

7. Oktober 2005

BMF-010216/0086-IV/6/2005

An

Finanzämter
Großbetriebsprüfungen
Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer
Steuer- und Zollkoordination, Produktmanagement

Körperschaft- und Kapitalertragsteuer-Protokoll 2005 (Körperschaftsteuerprotokoll 2005)

Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise fand im April 2005 der Salzburger Steuerdialog zwischen dem Bundesministeriums für Finanzen und den Finanzämtern statt, dabei wurden in der Praxis auftauchende Zweifelsfragen in den Bereichen Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer behandelt. Ergebnis dieser Besprechung ist das Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuer-Protokoll 2005. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

1. § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 (Rz. 1473 KStR 2001)

KESt-Befreiung für Landesfeuerwehrverband

Sachverhalt:

Der Landesfeuerwehrverband (LFV) ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts, der der Landesfeuerwehrkommandant vorsteht. Der LFV ist den auf Gemeindeebene angesiedelten Feuerwehren "vorgelagert". Dem LFV fließen neben Anteilen aus der Feuerschutzsteuer noch Geldmittel aus Bundesfonds zu (insgesamt ca € 4 bis 5 Millionen p.a.). Seine Hauptaufgabe besteht darin, Mittel für die Anschaffung von ausschließlich für einen Einsatz im Katastrophenfall bestimmten Geräten und für die Ausbildung von Personal für den Katastrophenschutz nach Maßgabe der sachlichen Erfordernisse und der Vordringlichkeit an die einzelnen örtlichen Feuerwehren weiterzuleiten bzw. an diese zu vergeben. Laut Homepage besteht der LFV seit 1934 und hat auch die Aufgabe, für einheitliche Normen im Feuerwehrwesen zu sorgen.

Bis zur Ausschüttung der Gelder an die einzelnen Orts-Feuerwehren werden diese von der Bank verzinst. Bisher wurden diese Zinsen nach den Angaben des Landesfeuerwehrkommandanten im Wege einer Befreiungserklärung als von der KeSt befreit behandelt, wobei diese Vorgangsweise von seinem Vorgänger mit einem seinerzeitigen Präsidenten der Finanzlandesdirektion abgesprochen worden sei. Schriftliche Unterlage würden hierüber nicht vorliegen.

Als Nebenaufgabe wird eine Werkstatt für Funk und Atemschutz betrieben. Die in diesem Bereich erbrachten Leistungen werden abgegolten. Die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art sind nach Auffassung des steuerlichen Vertreters (Südost-Treuhand) insoweit gegeben.

Fragestellung:

Ist § 21 Abs 2 Z.3 KStG anwendbar? Erfüllt der Landesfeuerwehrverband die Voraussetzungen einer "Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung des öffentlichen Rechts"? Besteht KeSt-Pflicht?

Lösungsvorschlag lt. Anfrage:

Nach den KStR fallen unter § 21 Abs.2 Z.3 KStG u.a. Kapitalerträge von selbständigen und unselbständigen Fonds, die Leistungen aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger erbringen. Da diese Auflistung nicht taxativ zu sein scheint, ist nach ho. Ansicht die Meinung vertretbar, dass der LFV einem Fonds gleichzuhalten ist, der Geldleistungen an "bedürftige" Feuerwehren erbringt. Denn ohne diese Geldmittel wären die Wehren im Katastrophenfall nicht einsetzbar. Es würde am Gerät und ausgebildeten Menschen fehlen. Wenn schon Fonds begünstigt sind, die Leistungen an bedürftige Einzelpersonen erbringen, müsste dies umso mehr für den LFV gelten, der Institutionen unterstützt, die für die Allgemeinheit im Katastrophenfall einschreiten, um weitere Folgen zu verhindern oder diese nicht eintreten zu lassen (z.B. Unfälle mit giftigen Chemikalien).

Die Ausschüttung der notwendigen Gelder durch den LFV hat den Vorteil, dass nicht der politische Referent der Landesregierung für Mittelzuweisungen angesprochen werden muss, und dass die Vergabe einer Institution übertragen wurde, deren Sachbezogenheit und Objektivität bezüglich der Entscheidung über Anschaffungserfordernis und Dringlichkeit außer Zweifel steht

Die Landesfeuerwehrverbände sind durch Landesgesetz eingerichtete Körperschaften des öffentlichen Rechts. Ihnen zugehende Kapitalerträge

unterliegen daher der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art. Soweit ihnen die Verwaltung von öffentlichen Gelder zur Unterstützung von einzelnen Feuerwehren für den Ankauf von Ausrüstung übertragen wurde, handeln sie im hoheitlichen Auftrag und sind keine Unterstützungskassen iSd § 6 Abs. 2 KStG 1988.

Daneben haben jedoch fast alle Landesfeuerwehrverbände eigene Sondervermögen mit eigenem Statut und eigenem Rechnungskreis mit dem Zweck eingerichtet, unverschuldet in Not geratene Feuerwehrmitglieder oder Feuerwehrmitglieder, welche durch den Feuerwehrdienst zu Schaden gekommen sind, zu unterstützen. Diese Sondervermögen erfüllen die Kriterien einer Unterstützungskasse im Sinne des § 6 Abs. 2 KStG 1988. Kapitalerträge von Veranlagungen, die diesen Sondervermögen zugehen, sind daher von der Körperschaftsteuer befreit. Erklärt ein Landesfeuerwehrverband gegenüber der zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichteten Stelle die Zugehörigkeit einer Veranlagung zu einem derartigen Sondervermögen, kann vom Kapitalertragsteuerabzug abgesehen werden.

2. §§ 40 und 42 InvFG (Rz 279 ff InvFR)

Nachweismöglichkeit des Steuerpflichtigen die ausschüttungsgleichen Erträge

Sachverhalt:

Zwischensteuerpflicht in einer Privatstifung: Für Erträge aus einer ausländischen Beteiligung, die nach den Grundsätzen der Risikostreuung Vermögen angelegt hat, gilt gem. § 42 InvFG auch § 40 InvFG. Nach dem Erkenntnis des VfGH vom 15.10.2004, G 49/04, hat der Gesetzgeber im geänderten § 40 Abs 2 Z 2 InvFG dem Steuerpflichtigen auch die Möglichkeit gegeben, die ausschüttungsgleichen Erträge 'in gleichartiger Form im Veranlagungswege selbst nachzuweisen', um der Pauschalbesteuerung gem § 42 InvFG zu entgehen.

Fragestellung:

- a) Ist die Gesetzesänderung analog dem Erk des VfGH auch rückwirkend für alte Fälle anzuwenden?
- b) Was heißt 'in gleichartiger Form' konkret?
- c) Wie sind tatsächliche Ausschüttungen zwischensteuerlich zu behandeln? : Wäre bei einer Nichtaufgliederung nach RZ 89 StiftR die gesamte Ausschüttung zwischensteuerpflichtig?

Lösungsvorschlag lt. Anfrage:

a) eher ja

b) Vorlage der konkreten Ermittlung der Beträge durch den Steuerpflichtigen analog der Berechnung im Anhang zum Erlass vom 4.9.1996 zur Behandlung von Anteilen an ausländischen Investmentfonds (mit den aktuellen Änderungen) bzw. Finanzonlineverordnung 2002 anwendbar unter Anschluss der entsprechenden Unterlagen. Wäre hier nicht auch eine Aufgliederung der ausschüttungsgleichen Erträge nach RZ 89 StiftR erforderlich?

Sonst müsste Randziffer 56 der InvFR analog anwendbar sein.

Durch die Neufassung der durch den VfGH aufgehobenen Bestimmung des § 42 Abs. 2 InvFG BGBI.I 2004/180 vom 5.12.2004 ist es nunmehr möglich, dass Abgabepflichtige den Nachweis der ausschüttungsgleichen Erträge selbst erbringen.

Da die Aufhebung durch den VfGH nicht ausdrücklich rückwirkend erfolgte, ist dieser Selbstantrag erst ab in Kraft treten der Neufassung des § 42 Abs. 2 InvFG möglich. Das heißt, dass für jene Fonds, deren Abschlussstichtag vor dem 4. August liegt, der Selbstantrag für 2004 nicht möglich ist, da in diesen Fällen der Zufluss der ausschüttungsgleichen Erträge vor dem 5.12.2004 fingiert wird.

Zur Beibringung des Selbstantrags steht den Abgabepflichtigen auf der Homepage des BMF ein Formular zur Verfügung. Dem ausgefüllten Formular ist ein vollständiger Rechenschaftsbericht des betroffenen Fonds und auf Verlangen des Finanzamtes eine Übersetzung beizulegen (dazu BMF-Info auf der BMF-Homepage).

Fehlt es an der Nachvollziehbarkeit des Rechenschaftsberichtes, gilt der Selbstantrag als nicht erbracht und der ausschüttungsgleiche Ertrag wird gem § 42 Abs 2 InvFG mit 90% des

Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis, mindestens aber mit 10% des letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreises angenommen.

Grundgedanke der Neufassung der Bestimmungen des § 40 und § 42 InvFG ist die Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Fonds.

3. § 8 KStG 1988 (Rz 709 KStR 2001)

Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen bei negativer Eigenkapitalquote

Sachverhalt:

Fremdfinanzierung eines Beteiligungserwerbs durch Darlehen, Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen. Durch rückwirkende Umwandlung auf den Hauptgesellschafter ist Abzugsfähigkeit der Zinsen gegeben.

Eigenkapitalquote negativ, ebenso fiktive Schuldentilgungsdauer, eingeschränkter Bestätigungsvermerk mangels Überprüfungsmöglichkeit der Werthaltigkeit von Auslandsbeteiligungen und festgestellte Insolvenzgefährdung.

Konkret ist trotz Gewinnsituation des Unternehmens durch die Zinszahlungen für das Darlehen über € 74 Mio. zumindest in den auf die Darlehensaufnahme folgenden fünf Jahren mit keinen Ertragsteuern zu rechnen.

Fragestellung:

1. Höhe des Eigenkapitals? Falls branchenabhängig, Grundlage?
2. Ist Push Down of Debts und damit Abzugsfähigkeit der Zinsen für Erwerb eigener Anteile gewollt?
3. Schlägt eine "unwiderrufliche Garantierklärung" der Muttergesellschaft (als Bürge und Zahler) bei negativer Eigenkapitalquote und negativer fiktiver Schuldentilgungsdauer, eingeschränktem Bestätigungsvermerk und festgestellter Gefährdung des Weiterbestands des Unternehmens ohne Darlehensaufnahme auf die Tochtergesellschaft durch?

Lösungsvorschlag lt. Anfrage:

1. Einführung einer Thin Capitalisation Regulation. Falls branchenabhängig eventuell Jahresabschlußkennzahlen der Österreichischen Nationalbank als Basis.
2. Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen bei "übernehmender" Gesellschaft.
3. Ausdehnung der RZ 709 auf Bürigen.

Aufgrund der Änderung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2005 sind ab 2005 Zinsen für den fremdfinanzierten Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft abzugsfähig. Hierbei ist zu beachten, dass die Abzugsfähigkeit ausschließlich Zinsen im engeren Sinn umfasst.

Wertsicherungsbeträge und Kosten sind durch die geänderte Bestimmung weiterhin nicht abzugsfähig. Für Wertsicherungsbeträge ergibt sich die gegenüber Zinsen andere Behandlung unter anderem aus § 27 EStG. In dieser Bestimmung werden Zinsen und Wertsicherungsbeträge gesondert behandelt. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF SteuerreformG 2005 nimmt aber ausdrücklich nur auf Zinsen Bezug.

Hinsichtlich des in der Anfrage geschilderten Sachverhalts ist festzuhalten, dass durch die ab 2005 mögliche Abzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungszinsen das Problem der Absaugung der stillen Reserven einer Kapitalgesellschaft und Ersatz derselben durch konzerninternes Fremdkapital noch zusätzlich verschärft werden könnte.

Dennoch ist festzuhalten, dass aufgrund der Judikatur des VwGH zum verdeckten Eigenkapital die Umdeutung von Darlehen von Gesellschaftern in verdecktes Eigenkapital nur in sehr begrenztem Rahmen möglich ist. Laut VwGH (E 20.4.1982, 81/14/0195) muss eindeutig erwiesen sein, dass die Zufuhr von Eigenkapital zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung wirtschaftlich geboten war und das Darlehen das erforderliche Eigenkapital ersetzt.

Wie in Rz 709 KStR 2001 ausgeführt, 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 Darlehenshingabe maßgebend.

Wenn nun im Zeitpunkt der Darlehenshingabe eine ausreichende Ausstattung mit Eigenkapital gegeben war und erst durch die späteren, aufwandswirksamen Zinszahlungen Insolvenzgefahr bzw. Unterkapitalisierung entsteht, kann die ursprüngliche Darlehensgewährung nicht als verdecktes Eigenkapital angesehen werden, da zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung keine besonderen Umstände vorlagen, die dafür sprachen, dass die Darlehenshingabe objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hatte, Eigenkapital zu ersetzen.

Eine Ausdehnung der Annahme von verdecktem Eigenkapital auf Bürgschaften von Gesellschaftern für Darlehensverbindlichkeiten der Gesellschaft erscheint im Lichte dieser einschränkenden Judikatur unzulässig.

4. § 9 EStG 1988

Rückstellung für Haftung für Schulden einer Tochtergesellschaft

Sachverhalt:

Eine österreichische Gesellschaft Ö ist so wie die deutsche Partnergesellschaft DP mit 50% an einer deutschen Vertriebsgesellschaft DT beteiligt. Die eingebrachte Geschäftstätigkeit der Partner war auch jeweils durch diese zu finanzieren. So wurde eine beträchtliche Bankverbindlichkeit bei der Bank BiD durch die DT eingegangen, für die die österreichische Gesellschaft Ö haftet. Das operative Geschäft der DT lief durchaus zufriedenstellend. Im Zuge des Erwerbes der Anteile an der Gesellschaft wurde aber offensichtlich übersehen, dass eine Generalzession sämtlicher Forderungen aus allen Unternehmen des deutschen Partners bestand. Forderungen der gemeinsamen DT wurden somit von der Bank des DP für die Tilgung von Bankschulden einer anderen deutschen Tochtergesellschaft des DP verwendet. Regressansprüche an diese wurden von DT eingebucht und verzinst. Der Wert dieser produzierenden Gesellschaft PDG wird jedoch als sehr fraglich eingeschätzt, Zahlungen aus den Regressansprüchen sind kaum erfolgt. So wurde 2003 die Beteiligung an DT zu 100% wertberichtigt. In einem Vertragsentwurf im Jahr 2003 wurde mit DP die Leistung eines Gesellschafterzuschusses (nur auf Gesellschafterebene) vereinbart, soweit eine Haftungsreduktion durch BiD erfolgt. Es kam aber bisher nicht dazu. Gleichzeitig beschlossen die Gesellschafter in einem komplexen Vertrag wieder die Trennung ihrer Geschäftsbereiche. Der beabsichtigte Zuschuss wurde bei Ö mit Beteiligung/Rückstellung gebucht, wobei der Beteiligungsansatz sofort abgeschieben und der 7-tel Absetzung unterzogen wurde. Konkrete Geltendmachung der Haftungsansprüche durch DiB gibt es (wohl auch wegen der schwierigen Situation bei PDG) noch nicht. Es erfolgten auch noch teilweise Ausschüttungen durch DT, was hauptsächlich auf den dort eingebuchten Zinsertrag zurückzuführen ist.

Fragestellung:

Ist die Aktivierung und sofortige Abschreibung eines noch nicht konkret beschlossenen Gesellschafterzuschusses bei Verbuchung gegen Rückstellung zulässig? Ist die Bildung einer Rückstellung für Haftungen zulässig, sofern noch keine Inanspruchnahmen geltend gemacht wurden, die Regressansprüche allerdings zweifelhaft sind?

Lösungsvorschlag lt. Anfrage:

In beiden Fällen nein, da Aufwandsrückstellung, bzw. noch keine hinreichend konkrete Belastung droht.

Gemäß § 9 EStG 1988 können mit steuerlicher Wirkung nur Verbindlichkeitsrückstellungen und Rückstellungen aus drohenden Verlusten von schwebenden Geschäften gebildet werden. Rückstellungen dienen dazu, Aufwendungen, die in späteren Perioden konkret anfallen, der Periode des wirtschaftlichen Entstehens zuzuordnen. Um überhaupt eine Rückstellung bilden zu können, muss in Zukunft ein nicht aktivierungspflichtiger Aufwand entstehen. Rückstellungsfähig sind daher nur solche Aufwendungen, die im Falle des Schlagendwerdens der Verbindlichkeit einen endgültigen Wertabgang bewirken.

Die Zusage eines Gesellschafterzuschusses ist nicht rückstellbar, weil der Gesellschafterzuschuss selbst keine Betriebsausgabe, sondern zunächst eine Vermögensumschichtung darstellt. Eine allfällige Teilwertabschreibung wäre in weiterer Folge auf sieben Jahre zu verteilen.

5. § 6 Z 10 EStG 1988 (Rz 2539 ff EStR 2000)

Zuschuss von Gebietskörperschaften zu Investitionskosten oder Gesellschafterzuschuss des Gesellschafters Gebietskörperschaft

Sachverhalt:

Im Prüfungszeitraum 1999 bis 2002 wurde von der **Gebietskörperschaft-A** (Stadtgemeinde) ein Nahverkehrsprojekt (Projekt 1) begonnen und teilweise fertig gestellt, ein weiteres Projekt (Projekt 2) begonnen und wesentlich bis 2004 fertig gestellt.

Für die Nahverkehrsprojekte 1 und 2 wurden 1999 Förderungsübereinkommen zwischen der **Gebietskörperschaft-A** (Stadtgemeinde) und der in ihrem Eigentum stehenden **Verkehrsgesellschaft-A** unterzeichnet, wobei die Gebietskörperschaft-A von den Gesamtinvestitionskosten von 1.918 Mio. S 50 % übernimmt, die restlichen 50 % aufgrund einer Finanzierungsvereinbarung im Jahr 1999 zwischen **Gebietskörperschaft-B** (Land) und der Gebietskörperschaft A. von der Gebietskörperschaft-B stammen. Letztere Mittel sollten von der Gebietskörperschaft-B an die Gebietskörperschaft-A und nachfolgender Weiterleitung an die ausführende Verkehrsgesellschaft-A fließen. Die Verkehrsgesellschaft-A ist in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft organisiert.

Hinsichtlich der Förderungsbeiträge der **Gebietskörperschaft-A** wurde folgender weiterer Sachverhalt ermittelt:

Die Subvention hätte seitens der Gebietskörperschaft-A fremdfinanziert werden müssen, dadurch hätte die Gemeinde, die erforderlichen ausgeglichenen Maastricht-Ergebnisse nicht

erfüllt. Hingegen ist eine reine Beteiligungsförderung durch Gewährung eines Gesellschafterzuschusses EU- rechtlich eine neutrale Finanztransaktion ohne Auswirkung auf den Finanzabschluss der Gebietskörperschaft. Seitens der Gebietskörperschaft-A wird zudem argumentiert, dass eine Subvention auch aufgrund der europarechtlichen Bedenken hinsichtlich der verbotenen Beihilfe nicht zulässig sei.

Im Rahmen einer Gemeinderatssitzung im Jahr 2000 wurde der ursprüngliche der Gemeinderatsbeschluss vom Jahr 1998 betreffend Projekt 1 und betreffend Projekt 2 aufgehoben. Nunmehr wurde die Finanzierung in Form eines Gesellschafterzuschusses (Beteiligungserwerb) beschlossen, ohne dass die ursprünglich rechtsgültig abgeschlossenen Subventionsverträge zwischen der Gebietskörperschaft A und der Verkehrsgesellschaft in weiterer Folge gekündigt wurden. Der Verkehrsgesellschaft-A wurde eine Finanzierung über Gesellschafterzuschüsse zugesichert.

Im Rahmen einer neu abgeschlossenen Finanzierungsvereinbarung zwischen den Gebietskörperschaften A und B, verpflichtet sich die Gebietskörperschaft-B verpflichtet der Gebietskörperschaft A einen Kostenersatz von 50 % der von der Verkehrsgesellschaft benötigten Mitteln, maximal jedoch € 70,2 Mio. zu den nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung der Gebietskörperschaft A an der Verkehrsgesellschaft zu gewähren.

Die Verkehrsgesellschaft-A behandelte die bis zum Bilanzstichtag 30.09.2000 bereits geflossenen Förderungsbeträge als Subventionen behandelt und kürzte somit die Anschaffungskosten. Von der Verkehrsgesellschaft-A wurde aufgrund der neuen Beschlussfassung der bisher von der Gebietskörperschaft A vereinnahmte Förderungsbetrag rückverrechnet.

Hinsichtlich der Förderungsbeiträge der **Gebietskörperschaft-B** ergibt sich folgender weiterer Sachverhalt:

Durch die Aufhebung der Gemeinderatsbeschlüsse betreffend die Projekte 1 und 2 am wurde die Finanzierungsvereinbarung des Jahres 1999 als hinfällig angesehen, ohne dass die ursprünglich rechtsgültig abgeschlossenen Subventionsverträge zwischen der Gebietskörperschaft A und der Verkehrsgesellschaft ausdrücklich gekündigt wurden. Im Jahr 2001 wurde zwischen den Gebietskörperschaften A und B eine neue Finanzierungsvereinbarung betreffend die Projekte 1 und 2 abgeschlossen.

Die Gebietskörperschaft B verpflichtet sich hierin, der Gebietskörperschaft A einen Kostenersatz in Höhe von max. öS 614 Mio. (mit Wertsicherungsklausel) zu den nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der Verkehrsgesellschaft zu

gewähren, was 50 % der von der Verkehrsgesellschaft benötigten Mittel zur Realisierung des Projekts entspricht. Die Leistung dieses Kostenersatzes in den Jahren ab 1999 in Form von Beiträgen nach Maßgabe des tatsächlichen Mittelbedarfs an die Gebietskörperschaft A erfolgt, die von dieser an die Verkehrsgesellschaft Zug um Zug als Gesellschafterzuschuss weitergegeben wird.

Die Auswirkung der Behandlung der Förderungsbeiträge der Gebietskörperschaften A und B als Gesellschafterzuschuss besteht in einer zusätzlichen Abschreibungsmöglichkeit von ATS 1.918 Mio. und in der Inanspruchnahme von Investitionszuwachsprämien für den Teil der Investitionen, der in die Kalenderjahre 2002 bis 2004 fällt, obwohl beide Projekte zu 100% durch öffentliche Gelder finanziert worden sind.

Fragestellung:

- A) Kürzen Zuschüsse der Gebietskörperschaft A (Gemeinde) zu Verkehrs-Infrastrukturmaßnahmen, die von der gemeindeeigenen Verkehrsgesellschaft ausgeführt werden, zunächst in dieser kreditfinanziert werden, jedoch die Rückzahlungen des Kredits einschließlich Zinsen durch Gesellschafterzuschuss der Gebietskörperschaft A abgedeckt werden, die Anschaffungskosten der Infrastrukturmaßnahmen und wenn ja, wann (sofort oder bei Kreditrückführung)?
- B) Kürzen Zuschüsse der Gebietskörperschaft B (Land) zu Verkehrs-Infrastrukturmaßnahmen einer Gemeinde, die von der gemeindeeigenen Verkehrsgesellschaft ausgeführt werden und zur Hälfte von der Gebietskörperschaft B durch Zahlungen an die Gemeinde A und gleichzeitiger Weiterleitung in Form eines Gesellschafterzuschusses an die Verkehrsgesellschaft finanziert werden, die Anschaffungskosten der Infrastrukturmaßnahmen?

Lösungsvorschlag lt. Anfrage:

Kennzeichnendes Merkmal einer Subvention ist die mit der Mittelgewährung auferlegte Verpflichtung zu einem bestimmten im öffentlichen Interesse gelegenen Verhalten. Diese stärkt die Finanzkraft, zwingt jedoch zu einem bestimmten förderungswürdigen Verhalten.

Eine Gesellschaftereinlage dagegen stärkt die Finanzkraft der Gesellschaft, ohne diese zu einem bestimmten förderungswürdigen Verhalten im Allgemeininteresse zu zwingen.

Die ursprünglichen Subventionsverträge zwischen der Gebietskörperschaft A und der Verkehrsgesellschaft wurden nie ausdrücklich gekündigt und sind nach Ansicht der Bp somit weiterhin in Rechtskraft geblieben. Eine nachträgliche Umwandlung von rechtsgültig vereinbarten Subventionen in Gesellschafterzuschüsse erscheint außerdem aus der Sicht eines fremden Subventionsempfängers völlig fremdunüblich.

Hinsichtlich des Projektes 1 ist weiters anzumerken, dass die Umwandlung der Subvention in den Gesellschafterzuschuss zu einem Zeitpunkt (Mai 2002) erfolgte, als dieses Projekt schon fast fertig gestellt bzw. schon in Betrieb war.

Nach Ansicht der Bp. bleibt der Charakter einer Subvention erhalten, auch wenn die Subvention in einen Gesellschafterzuschusses verpackt wird, wenn die Mittel ausschließlich der Finanzierung bestimmter vorweg vereinbarter Investitionen dienen, die von der im Besitz einer Förderungsgebenden Gebietskörperschaft stehenden Verkehrsgesellschaft ausgeführt werden. Daran ändert nach Ansicht der Bp. eine teilweise Kreditfinanzierung nichts, wenn die Aufnahme der Kreditvaluta ausschließlich der Finanzierung der vorweg vereinbarten Investitionen dient und die Rückzahlung der Kreditvaluta wiederum über eine in einen Gesellschafterzuschuss gekleidete Subvention bedient wird.

Für die steuerliche Behandlung von zugewendetem Geld ist aus der Sicht des EStG/KStG zu untersuchen, wer die Geldleistung erbracht hat und in welcher Stellung der Geldgeber zum Geldempfänger steht.

Aus der Sicht des § 8 KStG ist von Bedeutung, ob die Zuwendung der Mittel aus gesellschaftsrechtlichen Erwägung erfolgt, d.h. dass die Vorteilszuwendung nur in der Gesellschafterstellung seiner Erklärung findet.

Laut Erkenntnis des VfGH vom 14.01.1983 B 223/78 war für die Abgrenzung der o.a. Frage von Bedeutung, ob das Bauwerk (Kongresshaus), für das das Geld hingegeben wurde, der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe diente und dass das Bauwerk erfahrungsgemäß nicht mit wirtschaftlichen Erfolgen verknüpft ist. Es ist weiters die Frage zu stellen, ob die Subvention auch dann gegeben worden wäre, wenn nur private Gesellschafter an der errichtenden Gesellschaft beteiligt gewesen wären.

Gemäß Erkenntnis des VwGH vom 16.09.1982 Zahl 2257/80 kann nicht außer Betracht bleiben, dass auch das Land oder der Bund sehr erhebliche Beträge zur Verfügung gestellt haben. Es ist von Bedeutung, dass die Stadt auch ein eigenes Förderungsinteresse unabhängig von ihrer Gesellschafterstellung hat.

Es ist daher sowohl im Fall A) und B) von Investitionskostenzuschüssen aus öffentlichen Mitteln auszugehen, die nach § 3 Abs. 1 Z 6 EStG iVm § 6 Z 10 EStG die abschreibbaren Anschaffungs- oder Herstellungskosten sofort kürzen. Daran ändert auch ein späterer Eingang des Förderungsbeitrages nichts, der sich nach der Rückzahlung der zur Finanzierung aufgenommenen Kreditvaluta richtet.

Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben gemäß § 8 Abs.1 KStG 1988 Beträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter geleistet werden.

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.

Ein Gesellschafterzuschuss stellt eine steuerneutrale Einlage im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 dar, wenn der Körperschaft vom

- Anteilsinhaber liquide Mittel oder Wirtschaftsgüter oder wirtschaftliche Vermögenseinheiten aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen zugewendet werden. Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen setzen also
- einen Vermögenstransfer aus dem Eigentum des Anteilsinhabers in das Eigentum der Körperschaft und die Übertragung in Eigentümerfunktion voraus, wobei
- der Titel für die zivilrechtliche Eigentumsübertragung im Gesellschafterbeschluss über die Einlage gelegen ist (offene Einlage) oder im Außenverhältnis in ein Rechtsgeschäft integriert ist (verdeckte Einlage)

Eine Zweckbindung der geleisteten Mittel schadet der Behandlung als Einlage nicht.

Voraussetzung für die Behandlung einer Zahlung an eine Körperschaft als Einlage ist aber jedenfalls die Gesellschafterstellung des Zahlers bzw. des Zuwendenden. Wirtschaftlich betrachtet liegt ein tauschartiger Vorgang vor, das Vermögen des Gesellschafters wird durch eine Einlagenleistung verringert wodurch gleichzeitig das Vermögen der empfangen Körperschaft erhöht wird, dafür kommt es beim Gesellschafter zu einem Beteiligungszugang oder zumindest zu einer Werterhöhung der Beteiligung.

Im gegenständlichen Sachverhalt stammten aber lediglich 50% der geleisteten Gesamtzahlungen des Gesellschafters aus seinem eigenen Vermögen. Die übrigen 50% wurden im Wege einer Zahlung eines Dritten - Subvention des Landes - über

den Gesellschafter - die Gemeinde - an die Körperschaft geleistet. Die Durchleitung von Mitteln eines Dritten über einen Gesellschafter an die Gesellschaft führt nicht dazu, dass diese Mittel den Charakter einer Einlage erwerben.

Zahlungen, die nicht aus dem Vermögen des Gesellschafters kommen, stellen keine Einlagen dar. Dabei ist zu beachten, dass die Fremdfinanzierung der Zahlung nichts am Einlagenatbestand ändert.

Ob Zahlungen, die aus dem Vermögen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft kommen, Einlagen oder Subventionen darstellen, ist Tatfrage, bei der uU die Indizien des konkreten Falles für die eine oder andere Lösung sprechen. Als ein Indiz könnte die budgetäre Behandlung in der Trägerkörperschaft (Subventionsmittel, die auch von der Tochtergesellschaft in Anspruch genommen werden, oder Mittel aus der Vermögensverwaltung, die daher der Gesellschaftersphäre zurechenbar sind). Die Weitergabe erhaltener Finanzzuweisungen aus dem Finanzausgleich ändert nichts an der Notwendigkeit einer Qualifikationsprüfung im vorgenannten Sinn.

Bezogen auf den vorliegenden Fall sind daher die erhaltenen Zahlungen bei der Körperschaft, soweit sie aus dem Vermögen der Gemeinde stammen, als steuerneutrale Einlage einzuordnen und andererseits, soweit es sich um durchgeschleuste Zahlungen des Landes handelt, als Subventionen zu behandeln.

Die folgenden Ausführungen betreffen nur mehr jenen Teil der Zahlungen, welche grundsätzlich als Einlagen anzusehen sind, also aus dem Vermögen des Anteilsinhabers Gemeinde stammen.

Im vorgelegten Sachverhalt wurde in einer Gemeinderatssitzung im Jahr 2000 ein Gemeinderatsbeschluss gefasst, welcher die Finanzierung eines Projektes einer im Eigentum der Gemeinde stehenden Kapitalgesellschaft im Wege eines Gesellschafterzuschusses (Einlage) vorsah. Dieser Gemeinderatsbeschluss kann als erforderlicher Gesellschafterbeschluss über die Vornahme einer Einlage angesehen werden. Zahlungen des Gesellschafters (= Gemeinde) an die Körperschaft sind ab diesem Zeitpunkt jedenfalls als Gesellschafterzuschüsse anzusehen und daher gewinnneutral gem. § 8 Abs.1 KStG zu behandeln.

Die bis zum Zeitpunkt des Gemeinderatsbeschlusses geleisteten Zahlungen, können grundsätzlich nicht rückwirkend in Gesellschafterzuschüsse umgewandelt

werden. Da aber aus dem Sachverhalt ein einheitliches Projektziel gefördert werden soll, kann eine Teilung der Zahlungen in einen Gesellschafterzuschuss einerseits und eine Subvention andererseits nicht vorgenommen werden. In diesem Fall müssen alle geleisteten Zahlungen des Gesellschafters (= Gemeinde) als einheitliche Leistung angesehen werden. Da die vor dem Gesellschafterbeschluss (=Gemeinderatsbeschluss) geleisteten Zahlungen im Verhältnis zum Gesamtvolumen als geringfügig – unter 10% - angesehen werden können, teilen diese geringfügigen Vorausleistungen das Schicksal der Hauptleistung. Da die Hauptleistung als Einlage des Gesellschafters in die Gesellschaft zu qualifizieren ist, trifft diese Einordnung auf die Zahlungen der Gemeinde an Ihre Körperschaft vor Vorliegen des Gemeinderatsbeschlusses ebenfalls zu.

6. § 23a KStG 1988 (Rz 7250 KStR 2001)

Sanierungsgewinn - Berechnung des nichtfestzusetzenden Betrages

Sachverhalt:

(KöStR verweisen unter Rz 654 auf die EStR Rz 1007, wo sich wiederum ein Verweis auf die oben zitierte Randzahl befindet)

Das Einkommen 2002 beträgt € 10.072,95 und enthält einen (anzuerkennenden) Sanierungsgewinn iHv € 8.648,51. Die Ausgleichsquote beträgt 40%.

Gem. § 23a Abs. 2 Z.1 ist vorweg "die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich der Sanierungsgewinne zu ermitteln". Ob mit "Steuer" nur die Tarifsteuer oder aber auch die Mindest-KöSt bzw. auch die Berücksichtigung der anrechenbaren SchwebeköSt zu verstehen ist, ist meines Erachtens unklar.

Die automatische Bescheiderstellung hat beides miteinbezogen und kam daher zu folgendem Ergebnis:

Einkommen 2002 inkl. Sanierungsgewinn	€ 10.072,95 x 34%	=	€ 3.424,80
abzügl. anrechenbare MiKö der Vorjahre		=	€ 517,58
Steuer vom Einkommen inkl. Sanierungsgewinn		=	€ 2.907,22
Einkommen 2002 ohne Sanierungsgewinn	€ 1.424,44 x 34%	=	€ 484,31

Steuer vom Einkommen ohne Sanierungsgewinn (= MiKö) = € 1.750,--

Die Differenz beträgt € 1.157,22 – daher Nichtfestsetzung iHv 60% = € 694,33

Ohne Berücksichtigung der Schwebe-KöSt (Einkommen inkl. Sanierungsgewinn) und der Mindest-KöSt (Einkommen ohne Sanierungsgewinn) würde die Differenz € 2.940,49 betragen und somit zu einer Nichtfestsetzung iHv € 1.764,29 führen.

Nach Ansicht des FA widerspricht es dem Sinn des Gesetzes, dass jemand, der beispielsweise ein höheres Einkommen ohne Sanierungsgewinn hat als in diesem Beispiel letztlich eine höhere Entlastung seines Sanierungsgewinnes enthält.

Andererseits würde eine Nichtfestsetzung iSd der zweiten Berechnungsmethode dazu führen, dass eine Festsetzung unter der Mindest-KöSt (nämlich € 1.142,93) zu erfolgen hätte.

Fragestellung:

Sanierungsgewinn - Berechnung des nichtfestzusetzenden Betrages gem. § 206 lit b BAO bei Kapitalgesellschaften (wie ist die Mindest-KöSt zu berücksichtigen?)

Bei der Berechnung des nicht festzusetzende Betrages ist gem. § 23a Abs. 2 Z 1 KStG 1988 die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich der Sanierungsgewinne zu ermitteln.

Aus dieser Formulierung des Gesetzestextes ist abzuleiten, dass bei der Gegenüberstellung der rechnerischen Abgabenbeträge so vorzugehen ist, als würde die KöSt für das Sanierungsjahr ohne Sanierungsgewinn ermittelt werden. Historisch betrachtet waren die Sanierungsgewinne bis 1998 gänzlich steuerfrei. Die durch die Steuerpflicht des Sanierungsgewinnes entstehende Steuerlast soll aber ebenfalls nur im Ausmaß der geleistete Ausgleichsqoute festgesetzt werden.

Es ist daher bei nach Abzug des Sanierungsgewinnes verbleibenden niedrigen Gewinnen die Mikö in dieser Vergleichsrechnung aufzunehmen und nicht eine allfällige Trarifsteuer nach dem Modell eines Progressionsvorbehaltens.

Der Nichtfestsetzungsbetrag ist wie folgt zu ermitteln:

KöSt mit Sanierungsgewinn	Betrag X (darauf KEINE Mindestkörperschaftssteueranrechnung)	3.424,80
KöSt ohne	Betrag Y, mindestens aber	1.750,00

Sanierungsgewinn	Mindestkörperschaftsteuer	
Differenz Betrag X – Betrag Y	Steuer auf Sanierungsgewinn	1.674,80
Steuer auf Sanierungsgewinn x (100% – Quote)	Nichtfestsetzungsbetrag	1.004,88
KöSt mit Sanierungsgewinn – Nichtfestsetzungsbetrag	Steuer, darauf Mindest-körperschaft-steueranrechnung	2.419,92

7. Zuordnung eines Gebäudes zum Unternehmensbereich einer GmbH (§ 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG iVm § 8 KStG)

Gegenstand der Anfrage

Anerkennung der Vermietungstätigkeit (Vermietung von Wohnungen an die Gesellschafter)

Sachverhalt

In den Jahren 2000 bis 2002 errichtet eine GmbH (zwei Gesellschafter) ein Miethaus (in städtischer Toplage) mit 3 Wohnungen. Eine Wohnung wird nach Fertigstellung des Gebäudes im Jahr 2002 einem fremden Dritten, die anderen zwei Wohnungen den beiden Gesellschaftern (einer davon ist auch Geschäftsführer der GmbH) jeweils zu einem fremdüblichen Mietentgelt überlassen. Die Mietverträge sehen jeweils ein Optionsrecht für den Erwerb der Wohnung nach einer 10jährigen Mietdauer vor. Auch dieser Veräußerungspreis wird fremdüblich festgesetzt. Eine andere Tätigkeit übt die GmbH nicht aus.

Bei Betrachtung des Verhältnisses zwischen der GmbH und den Gesellschaftern und der GmbH und dem Dritten sind folgende Unterschiede zu verzeichnen:

- der Vertrag zwischen der GmbH und den Gesellschaftern wurde bei Baubeginn (2000) ohne Einschaltung von Inseraten abgeschlossen, während der Vertrag mit dem Dritten nach einer Werbeeinschaltung kurz vor Baufertigstellung (2002) unterzeichnet wurde;
- die Finanzierung hinsichtlich der Wohnungen der beiden Gesellschafter erfolgt über ein Fremdwährungsdarlehen, wobei die beiden Gesellschafter laut Vertrag mit der GmbH den gesamten (Kurs)Verlust bzw (Kurs)Gewinn übernehmen. Überdies besteht eine Haftung

gegenüber der Bank. Die dritte Wohnung wurde demgegenüber nicht über ein Fremdwährungsdarlehen finanziert;

- die Kaufoption (Kaufpreis) bezüglich der beiden Gesellschafter-Wohnungen wurde folgendermaßen kalkuliert: Anschaffungskosten des Grund und Bodens (Anschaffung erfolgte kurz vor Baubeginn) + fortgeschriebene (Netto)Anschaffungskosten des Gebäudes (Jahres-AfA 2 %) + geringfügiger Gewinnaufschlag. Der Kaufpreis der dritten Wohnung ist ein Fixpreis.

Aus der Vermietung und steuerfreien Veräußerung der Wohnungen nach 10jähriger Mietdauer ist ein äußerst geringer Gesamtgewinn nur erzielbar, wenn der GmbH auch für die Vermietung der Wohnungen an die zwei Gesellschafter ein Vorsteuerabzugsrecht zusteht, da die Kalkulation der Miete als auch der Veräußerungspreis auf den Nettokosten basiert.

Fragestellung

Können die zwei, den Gesellschaftern vermieteten Wohnungen dem nichtunternehmerischen Bereich der GmbH zugeordnet werden, wenn diese Wohnungen von Beginn an für die Nutzung zu privaten Wohnzwecken der Gesellschafter errichtet worden sind?

Allfälliger Lösungsvorschlag des Finanzamtes

1. Fall:

Das gesamte Gebäude dient der Einkommenserzielung (Gesamtgewinn) der GmbH (wenn auch von den Kosten, soweit sie auf die Gesellschafterwohnungen entfallen, ein Vorsteuerabzugsrecht besteht), das Mietentgelt sowie der Veräußerungserlös werden fremdüblich festgesetzt.

Es liegt kein gemischt genutztes Investitionsgut vor, sodass das Gebäude (mit den für private Wohnzwecke der Gesellschafter errichteten und überlassenen Wohnungen) zur Gänze zum Unternehmensbereich der GmbH gehört und ein anteiliger Vorsteuerausschluss nicht möglich ist.

2. Fall:

In der Errichtung von Wohnungen zur Vermietung für private Wohnzwecke der Gesellschafter ist eine sozietäre Veranlassung zu erkennen. Die Einräumung des Nutzungsrechtes und der Kaufoption verbunden mit dem Erstreben eines nur äußerst geringen Gesamtgewinnes lässt die unternehmerische Veranlassung in den Hintergrund treten. Umso mehr als gerade durch diese Gestaltung eine Reduzierung der Kosten für private Wohnzwecke erreicht werden soll. Das Gebäude dient daher insoweit nicht unternehmerischen Zwecken der GmbH.

Es liegt diesfalls ein gemischt genutztes Investitionsgut vor. Ein Vorsteuerabzug ist nur aus den der Fremdvermietung zuordenbaren Kosten zulässig.

Obwohl der VwGH in Erkenntnissen der jüngeren Zeit (2001/15/0002 v. 24.6.2004) bestätigt hat, dass es nicht denkunmöglich ist, dass auch Körperschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, einen außerbetrieblichen Bereich haben können, ist dieser nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen anzunehmen.

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen

(vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Seite 134; Hofstätter/Reichel, Tz 78 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988).

Es kann sich daher bei dem außerbetrieblichen Vermögen lediglich um Wirtschaftsgüter handeln, welche in keiner Beziehung zur Betriebssphäre stehen.

In allen übrigen Fällen, wie auch in dem hier vorliegenden Tatbestand, bieten die Regelungen über die verdeckte Ausschüttung eine ausreichende Grundlage ungewöhnliche oder verzerrende Gestaltungen von Rechtsbeziehungen einer gleichmäßigen Besteuerung zuzuführen.

Wenn Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Kapitalgesellschaften unter fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen werden, bleibt auch kein Raum für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung.

8. § 162 BAO - Nicht belegbare Betriebsausgaben (zB Aushilfslöhne, Provisionen)

Sachverhalt:

Kapitalgesellschaften rechnen nicht belegbare Betriebsausgaben außerbilanzmäßig (Empfänger wird nicht bekannt gegeben). Es besteht die berechtigte Vermutung, dass diese Beträge an Gesellschafter-Geschäftsführer oder sonstige Angestellte weitergegeben werden.

Fragestellung:

Welche Möglichkeiten bestehen, derartige Gestaltungen hintanzuhalten?

Aufwendungen der juristischen Personen, denen die Abzugsfähigkeit mangels Nennung des Empfängers gem § 162 BAO nicht zukommt, sind auf der Ebene der Körperschaft grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung. Sie können nur dann als verdeckte Ausschüttung behandelt werden, wenn begründeter Verdacht besteht, dass der Eigentümer der juristischen Person der Empfänger ist (vgl. VwGH 26.9.2000, 98/13/0216).

Liegt ein derartiger begründeter Verdacht nicht vor, kann eine verdeckte Ausschüttung nicht angenommen werden und es erfolgt lediglich eine Erhöhung des Gewinnes der Körperschaft um die nicht nachgewiesenen Beträge.

Es handelt sich also um ein Sachverhalts- und nicht um ein Rechtsproblem.

Bundesministerium für Finanzen, 7. Oktober 2005