterhalb des durch die Beteiligungsgemeinschaft einbezogenen Gruppenmitgliedes weitere Gruppenmitglieder angesiedelt, ergehen die Feststellungsbescheide dieser weiteren Gruppenmitglieder nicht an die Minderbeteiligten. In einem solchen Fall hat der Gruppenträger die Rechte der Minderbeteiligten wahrzunehmen.

1571

Parteien im Feststellungsverfahren sind:

- das jeweilige Gruppenmitglied,
- der Gruppenträger und gegebenenfalls
- die Minderbeteiligten einer direkt dem Gruppenmitglied übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft.

1572

Der Feststellungsbescheid betreffend das Gruppenmitglied enthält alle Bestandteile des Körperschaftsteuerbescheides bei Individualveranlagung und spricht zusätzlich ab über:

- die zu berücksichtigenden Verluste ausländischer Gruppenmitglieder (siehe Rz 420 bis Rz 440).
- allfällig nachzuversteuernde Verluste ausländischer Gruppenmitglieder (siehe Rz 420 bis Rz 440).

- die anzurechnenden inländischen Steuern,
- die anzurechnenden ausländischen Steuern (Anrechnugshöchstbetrag),
- die verrechenbare Vorgruppen-Mindeststeuer,
- eine allfällige Aufteilung des steuerlichen Ergebnisses und der anteilig zu anzurechnenden in- und ausländischen Steuern sowie der verrechenbaren Vorgruppen-Mindeststeuer auf die Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft.

1572a

Der Feststellungsbescheid betreffend den Gruppenträger enthält alle Bestandteile des Körperschaftsteuerbescheides bei Individualveranlagung sowie des Feststellungsbescheides betreffend das Gruppenmitglied mit folgenden Unterschieden:

- Es werden keine Sonderausgaben berücksichtigt.
- Die verrechenbare Vorgruppen-Mindeststeuer wird nicht mit dem eigenen steuerlichen Ergebnis verrechnet, sondern wird im ersten Jahr des Bestehens der Gruppe in voller Höhe auf die Gruppe übertragen, sodass nur im ersten Jahr des Bestehens der Gruppe im Feststellungsbescheid über die volle Höhe der Vorgruppen-Mindeststeuer abgesprochen wird.

1573

Der Körperschaftsteuerbescheid enthält das periodenrichtig aufsummierte steuerliche Ergebnis des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder unter Berücksichtung der Sonderausgaben als steuerpflichtiges Gruppeneinkommen, die auf die Körperschaftsteuerschuld anzurechnenden aufsummierten inländischen Steuerbeträge, die ausländischen Steuerbeträge unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrages, die anrechenbare Mindeststeuer und die entstandene Steuerschuld.

Der Körperschaftsteuerbescheid betreffend die Gruppe ergeht ausschließlich an den Gruppenträger.

24.5 Körperschaftsteuervorauszahlungen und Mindeststeuer (§ 24a Abs. 4 KStG 1988)

24.5.1 Körperschaftsteuervorauszahlungen

1574

Da Gruppenmitglieder subjektiv nicht körperschaftsteuerpflichtig sind, kommt es zu keiner Vorschreibung von Körperschaftsteuervorauszahlungen. Die Verpflichtung zur Entrichtung

von Körperschaftsteuervorauszahlungen entfällt für das Gruppenmitglied, sobald der Feststellungsbescheid über die Anerkennung der Gruppe und der Mitgliedschaft des jeweiligen Gruppenmitgliedes erfolgt ist. Die Vorauszahlungen sind daher für jenes Jahr, für das erstmalig die Ergebniszurechnung erfolgt, auf Null zu stellen. Der Gruppenträger hat ab dem ersten Jahr, für das die Gruppe festgestellt wird, Vorauszahlungen zu leisten. Im ersten Bestehensjahr der Gruppe hat der Gruppenträger das voraussichtliche Gruppeneinkommen plausibel zu schätzen und dem für die Veranlagung der Gruppe zuständigen Finanzamt unter Beifügung der Schätzungsgrundlagen mitzuteilen. Erfolgt keine Angabe zum voraussichtlichen Gruppeneinkommen vom Gruppenträger, ist das voraussichtliche Gruppeneinkommen dergestalt zu schätzen, dass alle Bemessungsgrundlagen, die bei den Gruppenmitgliedern und dem Gruppenträger zur letztgültigen Körperschaftsteuervorauszahlung geführt haben, zusammenzurechnen sind. Auf Grund des so geschätzten Gruppeneinkommens ist die Körperschaftsteuervorauszahlung zu berechnen und dem Gruppenträger vorzuschreiben. Beantragt der Gruppenträger eine Herabsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen, hat der Gruppenträger diesem Antrag eine detaillierte Prognoserechnung für das Gruppeneinkommen anzuschließen.

24.5.2 Erhebung der Mindeststeuer

1575

In der Unternehmensgruppe unterliegen die unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften der Mindeststeuer. Ebenso doppelt ansässige Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland, die den inländischen AktG oder GmbHG vergleichbar sind.

Nach § 24a Abs. 4 Z 1 KStG 1988 kommt es bei der Gruppenbesteuerung hinsichtlich der Mindeststeuer auf das Gesamteinkommen der Unternehmensgruppe an. Zu einer Mindeststeuer kommt es aber nur dann, wenn das Gesamteinkommen der Unternehmensgruppe inklusive jener Gruppenmitglieder, die keine Mindestkörperschaftsteuer entrichten müssen, nicht ausreichend positiv ist. Sodann ist zu prüfen, ob das Gesamteinkommen ausreichend positiv ist.

1576

Das Gesamteinkommen ist dann nicht ausreichend positiv, wenn es unter dem Betrag liegt, der sich für alle mindeststeuerpflichtigen Gruppenmitglieder und dem mindeststeuerpflichtigen Gruppenträger nach § 24 Abs. 4 Z 1 bis 3 KStG 1988 ergibt. Die Beurteilung der ausreichenden Höhe des Gesamteinkommens erfolgt daher ausschließlich nach den mindeststeuerpflichtigen Gruppenmitgliedern und dem mindeststeuerpflichtigen Gruppenträger.

Beispiel:

Eine Unternehmensgruppe besteht aus zwei unbeschränkt steuerpflichtigen GmbH und einer Genossenschaft, das Gesamteinkommen in der Unternehmensgruppe beträgt:

a) 20.000 Euro

b) -20.000 Euro

c) 10.000 Euro

Für die beiden GmbH würde sich bei einem Körperschaftsteuersatz von 25% eine Erfolgskörperschaftsteuer ab einem Einkommen von 14.000 Euro ergeben (1.750 x 4 x 2).

Da dieser Betrag im Fall a) unter dem Gesamteinkommen von 20.000 Euro liegt, ist für die beiden GmbH keine Mindeststeuer zu berechnen. Da im Fall b) das Gesamteinkommen negativ (Verlust) oder im Fall c) nicht ausreichend positiv (unter 14.000 Euro) ist, wäre für beide GmbH die Mindeststeuer zu berechnen. Im Fall c) ist vom Unterschiedsbetrag zwischen dem Gesamteinkommen von 10.000 Euro und dem Schwellenbetrag von 14.000 Euro (4.000 Euro) bei einem Körperschaftsteuersatz von 25% in Höhe von 1.000 Euro dem Gruppenträger als Mindeststeuer vorzuschreiben. Inklusive der Tarifsteuer von 2.500 Euro (25% von 10.000) ergibt sich daher insgesamt ein Körperschaftsteuerbetrag von 3.500 Euro.

24.5.3 Vorgruppen-Mindeststeuer

1577

Mindeststeuerbeträge, die bei Gruppenmitgliedern aus der Vorgruppenzeit stammen, sind nach § 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 folgendermaßen zu verrechnen:

Sobald ein Gruppenmitglied die eigenen Vorgruppenverluste verrechnet hat und eigene Gewinne, die bei Individualbesteuerung zu einer höheren Körperschaftsteuer als die Mindeststeuer führen würden, an das ausreichend beteiligte (übergeordnete) Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger weiterleitet, wird auch die eigene Vorgruppen-Mindeststeuer entsprechend weitergeleitet. Bei einem Körperschaftsteuersatz von 25% ist bei einer Weiterleitung eines Einkommens von zB 10.000 Euro ein Betrag von 2.500 Euro an offener Vorgruppen-Mindeststeuer weiterzuleiten. Ist das Einkommen zB 4.000 Euro, fiele bei Individualbesteuerung Mindeststeuer an, wobei aufzusplitten wäre in 1.000 Euro Körperschaftsteuer und 750 Euro verrechenbare Mindeststeuer. In der Gruppe kann in diesem Fall keine Mindeststeuer aus Vorjahren weitergeleitet werden.

Der Gruppenträger kann von den Gruppenmitgliedern zugerechnete und eigene Vorgruppen-Mindeststeuerbeträge uneingeschränkt auf die auf das Gesamteinkommen entfallende tatsächliche Körperschaftsteuer der Unternehmensgruppe anrechnen.

Beispiel:

Die Beteiligungskörperschaft A (Tochtergesellschaft der beteiligten Körperschaft B) erzielt im Jahr 01 ein Einkommen von 40.000. Die Erfolgs-KöSt wäre 10.000. A kann daher von der gespeicherten Vorgruppen-Mindeststeuer in Höhe von 20.000 einen Teilbetrag von 10.000 weiterleiten. Der beteiligten Körperschaft B werden daher die 40.000 und die Mindeststeuer von 10.000 weitergeleitet.

Die beteiligte Körperschaft B (Tochtergesellschaft des Gruppenträgers C) hat ebenfalls eine Vorgruppen-Mindeststeuer in Höhe von 7.000 gespeichert. Das eigene Einkommen der beteiligten Körperschaft B im Jahr 01 beträgt:

a) 8.000

b) -70.000.

Im Falle a) beträgt das eigene Einkommen von B 8.000. Da die darauf entfallende Erfolgs-KöSt 2.000 betragen würde, kann neben der Zurechnung des Einkommens von 8.000 ein Mindeststeuerbetrag von 2.000 übertragen werden. Der Restbetrag von 5.000 bleibt weiterhin bei der beteiligten Körperschaft B gespeichert.

Im Falle b) beträgt das Einkommen -70.000. Die Vorgruppen-Mindeststeuer von B in Höhe von insgesamt 7.000 bleibt bei der beteiligten Körperschaft B stehen.

Der Gruppenträger C weist für das Jahr 01 insgesamt eine eigene Mindeststeuer von 6.000 aus, die im Fall:

a) um die übernommene Mindeststeuer von A und B in Höhe von 12.000 auf 18.000 summiert wird,

b) um die übernommene Mindeststeuer von A in Höhe von 10.000 auf 16.000 summiert wird.

Vortragsfähige Verluste bestehen beim Gruppenträger in Höhe von 30.000. Der Gruppenträger erzielt im Jahre 01 einen Gewinn von 40.000.

Im Falle a) ergibt sich aus der Ergebnisvereinigung vor Sonderausgaben ein Betrag von 88.000. Das Gesamteinkommen beträgt daher unter Berücksichtigung des nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 anzuwendenden § 2 Abs. 2 b EStG 1988 58.500. Darauf entfällt eine Erfolgs-KöSt von 14.625, auf die die 14.625 an Mindeststeuer angerechnet werden, der Restbetrag von 1.275 bleibt bestehen.

Im Falle b) ergibt sich aus der Ergebnisvereinigung vor Sonderausgaben ein Betrag von 10.000. Der anzuwendende § 2 Abs. 2b EStG 1988 bewirkt, dass sich nach Abzug der vortragsfähigen Verluste ein Einkommen der Unternehmensgruppe von 2.500 ergibt. Es ergibt sich daher eine Mindeststeuerpflicht für die gesamte Gruppe in Höhe von 3x 1.750 = 5.250 wovon 4.625 (2x Mindeststeuer von 1.750 plus 1.750 – 625) die angesammelte Vorgruppen-Mindeststeuer von 16.000 auf 20.625 erhöhen.

24.6 Inkrafttreten und Übergang bestehender Organschaften (§ 26c Z 3 KStG 1988)

24.6.1 Inkrafttreten

1578

Nach § 26c Z 3 KStG 1988 gilt die neue Gruppenbesteuerung erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005. Das Inkrafttreten ist auf die Veranlagung des Gruppenträgers zu

beziehen. Im Falle des Vorliegens eines vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahres beim Gruppenträger können auf Grund des veranlagungsbezogenen Inkrafttretens (künftige bzw. potentielle) Gruppenmitglieder bereits mit deren "Veranlagung 2004" in das Gruppenbesteuerungsregime einbezogen werden, wenn diese (künftigen) Gruppenmitglieder nachweislich bis zum eigenen Bilanzstichtag den Gruppenantrag unterfertigt haben. Hat der Gruppenträger zB den Bilanzstichtag 31. März und das (künftige) Gruppenmitglied den Bilanzstichtag 31. Dezember, kann das (künftige) Gruppenmitglied durch rechtzeitige Unterfertigung bis zum 31. Dezember 2004 in die Unternehmensgruppe und in die "Gruppenveranlagung 2005" einbezogen werden. Ein im Kalenderjahr 2005 beim zuständigen Körperschaftsteuerfinanzamt des Gruppenträgers rechtzeitig eingebrachter Gruppenantrag (2004 unterfertigen müssen, bei abweichendem Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers, nur Gruppenmitglieder mit Bilanzstichtag zum 31. Dezember 2004 oder vorher) kann daher zu einer 2005 wirksam werdenden Unternehmensgruppe führen.

24.6.2 Maßgebender Körperschaftsteuersatz

1579

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 gilt für Körperschaften ein Steuersatz in Höhe von 25%. Um ungerechtfertigte Steuersatzvorteile für Körperschaften mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr 2004/05 auszuschließen, sieht § 26c Z 2 KStG 1988 für die Besteuerung des Einkommens entweder eine pauschale Aufteilung nach Kalendermonaten oder eine genaue Aufteilung nach den Gewinnrelationen mit einem Zwischenabschluss zum 31. Dezember 2004 vor. Dies gilt sinngemäß für das Einkommen des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder. Hinsichtlich des für die Unternehmensgruppe anzuwendenden Steuersatzes (34% oder 25%) ist daher jedes Gruppenmitglied und der Gruppenträger gesondert zu behandeln und dem jeweils zutreffenden Steuersatz zu unterwerfen.

1580

Gewinne von Gruppenmitgliedern aus der Zeit vor dem 1. Jänner 2005 sind auch dann mit einem Steuersatz von 34% zu erfassen, wenn sie auf Grund abweichender Bilanzstichtage beim Gruppenträger erst 2006 oder später veranlagt werden. Auf Grund der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten in der Unternehmensgruppe sind zwar gewisse "Überschneidungen" hinsichtlich der theoretisch anzuwendenden Steuersätze möglich (der Gewinn eines Gruppenmitglieds aus dem Jahr 2004 wird mit dem Verlust des Gruppenträgers 2005 verrechnet), das beim Gruppenträger zur Veranlagung gelangende Gesamteinkommen ist aber auf die mit 34% und 25% zu besteuernden Einkommensanteile zu untersuchen und entsprechend aufzuteilen.

Beispiel:

Der Gruppenträger (GT) ist am Gruppenmitglied 1 (GM1) zu 100% beteiligt, GM1 ist an GM2 zu 100% beteiligt. die Mitgliedskörperschaften haben folgende Bilanzstichtage:

GT	*31. 1.*
GM1	*31. 3.*
GM2	*31.12.*

GM2 unterfertigt den Gruppenantrag rechtzeitig bis zum 31.12.2004. Auf Grund der abweichenden Bilanzstichtage wird das Einkommen 2004 von GM2 beim Gruppenträger erst bei der Veranlagung 2006 erfasst.

a) GM2 erzielt im Jahr 2004 einen Gewinn von 100, GM1 erleidet im abweichenden Wirtschaftsjahr 2004/05 einen Verlust von -60, GT erzielt im abweichenden Wirtschaftsjahr 2005/06 einen Gewinn von 100. Das Gesamteinkommen bei der Veranlagung 2006 beträgt 140. Da die Gewinne von GM2 (34%) und von GT (25%) gleichhoch sind, unterliegt die Hälfte des Gesamteinkommens einem Steuersatz von 34%.

b) GM2 erzielt im Jahr 2004 einen Gewinn von 400, GM1 erleidet im abweichenden Wirtschaftsjahr 2004/05 einen Verlust von -180, GT erzielt im abweichenden Wirtschaftsjahr 2005/06 einen Gewinn von 250. Das Gesamteinkommen bei der Veranlagung 2006 beträgt 470. Da die Gewinne von GM2 (34%) und von GT (25%) 61,5% bzw. 38,5% des Gesamteinkommens betragen, ist der Verlust von GM1 in diesem Verhältnis auf den Gewinn von GM2 und GT aufzuteilen. Dies ergibt für GM1 einen bereinigten Gewinn von 289,3 (400 - 110,7) und für GT eine solchen von 180,7 (250 - 69,3), zusammen 470. Davon sind 289,3 mit 34% = 98,36 und 180,7 mit 25% = 45,17 zu besteuern.

c) GM2 erleidet im Jahr 2004 einen Verlust von -110, GM1 erzielt im abweichenden Wirtschaftsjahr 2004/05 einen Gewinn von 60, GT erzielt im abweichenden Wirtschaftsjahr 2005/06 einen Gewinn von 100. Das Gesamteinkommen bei der Veranlagung 2006 beträgt 50. Die Aufteilung des Gesamteinkommens erfolgt im Verhältnis der auf GM1 und GT anzuwendenden Steuersätze. GM1 unterliegt zu 9/12 einem Steuersatz von 34% und zu 3/12 einem Steuersatz von 25%. Von den Gewinnen von GM1 und GT in Höhe von 160 würden daher 45 einem Steuersatz von 34% und 115 einem Steuersatz von 25% unterliegen. Diese Relation ist auf das zu versteuernde Gesamteinkommen in Höhe von 50 zu übertragen. 14,63 (45/160)sind daher mit 34% und 35,94 (115/160) mit 25% zu besteuern.

24.6.3 Übergang bestehender Organschaften

1581

Nach § 26c Z 3 KStG 1988 geht ein bestehendes Organschaftsverhältnis unabhängig davon, ob der Ergebnisabführungsvertrag aufgelöst wird oder nicht, nahtlos auf eine Unternehmensgruppe über, wenn der Gruppenantrag bis zum 31. Dezember 2005 dem für die Unternehmensgruppe zuständigen Finanzamt, oder dem bisher zuständigen FA für die Organschaft übermittelt wird.

1582

Besteht die Organschaft schon längere Zeit und ist dabei die Zurechnung von mindestens drei vollen Wirtschaftsjahresergebnissen der jeweiligen Organgesellschaften bereits erfolgt, ist keine neue Mindestdauerverpflichtung gegeben. Besteht die Organschaft erst kurzfristig, werden die Zurechnungsjahre innerhalb der Organschaft auf die Mindestdauer des § 9 Abs. 10 KStG 1988 angerechnet.

1583

Wird ein Organschaftsverhältnis mangels einer Antragstellung nicht überbunden, kommt es bei der Veranlagung für 2004 letztmalig zu einer Organschaftsverrechnung. Ist dabei die für die neue Gruppenbesteuerung erforderliche Mindestdauer von drei Jahren für die Organschaft nicht gegeben, kommt es zur Aufrollung und Nichtanerkennung des Organschaftsverhältnisses. Liegt die dreijährige Mindestdauer bei der Organschaft bereits vor, ergeben sich ab 2005 keine steuerlichen Folgen, alle organschaftlich verbundenen Körperschaften sind ab 2005 selbständig steuerpflichtig. Sollte der Ergebnisabführungsvertrag nicht aufgehoben werden, bleibt er unternehmensrechtlich wirksam, dh. abgeführte Gewinne der steuerpflichtigen Tochter werden bei der Mutter als nach § 10 Abs. 1 KStG 1988 beteiligungsertragsbefreit behandelt, übernommene Verluste werden bei der Mutter als auf die Beteiligung zu aktivierende Einlagen iSd § 8 Abs. 1 KStG 1988 und bei der Tochter als auf Kapitalrücklage einzustellende steuerneutrale Vermögensvermehrungen behandelt.