Kurs ESt/KSt II

Termine

Mittwoch	07.01.2009	15:30-18:45	HS 9
Mittwoch	14.01.2009	15:30-18:45	ESH 1
Mittwoch	21.01.2009	15:30-18:45	ESH 1
Mittwoch	04.02.2009	15:30-16:15	HS 3 (Klausur)

Inhalte und Zeitplan

- Wiederholung und Vertiefung ausgewählter Aspekte des Körperschaftsteuerrechts **(1. Einheit**)
- Schwerpunkt „Gruppenbesteuerung“ (**ev Ende 1. Einheit + 2. Einheit + 3. Einheit**)
- Schwerpunkt „Besteuerung der Privatstiftung“ (**Rest der 3. Einheit**)

Inhaltsübersicht (1)

I. Wiederholung und Vertiefung ausgewählter Aspekte des Körperschaftsteuerrechts

1. System der Körperschaftsteuer
2. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht (§ 1 KStG)
3. Abgrenzung der persönlichen Steuerpflicht (§ 3 KStG)
4. Beginn und Ende der Steuerpflicht (§ 4 KStG)
5. Einkommen, Einkommensermittlung (§ 7 KStG)
6. Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung (§ 8 KStG)
7. Unternehmensgruppen (§ 9 KStG) ➔ s. Punkt II
8. Befreiung für Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 KStG)
9. Abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (§ 11 KStG)
10. Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (§ 12 KStG)
11. Sondervorschriften für Privatstiftungen (§ 13 KStG) ➔ s. Punkt III

Inhaltsübersicht (2)

II. Schwerpunkt Gruppenbesteuerung (Folien adaptiert übernommen von Herrn MMag. Werner Haslehner)

1. Ziele der Gruppenbesteuerung
2. Struktur der Gruppenbesteuerung
3. Gruppenmitglied und Gruppenträger
4. Finanzielle Verbindung
5. Ergebnisermittlung
6. Ergebniszurechnung
7. Gruppenbesteuerung über die Grenze
8. Firmenwert und Beteiligungsansatz
9. Verfahrensrechtliche Fragen
10. Steuerumlagen
11. Gruppenaustritt
12. Mindest-Körperschaftsteuer
13. Gruppenbesteuerung und Umgründungen

Inhaltsübersicht (3)

III. Besteuerung der Privatstiftung

1. Einteilung der Privatstiftung
2. Besteuerung der nichtbetrieblich-eigennützigen Stiftung
3. Besteuerung der betrieblich-eigennützigen Stiftung
4. Gegenüberstellung Kapitalgesellschaft-Privatstiftung

I. Wiederholung und Vertiefung ausgewählter Aspekte des Körperschaftsteuerrecht

1. System der Körperschaftsteuer

System der Körperschaftsteuer

- Das Körperschaftsteuerrecht ist durch den **Grundsatz der Individualbesteuerung** und das **Subjektsteuerprinzip** geprägt (KStR Rz 361)
  - Jede Körperschaft unterliegt mit dem von ihr erzielten Einkommen der Körperschaftsteuer; jede Körperschaft ist einzeln für sich steuerpflichtig.
- Die Steuersubjektivität bleibt auch im Fall der Eingliederung in eine Unternehmensgruppe (§ 9) bestehen.
  - § 9 enthält eine spezielle Zurechnungsanordnung für das steuerliche Ergebnis von Unternehmensgruppen.
- Für das Bestehen eines BgA ist wirtschaftliche Selbständigkeit vorausgesetzt, um das Rechtsgebilde innerhalb der KöR für Besteuerungszwecke abzugrenzen (vgl § 2).
- Besteht persönliche Steuerpflicht entfaltet diese ertragsteuerlich Abschirmwirkung gegenüber den dahinterstehenden Gesellschaften (Mitgliedern, Eigentümern).
  - Das von der Körperschaft erzielte Einkommen ist dieser und nicht den dahinterstehenden Gesellschaftern (Mitgliedern, Eigentümern) zuzurechnen.

Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht (§ 1 KStG)

Unbeschränkte Steuerpflicht (1)

- Ort der Geschäftsleitung (§ 27 Abs 2 BAO)
  - Ort, wo sich der **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung** befindet.
  - […] wo die für die Geschäftsführung nötigen unternehmerischen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (VwGH 23.2.1987, 85/15/131; 6.4.1995, 94/15/206).
  - Faktisch wird damit auf jenen Ort abgestellt, an dem die zur Geschäftsführung befugten Personen die laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten.
  - Prüfungsschema
    - **Welche** Entscheidungen kennzeichnen das Tagesgeschäft einer Gesellschaft?
    - **Wer** ist der tatsächliche Oberleiter der Gesellschaft?
    - **Wo** trifft der geschäftliche Oberleiter die Entscheidungen über die wesentlichen Geschäftsführungshandlungen?
- Sitz (§ 27 Abs 1 BAO)
  - Gem **§ 27 Abs 1 BAO** haben Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen ihren Sitz iS der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung
  - Einen Sitz können nur juristische Personen und nichtrechtsfähige Einrichtungen mit Steuersubjektivität, nicht aber Einzelunternehmen haben (VwGH 16.3.1989, 88/14/0246).
  - An einem Sitz fehlt es allerdings idR bei Betrieben gewerblicher Art oder nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen. Für diese Fälle richtet sich die unbeschränkte Steuerpflicht daher allein nach dem Ort der Geschäftsleitung.

Unbeschränkte Steuerpflicht (2)

- Körperschaften des § 1 Abs 2
  - Juristische Personen des privaten Rechts (Abs 2 Z 1)
    - Kapitalgesellschaften (AG, SE, GmbH)
    - Vereine
    - Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
    - Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVaG)
    - Stiftungen (Privatstiftungen, Stiftungen und Fonds nach BStFG)
    - Sparkassen
    - Sonderfall: Ruhender Nachlass (hereditas iacens)
  - Betriebe gewerblicher Art (BgA) von Körperschaften öffentlichen Rechts (Abs 2 Z 2)
  - Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (Abs 2 Z 3 iVm § 3)
    - Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen
    - Nichtrechtsfähige Anstalten
    - Nichtrechtsfähige Stiftungen
    - Nichtrechtsfähige Zweckvermögen

Unbeschränkte Steuerpflicht (3)

- Ausländische Körperschaften und unbeschränkte Steuerpflicht
  - Ausländische Körperschaften können als juristische Personen des privaten Rechts iSd § 1 Abs 2 Z 1 der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn sie einem inländischen Typus einer juristischen Person des privaten Rechts vergleichbar sind und der Ort der Geschäftsleitung im Inland liegt.
  - Typenvergleich
    - Instrument, **um eine ausländische Gesellschaft in das österreichische Steuerrecht einzuordnen**
    - Kernfrage: Ist die ausländische Gesellschaft aus österreichischer Sicht Personen- oder Kapitalgesellschaft, **Einkommen- oder KSt-Subjekt**.
    - Gesetzlich festgelegt ua in § 1 Abs 3 Z 1 lit a, § 7 Abs 3 Ts 1, § 9 Abs 2 Ts 2, § 10 Abs 2 lit a, § 24 Abs 4
    - Nach der Rspr des VwGH ist va darauf abzustellen, ob die ausländische Körperschaft eine von den Gesellschaftern unabhängige Rechtspersönlichkeit hat, ein festes im Eigentum der Gesellschafter stehendes Kapital aufweist, die Haftung für Schulden der Körperschaft auf das Vermögen der Körperschaft beschränkt ist, die Möglichkeit der Gewinnausschüttung besteht und die Gesellschafter die Willensbildung bestimmen ➔ Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse
    - britische CP ltd, vergleichbar mit der inländischen AG (VwGH 20.9.2006, 2005/14/0124); die irische private company, vergleichbar mit der inländischen GmbH (VwGH 27.4.2006, 2003/16/0110)
  - Besteht keine Vergleichbarkeit mit einer juristischen Person ist weiter zu untersuchen, ob das ausländische Gebilde als Körperschaft iSd § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3 zu erfassen ist. Diese Einordnung setzt voraus, dass das Einkommen nicht bei einem anderen Stpfl zu versteuern ist (§ 3).

Beschränkte Steuerpflicht

- Körperschaften, die im Inland weder Sitz noch Geschäftsleitung haben (§ 1 Abs 3 Z 1)
  - Steuerpflicht erstreckt sich auf die Einkünfte des § 98 EStG
- Körperschaften öffentlichen Rechts und an sich steuerbefreite Körperschaften mit Einkünften, von denen ein KESt-Abzug vorzunehmen ist (§ 1 Abs 3 Z 2 und 3)
  - Vor allem kest-pflichtige Erträge
  - Ausgenommen sind Beteiligungserträge gem § 10 KStG

Abgrenzung der persönlichen Steuerpflicht (§ 3 KStG)

Die Regelung des § 3 KStG

- Steuersystematisch ergänzt § 3 die Vorschrift des § 1 Abs 2 Z 3.
  - Die Vorschrift des § 3 dient der **Schließung sachwidriger Lücken** im System der Ertragsteuersubjekte. ➔ Vermeidung von Doppelbesteuerung und Doppel-Nichtbesteuerung.
- **Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen**, die ertragsteuerlich als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren sind, sind keine Körperschaften iSd § 1 Abs 2 Z 3, da ihr Einkommen auf Ebene der Gesellschafter ertragsteuerlich zu erfassen ist
  - Nach KStR Rz 93 können Belegschaften von Unternehmen und Personalvertretungen von BgA unter § 1 Abs 2 Z 3 fallen (zu letzteren vgl auch VwGH 19.5.1993, 91/13/0169). Einkünfte aus einer Werksküche, die durch eine Belegschaft oder deren Personalvertretung betrieben wird, sind der Personenvereinigung zuzurechnen und unterliegen der KSt
- Keine Personenvereinigungen iSd § 1 Abs 2 Z 3 sind Arbeitsgemeinschaften, Gelegenheitsgesellschaften (zB Konsortium), GmbH & Co KG, EWIV
- Nichtrechtsfähige Anstalten und nichtrechtsfähige Stiftungen
- Nichtrechtsfähiges Zweckvermögen
  - Sammelvermögen als Körperschaft iSd § 1 Abs 2 Z 3, wenn das Sammelvermögen in treuhändischer Verwaltung der Sammler Sammeleinkünfte abwirft (KStR Rz 28)
  - Communio incidens (Zufallsgemeinschaft iSd § 825 ABGB), soweit die Gemeinschafter nicht bekannt sind und eine Zurechnung an diese daher nicht erfolgen kann
  - Herrenloser Nachlass (keine Erben) ➔ § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3
- Kein Zweckvermögen iSd § 1 Abs 2 Z 3 sind Betriebsratsfonds, Invf, Konkursm

Beginn und Ende der Steuerpflicht (§ 4 KStG)

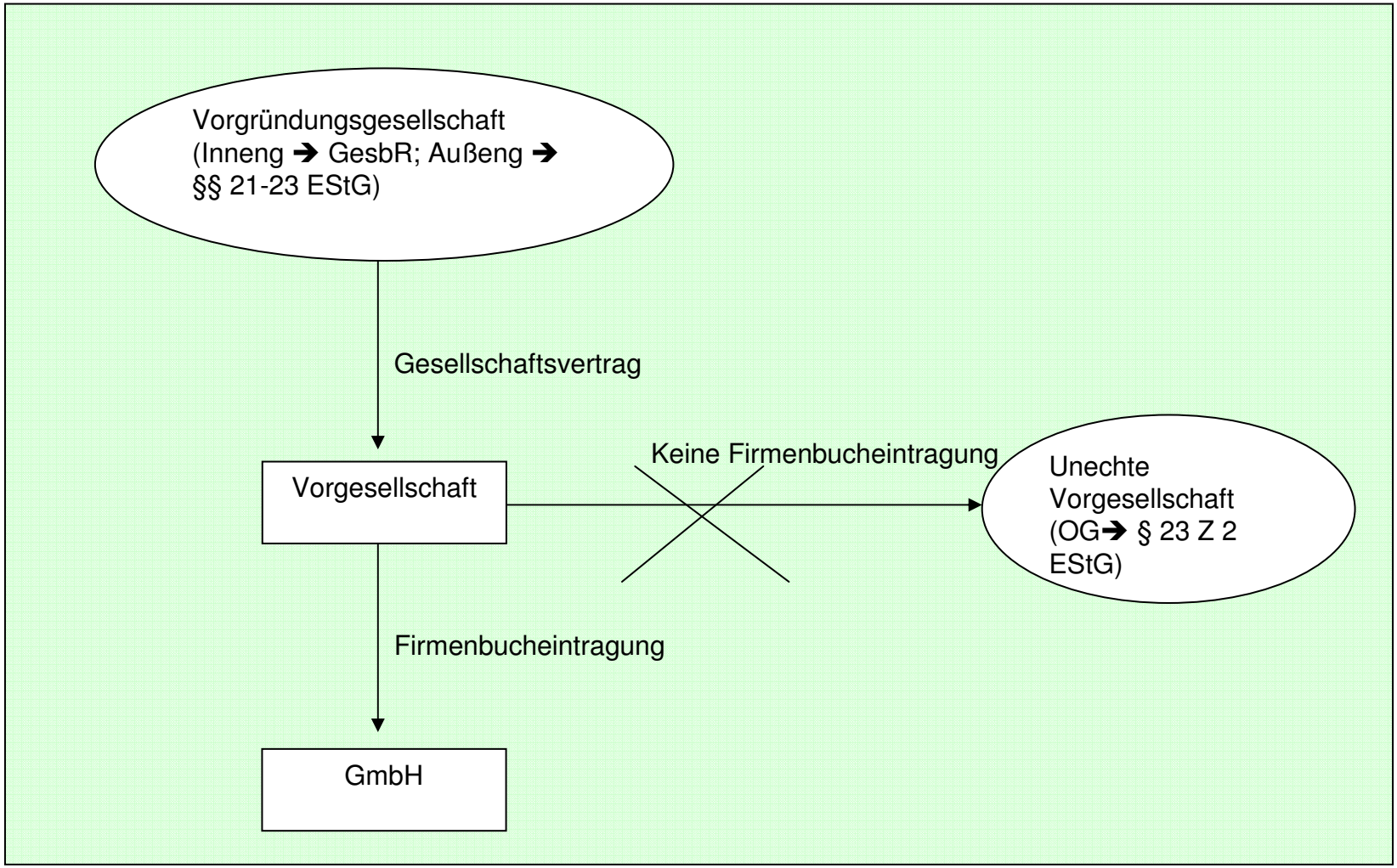
Beginn der unbeschränkten KSt-Pflicht (1)

- § 4 Abs 1 erster Satz KStG: Für juristische Personen des privaten Rechts iSd § 1 Abs 2 Z 1: Beginn der KSt-Pflicht wird auf einen Zeitpunkt vor dem Entstehen der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit verlagert.
  - 2 Voraussetzungen
    - Feststellung der Rechtsgrundlage (Notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrags, der Stiftungsurkunde
    - Es muss eine nach außen hin erkennbare wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet werden [Eröffnung eines Bankkontos (VwGH 4.3.1987, 84/13/0239), Vornahme einer Geldtransaktion für die Körperschaft, etc.]
- § 4 Abs 1 zweiter Satz KStG: Der Beginn der Steuerpflicht der Körperschaften iSd § 1 Abs 2 Z 2 und Z 3 richtet sich nach den §§ 2 und 3.
- **Vorgesellschaft**
  - Zivilrecht: entsteht durch Beurkundung des Gesellschaftsvertrags; „Vor-AG“; „Vor-GmbH“; Identitätstheorie)
  - Körperschaftsteuer: nach außen in Erscheinung tretende Vorgesellschaft **mit der Kapitalgesellschaft ident**, sofern sie später als Kapitalgesellschaft in das Firmenbuch eingetragen wird = einheitliches KSt-Subjekt
    - Vorgesellschaft kann bereits Gruppenmitglied bzw Gruppenträger sein (KStR Rz 367).
    - Vorgesellschaft zB geeignete übernehmende Körperschaft iSd § 12 Abs 3 UmgrStG (BMF 28.2.2002)

Beginn der unbeschränkten KSt-Pflicht (2)

- **Unechte Vorgesellschaft** liegt vor, wenn
  - die Gründer von Beginn an keine Registrierung anstreben,
  - der ernsthaft eingebrachte Eintragungsantrag nicht ernsthaft weiterbetrieben wird (Nichtbeseitigung von Eintragungshindernissen oder Nichtbeschaffung von Eintragungsunterlagen) oder
  - nach Ablehnung des Eintragungsantrages eine Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern nicht erfolgt.
- Unechte Vorgesellschaft ➔ keine Körperschaft iSd § 1 Abs 2 Z 1, sondern **Mitunternehmerschaft** iSd § 23 Z 2 EStG, wenn sie im Rahmen ihres Betriebes unternehmerisch tätig ist (EStR Rz 5802; KStR Rz 123); keine KSt-Pflicht, da § 1 Abs 2 Z 3 iVm § 3.
- **Vorgründungsgesellschaft**
  - Vorvertrag nach § 936 ABGB (Vereinbarung der Mindestinhalte des Hauptvertrags)
  - Vorgründungsgesellschaft als Innengesellschaft, keine Mitunternehmerschaft
  - Vorgründungsgesellschaft als Außengesellschaft, Mitunternehmerschaft

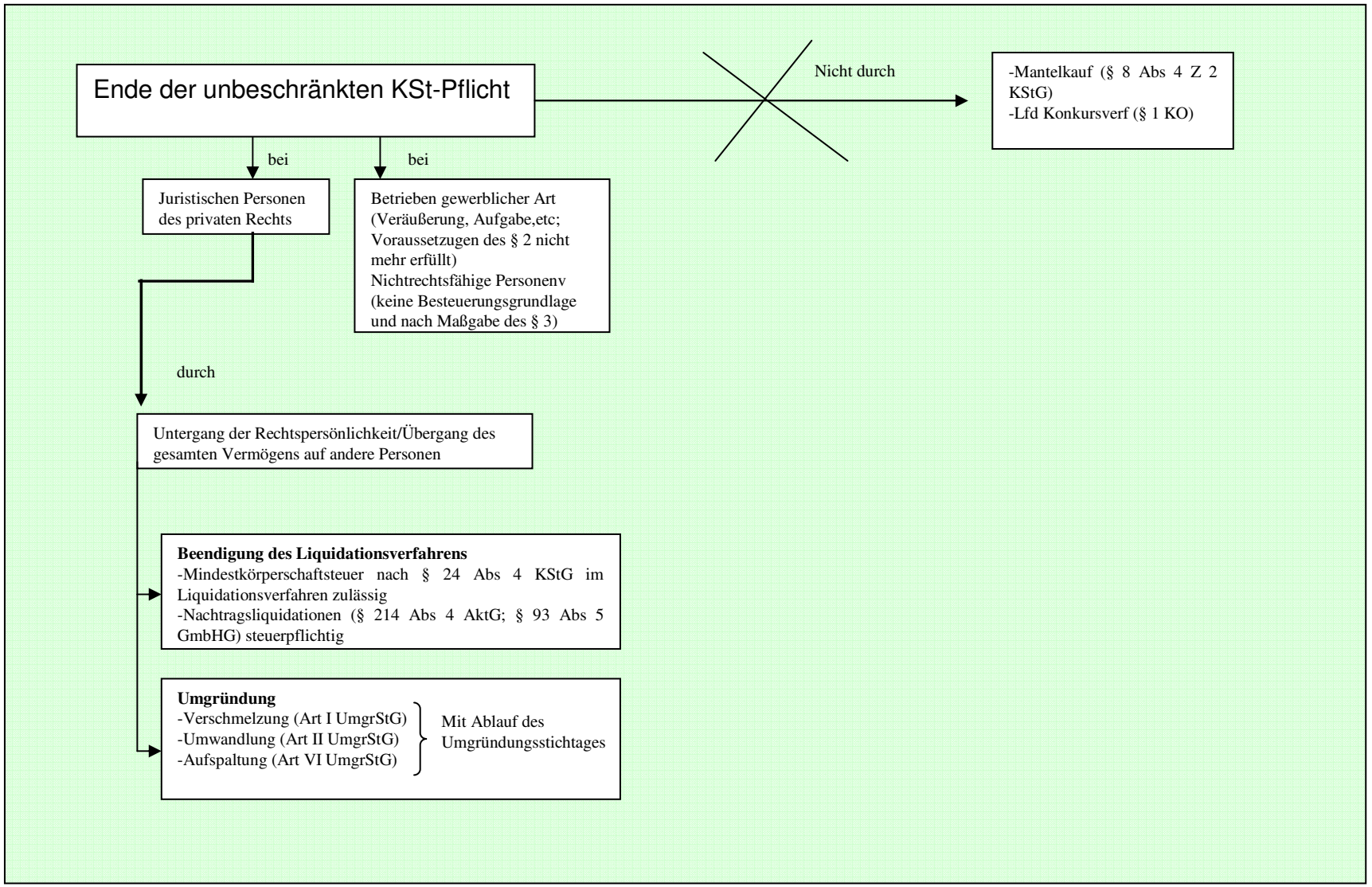
Beginn der unbeschränkten KSt-Pflicht (3)



Ende der unbeschränkten KSt-Pflicht (1)

- Nach § 4 Abs 2 sind Körperschaften iSd § 1 Abs 2 bis zu jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist.
- Entscheidend ist der **Untergang der Rechtspersönlichkeit der Körperschaft;** muss nicht mit der amtswegigen Löschung im Firmenbuch zusammenfallen (VwGH 31.3.2005, 2002/15/0032 zur Mindest-KSt nach § 24 Abs 4 KStG).
- Untergang der Rechtspersönlichkeit durch
  - Beendigung des Liquidationsverfahrens (§ 19 KStG); Nachtragsliquidationen (§ 214 Abs 4 AktG; § 93 Abs 5 GmbHG) fallen noch in die Steuerpflicht (KStR Rz 131).
  - Umgründung
    - Verschmelzung (Art I, §§ 1-6 UmgrStG): KSt-Pflicht der übertragenden Körperschaft endet mit Ablauf des steuerlichen Verschmelzungsstichtages
    - Umwandlung (Art II, §§ 7-11 UmgrStG, §§ 1-6 UmwG): KSt-Pflicht der übertragenden Körperschaft endet mit Ablauf des steuerlichen Umwandlungsstichtages
    - Spaltung (Art VI, §§ 32-38 UmgrStG, §§ 1-18 SpaltG): Bei der Aufspaltung endet die KSt-Pflicht mit Ablauf des Spaltungsstichtages, bei der Abspaltung tritt kein (!) Ende der KSt-Pflicht ein.
- Kein Untergang der Rechtspersönlichkeit durch Konkurs (KStR Rz 133) oder Mantelkauf iSd § 8 Abs 4 Z 1 (KStR Rz 137)

Ende der unbeschränkten Steuerpflicht (2)



Beginn und Ende der beschränkten KSt-Pflicht

- Beschränkte Steuerpflicht gem § 1 Abs 3 Z 1 KStG
  - Beginn: Zeitpunkt, zu dem das ausländische Rechtsgebilde erstmals die Kriterien des § 1 Abs 3 Z 1 erfüllt. Voraussetzung ist das Bestehen einer Rechtsstruktur, die einer inländischen Körperschaft vergleichbar ist sowie das Zufließen von Einkünften iSd § 98 EStG
  - Ende: Zeitpunkt, zu dem das ausländische Rechtsgebilde aufgelöst wird oder seine Rechtsstruktur derart verändert wird, dass nach dem Typenvergleich keine Vergleichbarkeit mit einer inländischen Körperschaft besteht. Ferner endet die beschränkte Steuerpflicht mit Beendigung der Inlandsaktivitäten.
- Beschränkte Steuerpflicht gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG
  - Die beschränkte KSt-Pflicht beginnt mit der Errichtung der inländischen KöR und dem Anfallen von Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist bzw mit dem Erzielen von ausländischen Einkünften, die den abzugspflichtigen vergleichbar sind (§ 21 Abs 2 und 3).
  - Die beschränkte KSt-Pflicht endet mit dem Untergang der KöR sowie dann, wenn keine Einkünfte zu erzielen sind.
- Beschränkte Steuerpflicht gem § 1 Abs 3 Z 3 KStG
  - Die beschränkte Steuerpflicht beginnt mit Eintritt der Voraussetzungen für die Abgabenbefreiung. Für Körperschaften iSd § 1 Abs 2 Z 1 kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4 Abs 1 die beschränkte Steuerpflicht bereits vor Entstehen der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit eintreten.
  - Die beschränkte Steuerpflicht endet mit dem Wegfall der Voraussetzungen für die Abgabenbefreiung, womit idR unbeschränkte KSt-Pflicht eintritt. Für abgabenrechtlich begünstigte Rechtsträger iSd § 5 Z 6 KStG ist wiederum § 43 BAO zu beachten. Demnach entfällt die beschränkte Steuerpflicht iSd § 1 Abs 3 Z 3 mit Beginn jenes Kalenderjahres, in dem die Voraussetzungen entfallen.

Einkommen, Einkommensermittlung (§ 7 KStG)

Einkommensbegriff und Einkommensermittlung (§ 7 Abs 1 und 2 KStG) (1)

- Grundsätze (§ 7 Abs 1)
  - Grundsatz der Individualbesteuerung
  - Grundsatz der Abschnittsbesteuerung
    - Der KSt ist das Einkommen zugrunde zu legen, das die unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat
- Einkommensbegriff für Körperschaften (§ 7 Abs 2 erster Satz: „Einkommen ist …“)
  - Verweis auf die in § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten
  - Einkünfte iSd § 7 Abs 2 erster Satz iVm § 2 Abs 3 und 4 EStG sind
    - der Gewinn (§§ 4-14 EStG) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb
    - der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16 EStG) bei den anderen Einkünften
- Einkommensermittlung der Körperschaften (§ 7 Abs 2 zweiter Satz: „Wie das Einkommen zu ermitteln ist …“)
  - Nach den für Körperschaften anwendbaren Vorschriften des EStG (vgl KStR Rz 294)
  - Spezielle Vorschriften des KStG

Einkommensbegriff und Einkommensermittlung (§ 7 Abs 1 und 2 KStG) (2)

- Verlustverrechnung
  - Verlustausgleich und Verlustausgleichsbeschränkungen für § 7 Abs 2-Körperschaften
    - Verluste iZm stillen Beteiligungen (§ 27 Abs 1 Z 2 EStG)
    - Verluste aus sonstigen Leistungen (§ 29 Z 3 EStG)
    - Verluste aus Spekulationsgeschäften (§ 30 Abs 4 EStG)
    - Verlustbeteiligungsmodell iSd § 2 Abs 2a EStG
    - Verlustausgleichsgrenze des § 2 Abs 2b Z 1 EStG (75% der positiven Einkünfte)
    - Keine Verlustausgleichsgrenze für Sondergewinne iSd § 2 Abs 2 b Z 3 EStG
  - Verlustausgleich und Verlustausgleichsbeschränkungen für § 7 Abs 3-Körperschaften
    - § 7 Abs 3-Körperschaften erzielen kraft Gewerbebetriebsfiktion Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 EStG.
    - Eine andere Einkunftsart ist nicht möglich
    - Verlustausgleichsgrenze des § 2 Abs 2b Z 1 EStG
  - Verlustabzug
    - Verluste aus den Vorjahren können nach § 8 Abs 4 Z 2 iVm § 18 Abs 6 und 7 EStG in die Folgejahre vorgetragen und dort als Sonderausgabe abgezogen werden.
    - Der Verlustvortrag steht nur für Verluste zu, die aus den betrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs 3 Z 1-3 EStG) entstehen.
    - Mantelkauftatbestand des § 8 Abs 4 Z 2 (gesamten kumulierten Verlustvorträge aus den Jahren vor dem Mantelkaufjahr gehen verloren)
    - Verlustvortragsgrenze des § 2 Abs 2b Z 2 EStG (75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte)
    - Keine Verrechnungsgrenzen für Sondergewinne iSd § 2 Abs 2b Z 3 EStG

Einkommensbegriff und Einkommensermittlung (§ 7 Abs 1 und 2 KStG) (3)

- Verlustverrechnung und ausländische Verluste
  - Verluste von ausländischen Betriebsstätten (KStR Rz 318)
  - Verluste von ausländischen Körperschaften
    - Sind ausländische Gesellschaften eigenständige KSt-Subjekte, unterliegen ihre Einkünfte der ausländischen KSt
    - Bei Unternehmensgruppe (Regelung des § 9 Abs 6 Z 6): Nach § 9 Abs 6 Z 6 sind die steuerlichen Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern der ersten Auslandsebene dem inländischen Gruppenträger zuzurechnen, wobei die Verlustzurechnung anteilsmäßig (nach Maßgabe des Beteiligungsausmaßes) erfolgt.
- Verlustverrechnung und beschränkte Steuerpflicht
  - Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften können nach § 102 Abs 1 EStG Verluste, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, mit positiven inländischen Einkünften ausgleichen.
  - Der Verlustabzug als Sonderausgabe gem § 8 Abs 4 iVm § 18 Abs 6 und 7 EStG ist nach § 102 Abs 2 Z 2 EStG nur für Verluste möglich, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1-3 EStG dienen.

Gewinnermittlung nach § 7 Abs 3 KStG

- § 7 Abs 3-Körperschaften (AG, GmbH, SE, rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, etc)
- Rechtsfolgen des § 7 Abs 3
  - Behandlung aller Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb
  - Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG

Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung (§ 8 KStG)

Einlage, verdeckte Einlage, Nutzungseinlage, verdecktes Stammkapital (1)

- Einlagen
  - § 8 Abs 1 KStG: „Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit b EStG ist sinngemäß anzuwenden."
  - Tausch bedeutet aus der Sicht des Gesellschafters die Veräußerung des eingelegten Gegenstandes und die Anschaffung einer Beteiligung.
  - Der eingelegte Gegenstand ist von der Gesellschaft zu aktivieren. Beim Gesellschafter erhöhen sich die AK der Beteiligung.
- Verdeckte Einlage
  - Wenn ein Gesellschafter seiner Gesellschaft Vermögensvorteile zuwendet und diese Zuwendung nicht nach außen in Form einer Einlage in Erscheinung tritt, aber ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.
    - z.B.: Kauf von Wirtschaftsgütern von der Gesellschaft zu überhöhten Preisen; Verkauf von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft zu unangemessen niedrigen Preisen.
- Forderungsverzicht durch den Gesellschafter
  - § 8 Abs 1 letzter Satz KStG idF BBG 2007: Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.
  - Der Forderungsverzicht seitens des Gesellschafters führt in Höhe des noch werthaltigen Teiles zu einer Einlage, der Verzicht auf den nicht mehr werthaltigen Teil ist dagegen steuerpflichtig.

Einlage, verdeckte Einlage, Nutzungseinlage, verdecktes Stammkapital (2)

- Nutzungseinlage
  - Nutzungseinlage = Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zum Gebrauch oder die Erbringung von Dienstleistungen ohne Entgelt oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt
  - Beispiele
    - Die Konzernmutter erbringt Leistungen für ihre Konzerntöchter, ohne hiefür ein Entgelt zu verlangen (zB Werbung, Mitarbeiterschulung, etc)
    - Der Gesellschafter erbringt Dienstleistungen kostenlos oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt.
  - Behandlung in Österreich
    - Nutzungsvorteil hat nicht die Eigenschaft eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes (KStR Rz 679)
  - Gesellschaftsteuer: Steuerpflicht, wenn Gegenstände zur Nutzung überlassen werden, nicht jedoch bei Dienstleistungen.

Offene Gewinnausschüttungen

- Behandlung bei der ausschüttenden Gesellschaft
  - § 8 Abs. 2 KStG: „Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird."
  - Die Gesellschaft hat idR 25% KESt einzubehalten.
  - Ausnahmen:
    - Die Ausschüttung erhält eine weitere Kapitalgesellschaft, die zu mindestens 25% beteiligt ist (§ 94 Z 2 EStG).
    - Ausschüttungen an ausländische Muttergesellschaft (§ 94a EStG)
- Behandlung beim Gesellschafter
  - Gesellschafterin ist eine inländische Kapitalgesellschaft
    - Steuerfreier Beteiligungsertrag gemäß § 10 Abs 1 KStG (inländische Beteiligungsertragsbefreiung)
    - KESt-Abzug führt nicht zu einer Endbesteuerung, sondern es wird die KESt auf die KSt angerechnet.
  - Natürliche Person im Privatvermögen
    - Einkünfte aus Kapitalvermögen
    - Endbesteuert durch KESt-Abzug (§ 97 Abs 1 EStG).
    - Antrag auf Tarifbesteuerung, Hälftesteuersatz möglich (§ 37 Abs 4 EStG).
  - Natürliche Person im Betriebsmögen
    - betriebliche Einkünfte
    - ansonsten wie oben

Verdeckte Ausschüttungen (1)

- Definition
  - 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 (KStR Rz 749)
- Erscheinungsformen
  - Die Gesellschaft erwirbt vom Gesellschafter Wirtschaftsgüter gegen ein unangemessen hohes Entgelt
  - Die Gesellschaft nutzt Dienste, Kapital oder sonstige Wirtschaftsgüter des Gesellschafters gegen ein unangemessen hohes Entgelt
  - Die Gesellschaft überlässt dem Gesellschafter Wirtschaftgüter unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Entgelt
  - Die Gesellschaft überlässt dem Gesellschafter Dienste, Kapital oder sonstige Wirtschaftsgüter unentgeltlich oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt zur Nutzung
- Fremdvergleich!
- Vorteilsausgleich (= überhöhte Vermögenszuwendung der Körperschaft wird durch eine gleichwertige Zuwendung des Anteilsinhabers an die Körperschaft ausgeglichen)
- Behandlung der vA bei
  - Gesellschaft
    - Die festgestellte vA erhöht den Gewinn der Gesellschaft. Beim Gesellschafter hat sie die gleiche Auswirkung wie eine offene Ausschüttung.
  - Gesellschafter (natürliche Person)
    - Einkünfte aus Kapitalvermögen, KESt-Abzug, bei Antrag auf Tarifbesteuerung Hälftesteuersatz
  - Gesellschafter (Kapitalgesellschaft)
    - Beteiligungsertragsbefreiung

Verdeckte Ausschüttungen (2)

- Verdecktes Eigenkapital
  - Die Gewährung von Darlehen durch den Gesellschafter an die Gesellschaft ist grundsätzlich steuerlich anzuerkennen.
  - Angemessene Zinsen sind bei der Kapitalgesellschaft grundsätzlich abzugsfähig.
  - Anders bei der verdeckten Eigenkapitalzufuhr: Die Mittelzufuhr ist als Einlage zu behandeln. Die Zinsen sind nicht abzugsfähig, sondern als verdeckte Ausschüttung zu behandeln.
  - Eine Umqualifizierung ist nur zulässig, wenn die Darlehenshingabe für die Gesellschaft objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hatte, Eigenkapital zu ersetzen und daher die Eigenkapitalzufuhr das wirtschaftlich Gebotene gewesen wäre.
  - Besondere Umstände die eine Umqualifizierung ermöglichen sind u.a.
    - ein Missverhältnis zwischen Eigenkapital und dem auf Dauer angelegten Mittelbedarf;
    - eine wesentlich unter dem Branchenschnitt liegende Eigenkapitalquote;
    - die Nichterlangung von Krediten bei Nicht-Gesellschaftern;
    - die besondere Ausgestaltung des Darlehens
    - kein fremdüblicher Darlehensvertrag

Befreiung für Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10)

Übersicht

- § 10 **Abs 1** KStG: Befreiung von inländischen Beteiligungserträgen
  - Befreiung gem § 10 Abs 1 KStG, KESt-Bef. nach § 94 Z 2 EStG (wenn Beteiligung > 25%)
  - Teilwertabschreibung nach § 12 Abs 3 KStG: Siebentel-Absetzung bei wirtschaftlich begründeter Abwertung (kein Grund: Anlaufverluste)
  - Fremdfinanzierungszinsen sind abzugsfähig nach § 11 Abs 1 Z 4 KStG
- § 10 **Abs 2** KStG: Befreiung von ausländischen Beteiligungserträgen
  - für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 7 Abs 3 (oder vergleichbare ausländische)
  - die an ausländischer „Kapitalgesellschaft“ (Typenvergleich oder EG-Körperschaft) beteiligt sind
  - zu mindestens 10% ununterbrochen während eines Jahres (mittelbar reicht aus)
- § 10 **Abs 3** KStG: Steuerneutralität der internationalen Schachtelbeteiligung
  - Keine Steuerpflicht bei Veräußerungsgewinn
  - Keine TW-AfA möglich
  - Option im Jahr der Anschaffung möglich (Z 1 – 5)
- § 10 **Abs 4** KStG: Ausnahme von Befreiung (Methodenwechsel)
  - wenn ausschließlich „Passiveinkünfte“ → § 2 VO 2004/295
  - in einem „Niedrigsteuerland“ → § 3 VO 2004/295

Nationale Schachtelbeteiligung (§ 10 Abs 1 KStG)

- Befreiung unabhängig vom Beteiligungsausmaß und der Beteiligungsdauer
- Steuerbefreiung erstreckt sich auf Beteiligungserträge. Darunter versteht § 10 Abs 1
  - Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.
  - Rückvergütungen von inländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach § 8 Abs. 3 Z 2.
  - Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Körperschaften in Form von Genußrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1)
  - Gewinnanteile jeder Art auf Grund von Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
- **Steuerfrei** bleiben Gewinnanteile jeder Art
  - vGA, Dividendenvorbehalt, Dividendenabschlagszahlungen
- **Steuerpflichtig** sind Gewinne aus normaler Geschäftstätigkeit mit der Tochtergesellschaft, Darlehenszinsen, Lizgeb., Gewinne aus Beteiligv.
- Ausschüttende Gesellschaft hat KESt einzubehalten, es sei denn, die Beteiligungshöhe erreicht mindestens 25% (§ 94 Z 2 EStG).

Internationale Schachtelbeteiligung (§ 10 Abs 2 KStG) (1)

- Eine internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 setzt voraus, dass die Muttergesellschaft
  - entweder eine **„unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige“** ist (AG, GmbH, SE, VVaG, betrieblich veranlasste Privatstiftung iSd § 4 Abs 11 Z 1 EStG, etc)
  - oder eine **„sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische“ Körperschaft, „die einem inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar“** ist
    - Durch das BBG 2003 (BGBl I 2003/71) ➔ doppelt ansässige Muttergesellschaften, die zwar ihren Sitz im Ausland haben, auf Grund der inländischen Geschäftsleitung aber unbeschränkt steuerpflichtig sind
- Eine internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 setzt voraus, dass die Beteiligung
  - entweder **„an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind“** (lit a)
  - oder **„an anderen ausländischen Körperschaften“, die die in der Anl 2 zum EStG vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 Mutter-Tochter-RL** idgF erfüllen, besteht (lit b) (grundsätzlich kein Typenvergleich, allerdings Rz 551 KStR für ausl Personeng)

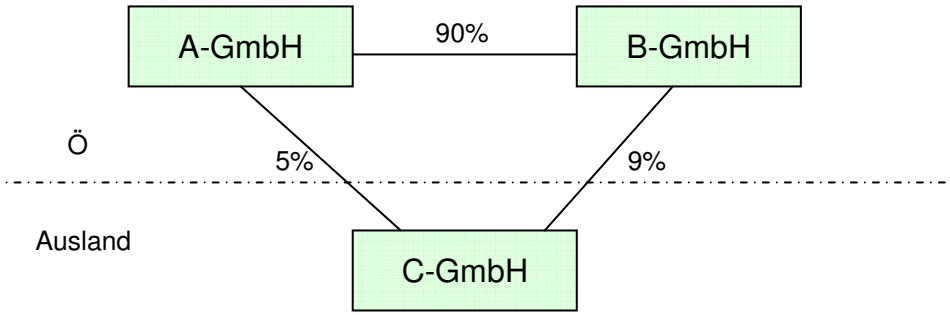
Typenvergleich! (RFH 12. 2. 1930, VI A 899/27; ➔ Vergleichbar, wenn das ausländische Gebilde die Wesensmerkmale einer inländischen Kapitalgesellschaft aufweist)

Internationale Schachtelbeteiligung (§ 10 Abs 2 KStG) (2)

- Beteiligung „in Form von Kapitalanteilen“
  - Aktien, Zwischenscheine (§ 10 AktG), GmbH-Anteile
  - Surrogatkapital iSd § 8 Abs 3 Z 1 KStG (Substanzgenussrechte)
- Keine Beteiligung „in Form von Kapitalanteilen“ zB durch typische oder atypische **stille Beteiligungen** sowie **Gesellschafternachschüsse**, die nicht in Grund- oder Stammkapital der Tochter überführt werden (KStR Rz 553)
- Sowohl **unmittelbare** als auch **mittelbare Beteiligungen** vermögen eine internationale Schachtelbeteiligung zu begründen (vgl KStR Rz 557).
- Eine internationale Schachtelbeteiligung kann auch dann vorliegen, wenn Anteile **treuhändig** für die Muttergesellschaft gehalten werden, da die Zurechnung der Gesellschaftsanteile (§ 24 Abs 1 lit b und c BAO) weiterhin zur **Muttergesellschaft als Treugeber** erfolgt (KStR Rz 558 u Rz 566)
- § 10 Abs 2 KStG auf Fruchtgenussberechtigte (§ 509 ABGB) an Kapitalanteilen ausländischer Gesellschaften nicht anwendbar (KStR Rz 560) ➔ kritisch zu sehen, ua beim uneigentlichen Fruchtgenuss („usus fructus irregularis; vgl § 510 ABGB)
- Wertpapierleihe ➔ dem Entleiher steht die Begünstigung des § 10 Abs 2 zu

Internationale Schachtelbeteiligung (§ 10 Abs 2 KStG) (3)

- Beteiligungsausmaß
  - Die Beteiligung muss zumindest 10% des **Nennkapitals** der ausländischen Gesellschaft ausmachen (KStR Rz 555)
  - Multiplikative Durchrechnung, wenn eine Beteiligung zum Teil unmittelbar und zum Teil mittelbar über eine Tochterkörperschaft gehalten wird.



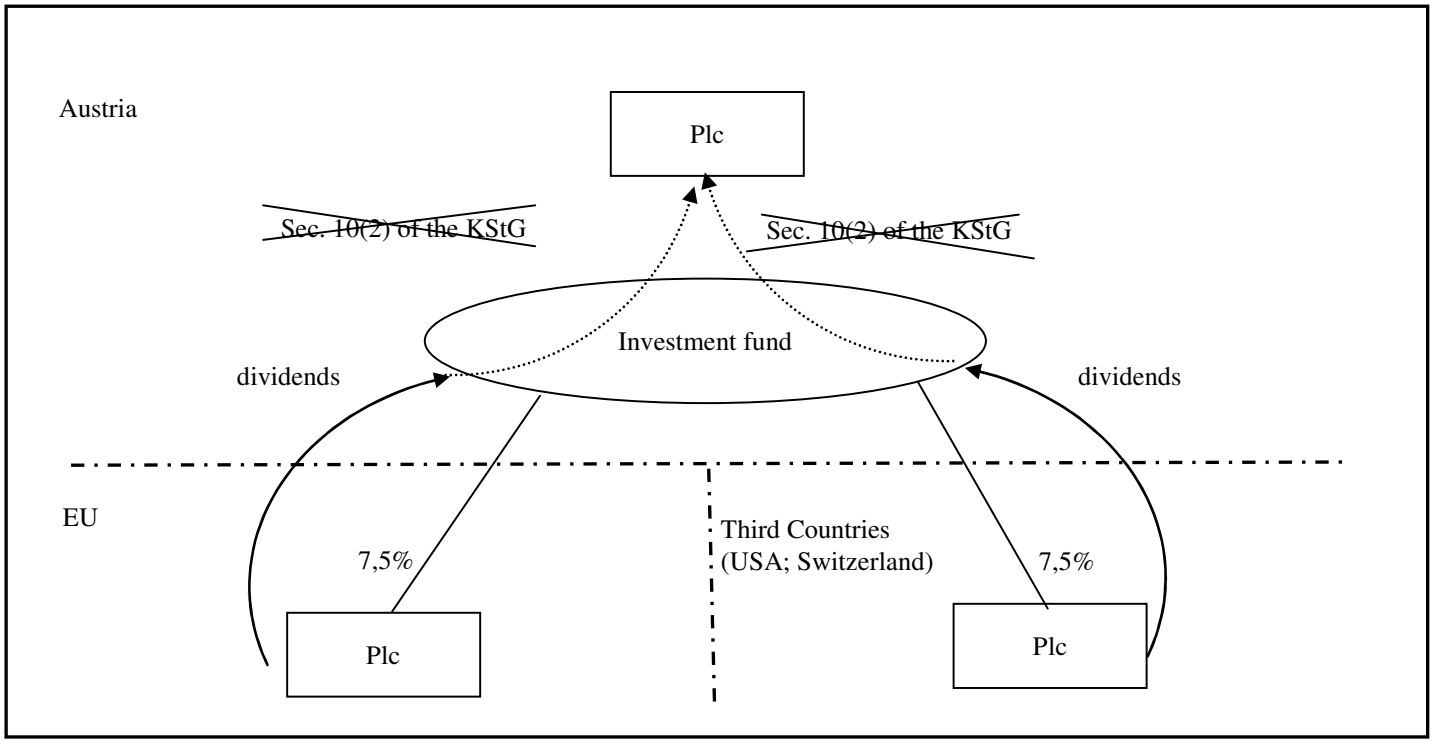
- Beteiligungsdauer
  - Die Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 1 Jahr bestehen
  - Fristenlauf beginnt mit dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums

Internationale Schachtelbeteiligung (§ 10 Abs 2 KStG) (4)

- § 10 Abs 2 letzter Satz KStG
  - Die 1-Jahresfrist gilt „nicht für **Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat**“.
  - Werden daher im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei der Untergesellschaft seitens der Obergesellschaft **zusätzliche Anteile ohne Erhöhung der Beteiligungsquote** erworben, teilen diese zusätzlichen Anteile im Hinblick auf die Behaltefrist das Schicksal der bisherigen Beteiligung (KStR Rz 556).

§ 10 Abs 2 im Lichte des Gemeinschaftsrechts (1)

- Sachverhalt



- UFS Linz 13.1.2005, RV/0279-L/04
  - Ausländische Dividenden aus inländischen Investmentfonds sind gegenüber inländischen Dividenden in gemeinschaftsrechtswidriger Weise diskriminiert. Deren Besteuerung verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) und gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG).

§ 10 Abs 2 im Lichte des Gemeinschaftsrechts (2)

- VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064
  - Der **VwGH** erblickt die **gemeinschaftsrechtliche Verdrängungswirkung** nicht in einer analogen Anwendung der Befreiungsmethode des § 10 Abs 1, sondern – zumindest für Minderheitsbeteiligungen unter 10% bzw 25% – unter Rückgriff auf § 10 Abs 4 in der **Anwendung der Anrechnungsmethode**
- Das **BMF** hat sich dieser Ansicht angeschlossen und will einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand dadurch herstellen, dass bei unter 10%igen Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz in der EU oder Norwegen (als EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe) die **ausländische Körperschaftsteuer bis zum Anrechnungshöchstbetrag anzurechnen** ist
- Info des BMF, GZ . BMF-010216/0090-VI/6/2008 vom 13.06.2008 zu § 10 Abs. 2 KStG 1988 (https://findok.bmf.gv.at/findok/link?gz=%22BMF-010216%2F0090-VI%2F6%2F2008%22&gueltig=20080613&segid=%2235175.1.1+21.06.2008+13%3A20%3A19%3A73%22)

Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen aus einer internationalen Schachtelbeteiligung (§ 10 Abs 3 KStG) (1)

- Steuerneutralität der internationalen Schachtelbeteiligung
  - Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen iSd Abs 2
    - Verkauf- bzw Tauschgewinne, Verkauf- bzw Tauschverluste, Teilwertabschreibungen, Zuschreibungen und Liquidationsgewinne
- Grundsatz der Steuerneutralität der internationalen Schachtelbeteiligung wird jedoch in zweifacher Hinsicht durchbrochen
  - Vermögensverluste anlässlich des Untergangs der ausländischen Gesellschaft sind abzugsfähig
    - 10 Abs 3 dritter Satz: Verhinderung der Abzugsfähigkeit von ausschüttungsbedingten Liquidationsverlusten
  - **Option** zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung

Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen aus einer internationalen Schachtelbeteiligung (§ 10 Abs 3 KStG) (2)

- Nach § 10 Abs 3 gilt die „Steuerneutralität der Beteiligung“ nicht, wenn der Steuerpflichtige zur **Steuerwirksamkeit der Beteiligung** optiert. Im Fall der Option sind solcherart **Veräußerungsgewinne** steuerpflichtig, für **Verluste und Teilwertabschreibungen** gilt § 12 Abs 3
- Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung
  - Abgabe der Optionserklärung (Z 1)
    - Die Option kann nur im Erwerbsjahr (KStR Rz 565b) und für jede einzelne internationale Schachtelbeteiligung gesondert ausgeübt werden
  - die Bindungswirkung für Erweiterungen bestehender Beteiligungen (Z 2)
  - die Unwiderruflichkeit der Option (Z 3)
  - Beteiligungsübertragungen im Konzern (Z 4)
  - im Fall des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung durch **Sitzverlegung der Tochtergesellschaft in das Ausland bezieht sich die Steuerneutralität auf den höheren Teilwert bei Sitzverlegung**, sodass sich die Steuerneutralität nach § 10 Abs 3 nicht auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem höheren Teilwert bei Sitzverlegung erstreckt und die bisher angesammelten stillen Reserven somit steuerhängig bleiben (Z 5)
    - Spiegelbildlich bei Untergang einer int. Schachtelbeteiligung durch Sitzverlegung der Tochterg ins Inland

Methodenwechsel bei Missbrauchsverdacht (§ 10 Abs 4 KStG) (1)

- § 10 Abs 4 iVm VO BGBl II 2004/95
- Übergeordnetes Ziel des Steuergesetzgebers: Die Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland soll vermieden werden (= Verhinderung von Steuerumgehung)
  - § 10 Abs. 4 KStG knüpft ausschließlich an § 10 Abs. 2 KStG. („Abweichend von Abs. 2)
  - Es soll somit vermieden werden, dass das internationale Schachtelprivileg missbräuchlich in Anspruch genommen wird.
- § 10 Abs. 4 Z 1 KStG verweist auf § 22 BAO !

- Um Steuerumgehung zu bekämpfen, gibt es **2 grundsätzliche**, aber in ihrer Wirkung stark differierende Strategien.
  - Strategie 1: Missbrauch iSd. § 22 BAO (= Durchbrechung der Primärabschirmwirkung)
  - Strategie 2: Missbrauchs**verdacht** iSd. § 10 Abs. 4 KStG (= Durchbrechung der Sekundärabschirmwirkung)

Methodenwechsel bei Missbrauchsverdacht (§ 10 Abs 4 KStG) (2)

- Strategie 1: Missbrauch iSd. § 22 BAO
  - 3 Kriterien: Eine zivilrechtliche Gestaltung ist (1) **ungewöhnlich**, (2) **unangemessen** und ist (3) nur durch **Steuervermeidungsabsicht** erklärbar. (zB VwGH 09.12.2004, 2002/14/0074)
  - Wirkung: keine Entlastung von der ausländischen Steuer !
  - Volle Steuerpflicht der Beteiligungserträge im Inland ohne Anrechnung der ausländischen Steuer
- Strategie 2: Missbrauchs**verdacht** iSd. § 10 Abs. 4 KStG
  - **Unwiderlegbare MissbrauchsVERMUTUNG !**
  - Standardverdachtsfall, präzisiert durch die VO BGBl II 2004/295.
  - **demonstrative Aufzählung** („insbesondere“), von 2 Verdachtsgründen, die kumulativ vorliegen müssen. ➔ Gesetzgeber lässt Spielraum
  - **Achtung**: Übergangsvorschriften in § 26a Abs. 16 Z 5 KStG
- Problematisch: Materiell-rechtliche Differenzierung zwischen § 22 BAO und § 10 Abs. 4 KStG auf Ebene des Ermittlungsverfahrens!

Methodenwechsel bei Missbrauchsverdacht (§ 10 Abs 4 KStG) (3)

- Der 1. Missbrauchsverdachtsgrund: Vorliegen einer ausländischen Passivgesellschaft (§ 10 Abs. 4 Z 1 1Ts KStG iVm. § 2 VO)
  - Unternehmensschwerpunkt auf verdächtigen, passiven Einkünften (§ 2 **Z 2** VO)
    - Verdächtige, passive Einkünfte: Zinsen (1), Vermietung iwS (2), Veräußerung von inländischen Beteiligungen (3)
    - Sämtliche anderen Einkünfte sind nach hA nicht verdächtig!
    - Nicht schädlich ist daher bsp. eine ausländische Tochter-Holdinggesellschaft (hält und verwaltet Beteiligungen)
  - Ausnahmen gem. § 2 **Z 3** lit. a-c VO
    - § 2 Z 3 lit. a: Kreditinstitut iSd § 1 ff BWG.
    - Hohe praktische Bedeutung (Stichwort: Finanzierungsgesellschaft – Unterhält die ausländische Finanzierungsgesellschaft den Betrieb eines Kreditinstitutes)
    - Kernfragen: Konzession ?, Typische Bankengeschäfte ?, Finanzierung ?
  - Konsolidierung gem. § 2 **Z 4** VO
    - BMF: Auch ausl. Enkelgesellschaften sind mit ihren verdächtigen, passiven Einkünften zu berücksichtigen [zB EAS 2576].
    - 2 strittige Fragen: WAS ist mit Urenkelgesellschaften, etc. ?, WARUM werden nur die passiven Einkünfte konsolidiert ?

Methodenwechsel bei Missbrauchsverdacht (§ 10 Abs 4 KStG) (4)

- Der 2. Missbrauchsverdachtsgrund: Fehlen einer vergleichbaren Durchschnittsteuerbelastung ≤ 15% (§ 10 Abs. 4 Z 1 2Ts KStG iVm. § 3 VO)
  - Ermittlung des Einkommens der ausländischen Gesellschaft nach den Vorschriften des österreichischen (!) Rechts (§ 3 **Z 1** VO)
  - Die darauf entfallenden (mittelbaren + unmittelbaren) ausländischen Steuern werden zum Einkommen in Relation gesetzt (§ 3 **Z 2** und **3** VO)
    - Jedenfalls berücksichtigt wird die auf der Ebene der Tochter- und Enkelgesellschaft anfallende Körperschaftsteuer
    - Strittig: Dürfen anderen Steuern auch in die Berechnung miteinbezogen werden
  - Kulanzbestimmungen für ausländische Sonderabschreibungen und Verlustvorträge (§ 3 **Z 4** VO)
- Kritik: Warum wurde der Vergleichswert iHv. 15% nicht im Zuge der Körperschaftsteuerreform abgesenkt ? Bringt er tatsächlich ein grobes Missverhältnis zur österr KöSt-Belastung zum Ausdruck ?

Methodenwechsel bei Missbrauchsverdacht (§ 10 Abs 4 KStG) (5)

- Methodenwechsel, Wirkungsweise und Anrechnungsverfahren (§ 10 Abs. 4 Z 2 KStG iVm. § 4 VO)
  - Sind die zwei Missbrauchsverdachtsgründe erfüllt, kommt es zum Methodenwechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode.
  - Dabei ist auf **Antrag** die ausländische Steuer auf die österreichische KöSt anzurechnen! ➔ Hinaufschleusungseffekt!
  - Beispiel: Die österreichische M-GmbH ist zu 100% an der irischen T-GmbH beteiligt. Beide Verdachtsgründe des § 10 Abs. 4 KStG sind erfüllt. In Irland wird eine Körperschaftsteuer iHv. 10% auf den zur Gänze ausgeschütteten Jahresgewinn von 100 erhoben.

Bruttogewinn der T-GmbH		100
ausländische Vorbelastung 10%		-10
ausgeschütteter Nettogewinn		90
steuerpflichtige Dividende bei M-GmbH		90
Hinzurechnung der ausländischen Steuer		+10
steuerpflichtiges Einkommen		100
davon 25% KöSt	- 25	
Anrechnung § 10 Abs. 4 KStG	+10	-15
Nettoeinkommen in Österreich		**85**

Schachteldividendenexport

- Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft…
  - An inländischer Kapitalgesellschaft
    - Beschränkte Steuerpflicht gem § 98 Abs 1 Z 5 bzw Z 8 EStG
    - Gewinnausschüttungen unterliegen KESt, außer § 94a EStG
    - Veräußerung idR im anderen Staat steuerbar nach DBA (Art 13 Abs 5 OECD-MA)

Abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (§ 11)

§ 11 Abs 1 Z 1 KStG

- Steuersystematisch ergänzt § 11 Abs 1 die estl Vorschriften um **bestimmte (nach dem EStG nicht abzugsfähige) Betriebsausgaben** für Körperschaften („Bei der Gewinnermittlung gelten **auch** folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben iSd EStG“)
- **§ 11 Abs 1 Z 1 –** Aufwendungen von § 7 Abs 3-Körperschaften in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einlagen und Beiträgen iSd § 8 Abs 1
  - Einlagen und Beiträge iSd § 8 Abs 1 sind **offene Einlagen, verdeckte Einlagen**, **Nutzungseinlagen** (zur strittigen steuerlichen Behandlung s *D. Aigner/H.-J. Aigner*, SWK 2001, S 850 ff), **Einlagen durch Forderungsverzicht (in Höhe des werthaltigen Teiles;** s zB *Bruckner*, ÖStZ 2007, 174 f**)** und **Einlagen durch verdecktes Grund- oder Stammkapital**
- Abzugsfähige Aufwendungen iSd § 11 Abs 1 Z 1
  - Gründungsaufwand (für AG, GmbH, Privatstiftung, ..)
    - Notarkosten, Gründungsprüfungskosten, Gerichtsgebühren, ..
  - Emissionskosten
    - Ein wesentlicher Teil der Emissionskosten betrifft den durch eine Emissionsbank betreuten Börsegang, worunter Dienstleistungen wie zB Unternehmensanalysen und –bewertungen, Präsentationskampagnen, die Zeichnung der Aktien
    - Auch Kosten für eine Due Diligence Prüfung (*Galla*, taxlex 2008, 104)
  - Gesellschaftsteuer

Abzugsfähigkeit von FK-Zinsen nach § 11 Abs 1 Z 4 KStG

- Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit
  - Zinsen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung
    - Enge Auslegung des „Zinsenbegriffs“ durch die Finanzverwaltung (nur laufende Zinsen, vgl KStR Rz 1204 und 1206)
    - Keine anderen Fremdfinanzierungskosten (wie zB Geldbeschaffungskosten) (kritisch *Nowotny* in Q/A/H/T/T, 344; *Tissot*, SWK 2004, S 1001 ff mwN)
  - Erwerb von Kapitalanteilen iSd § 10
    - keine Differenzierung zwischen dem Erwerb von in- und ausländischen Kapitalanteilen
  - Betriebsvermögenszugehörigkeit
    - Zum Betriebsvermögen von Körperschaften zählen jedenfalls Kapitalbeteiligungen, die von Körperschaften iSd § 7 Abs 3 gehalten werden
    - Es ist jedoch keine tatbestandliche Voraussetzung des § 11 Abs 1 Z 4, dass die Kapitalanteile von § 7 Abs 3-Körperschaften erworben werden müssen
- 11 Abs 1 Z 4 ist gem § 26c Z 1 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (§ 12)

Die Abzugsverbote des § 12 Abs 1 KStG (1)

- Aufwendungen zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke (Z 1)
  - Grundgedanke: Aufwendungen zur Erfüllung der durch Satzung, Stiftung oder sonstige Verfassung vorgeschriebenen Zwecke **dienen nicht der Einkommenserzielung, sondern stellen Einkommensverwendung dar und dürfen daher das kstl Einkommen nicht mindern**.
  - Einschränkung des Anwendungsbereichs durch die Vorschriften des § 4 Abs 4 EStG und des § 16 EStG sowie durch den Einkommensverwendungstatbestand des § 8 Abs 2 KStG.
  - § 12 Abs 1 Z 1 zweiter Satz KStG: Zuwendungen von Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte können auch nicht als Sonderausgaben iSd § 8 Abs 4 Z 1 steuerlich geltend gemacht werden.
    - Beispiel: Eine eigennützige Privatstiftung ist an einer AG beteiligt und bezieht Einkünfte aus Kapitalvermögen. Nach der Stiftungserklärung muss der Überschuss, der nach Abzug der Verwaltungskosten verbleibt, an die Destinatäre in Form von Renten ausbezahlt werden.
- Angemessenheitsprüfung (Z 2)
  - Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG ist sinngemäß auf Körperschaften anzuwenden.
  - zB Angemessenheitsprüfung für PKW (Luxustangente: 40.000 €)
- Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG (Z 3)
  - Vorschrift des § 20 Abs 1 Z 3 EStG ist ohne inhaltliche Einschränkung auf Körperschaften anzuwenden (zB VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091)

Die Abzugsverbote des § 12 Abs 1 KStG (2)

- Strafbare Geld- und Sachzuwendungen (Z 4)
  - Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist (zB Geschenkannahme durch Beamte gem § 304 StGB, etc)
  - Verbandsgeldbußen nach dem VbVG
    - Durch das VbVG (BGBl I 151/2005) wurde mit 1.1.2006 eine strafgerichtliche Verantwortlichkeit von juristischen Personen und anderen Verbänden (vgl § 1 Abs 2 und 3 VbVG) für Straftaten ihrer Entscheidungsträger und (sonstigen) Mitarbeiter geschaffen
- Freiwillige Zuwendungen (Z 5)
  - Spenden für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke unterliegen dem Abzugsverbot.
  - Ausgenommen vom Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 5 sind Spenden, die nach § 4 Abs 4 Z 5 EStG und § 4 Abs 4 Z 6 EStG als Betriebsausgaben bzw nach § 8 Abs 4 Z 1 iVm § 18 Abs 1 Z 7 als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig sind
  - **Sponsoringaufwendungen** sind nach der Verwaltungspraxis **nicht** vom Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 5 umfasst, sondern stellen für die sponsernde Körperschaft steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben dar.
  - Vgl aktuelle Diskussion zur Abzugsfähigkeit von Spenden (Peyerl, „Steuern und Spenden als Frage der Gerechtigkeit, Die Presse v 8.12.2008, http://diepresse.com/home/recht/rechtwirtschaft/436077/index.do)
- Nichtabzugsfähige Steuern (Z 6)
  - Personensteuern (KSt, Mindest-KSt, ausländische Quellensteuer, ..)
  - Nebenansprüche zu den Personensteuern nach § 3 Abs 2 BAO wie zB Verspätungszuschläge, Anspruchszinsen, Stundungszinsen, etc
  - USt, die auf nichtabzugsfähige Aufwendungen entfällt

Die Abzugsverbote des § 12 Abs 1 KStG (3)

- Aufsichtsratsvergütungen (Z 7)
  - § 12 Abs 1 Z 7 erster Satz: Hälfteabzugsverbot
    - Mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen
    - Vergütungen jeder Art (Barvergütungen, geldwerter Vorteil)
  - § 12 Abs 1 Z 7 zweiter Satz
    - Bei der SE: Wahlmöglichkeit zwischen einem dualistischen System (Aufsichtsrat und Vorstand) und einem monistischen System (Verwaltungsrat)
    - Wird das monistische System gewählt (§§ 38 ff SEG), kann das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 7 zweiter Satz (Abzugsverbot von 25% der Vergütungen jeder Art) nur dann zur Anwendung kommen, wenn Mitglieder des Verwaltungsrates – auch oder ausschließlich – mit der Überwachung anderer Mitglieder des Verwaltungsrates beauftragt sind
  - § 12 Abs 1 Z 7 dritter Satz: Sonderregelung für **Reisekostenersätze an Aufsichtsratsmitglieder**. Diese sind in voller Höhe steuerlich abzugsfähig, soweit sie die Sätze des § 26 Z 4 EStG nicht übersteigen.

Das allgemeine Abzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG

- Aufwendungen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensmehrungen und Einnahmen
  - Anwendungsfälle des § 20 EStG (KStR Rz 1203 iVm EStR Rz 4856 ff)
  - Anwendungsfälle spezieller Art im Bereich von Körperschaften
    - zB Finanzierungsaufwendungen iZm steuerfreien DBA-Einkünften
- Aufwendungen iZm endbesteuerten Kapitalerträgen
  - Abzugsverbot betrifft nicht § 7 Abs 3-Körperschaften, sondern nur Körperschaften, die unter § 7 Abs 2 fallen.
  - Umfang der erfassten Kapitalerträge
    - Endbesteuerte Kapitalerträge iSd § 97 EStG: Für Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs 3 fallen und Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen, gilt die KSt gem § 97 EStG für Kapitalerträge iSd § 93 Abs 2 Z 3 EStG sowie iSd § 93 Abs 3 EStG, die der KESt unterliegen, als abgegolten.
    - Kapitalerträge iSd § 21 Abs 3: Unter § 21 Abs 3 fallen die ausländischen Kapitalerträge von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften iSd § 1 Abs 3 Z 2 und § 1 Abs 3 Z 3, die den Kapitalerträgen iSd § 21 Abs 2 vergleichbar sind.
  - Typische Beispiele für Aufwendungen, die mit endbesteuerten Kapitalerträgen iZ stehen, sind die von Kreditinstituten verrechneten Konto- oder Depotführungsgebühren, die mit endbesteuerten Dividenden iZ stehenden Finanzierungszinsen (EStR Rz 4863) sowie die Transaktionskosten für den Kauf bzw Verkauf von endbesteuerten Wertpapieren.

Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs 3 Z 1 KStG) (1)

- Das Abzugsverbot des § 12 Abs 3 Z 1 umfasst **ausschüttungsbedingte TWA und ausschüttungsbedingte Verluste** anläßlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen
  - Unter einem sonstigen Ausscheiden einer Beteiligung ist zB der konkurs- oder liquidationsbedingte Wegfall der Beteiligung zu verstehen (KStR Rz 1220)
- Zur Notwendigkeit einer Teilwertabschreibung oder zu einem Veräußerungsverlust iZm 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 (KStR Rz 1224).

Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs 3 Z 1 KStG) (2)

- Anwendungsvoraussetzungen
  - Es liegt eine Beteiligung iSd § 10 vor
  - Die beteiligte Körperschaft hat eine **Teilwertabschreibung dieser Beteiligung** vorgenommen oder es ist bei der beteiligten Körperschaft im Zuge der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung zu einem **Veräußerungsverlust** gekommen
  - Die Teilwertabschreibung oder der Veräußerungsverlust stehen in **ursächlichem Zusammenhang mit Einkommensverwendung iSd § 8 Abs 2 oder 3 der Beteiligungskörperschaft**
  - **Die gesetzliche Vermutung,** das ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Teilwertabschreibung und der Einkommensverwendung besteht, **wird durch die beteiligte Körperschaft nicht widerlegt**.
- Rechtsfolge: Abzugsverbot der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung
  - Steuerlicher BW der Beteiligung vermindert sich, außerbilanzmäßige Hinzurechnung der TWA
    - **Beispiel** (s KStR Rz 1227): Die Ö1-GmbH erwirbt im Jahr X4 alle Anteile an der Ö2-GmbH um 1.000. Auf Grund einer im Jahr X5 beschlossenen Gewinnausschüttung für das Jahr X4 erhält die A-GmbH neben dem Jahresgewinn X4 auch thesaurierte Gewinne aus den Jahren X1 bis X3 in Höhe von 600. In der Bilanz des Jahres X5 nimmt die A-GmbH eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an der B-GmbH im selben Ausmaß vor.

Abzugsfähige Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs 3 Z 2 KStG) (1)

- Anwendungsvoraussetzungen
  - Es muss **eine zum Anlagevermögen gehörende Beteiligung iSd § 10** vorliegen
    - Für Beteiligungen iSd § 10, die im Umlaufvermögen gehalten werden, ist somit die gesamte Teilwertabschreibung gem § 6 Z 2 lit a EStG sofort abzugsfähig (KStR Rz 1232)
  - Die Beteiligungshöhe beträgt **mindestens 5%** (ab 5%: Prüfung im Einzelfall, ob die Beteiligung zum AV gehört; unter 5%: sofortige Abzugsfähigkeit der TWA in voller Höhe)
  - Die beteiligte Körperschaft hat eine **TWA der Beteiligung** vorgenommen oder es ist bei der beteiligten Körperschaft im Zuge der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung zu einem **Veräußerungsverlust** gekommen
  - Die Teilwertabschreibung ist **nicht ausschüttungsbedingt**.
- Rechtsfolgen: Verteilung des steuerlichen Aufwands auf 7 Jahre + sofortige Verminderung des steuerlichen Buchwerts
  - Der Buchwert der Beteiligung sinkt sofort um den gesamten Abschreibungsbetrag.
  - Im Jahr der bilanzmäßigen Abschreibung kommt es zur außerbilanzmäßigen Zurechnung von sechs Siebenteln des Abschreibungsbetrags (positive MWR), in den nachfolgenden sechs Jahren zur außerbilanzmäßigen Absetzung jeweils eines Siebentelbetrags (negative MWR).

Abzugsfähige Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs 3 Z 2 KStG) (2)

- Der 7-Jahres-Verteilungszeitraum ist **Maximalverteilungszeitraum**. Er verkürzt sich insoweit, als
  - eine **steuerwirksame Zuschreibung auf die Beteiligung gem § 6 Z 13 EStG** erfolgt
  - **stille Reserven anläßlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung** steuerwirksam aufgedeckt werden oder
  - im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlustes **stille Reserven anläßlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung** steuerwirksam aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegenverrechnet werden.
- Im Jahr der Zuschreibung bzw im Jahr der Realisierung der in Ts 2 und Ts 3 genannten stillen Reserven ist 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 (KStR Rz 1234).**

Teilwertabschreibungsverbot für Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften (§ 12 Abs 3 Z 3) (1)

- Eine Einlage in eine mittelbar verbundene Körperschaft kann von der einlegenden Körperschaft entweder durch eine oder mehrere Zwischenkörperschaften zur Zielkörperschaft durchgeleitet werden oder direkt an die Zielkörperschaft geleistet werden
- Die Einlage führt zur steuerneutralen Erhöhung des Buchwerts der Beteiligung der einlegenden Körperschaft sowie der Buchwerte der Beteiligungen der Zwischenkörperschaften.
  - Beispiel: Großmuttergesellschaft leistet direkt einen Zuschuss zur Verlustabdeckung der Enkelgesellschaft
- Der Teilwert der Beteiligung der Zwischenkörperschaft erhöht sich allerdings durch den Zuschuss idR nicht in selbem Ausmaß wie der steuerliche Buchwert der Beteiligung.
  - Insbesondere bei Zuschüssen zur Verlustabdeckung erhöht sich nur der steuerliche Buchwert, nicht aber der Teilwert der Beteiligung.

Teilwertabschreibungsverbot für Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften (§ 12 Abs 3 Z 3) (2)

- Anwendungsvoraussetzungen
  - Es liegt eine Beteiligung iSd § 10 vor
  - Mittelbar verbundene Körperschaften
    - Die mittelbare Verbindung zwischen der einlegenden und der empfangenden Körperschaft kann über eine oder mehrere Zwischenkörperschaften bestehen
  - Einlagen
  - Wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einlage und Teilwertminderung
    - Tritt die Ursache für eine Wertminderung der Beteiligung erst nach dem Zeitpunkt der Einlage ein, so besteht kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Einlage und dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts.
    - Bei tatsächlichen Einlagen von Stufe zu Stufe ist ein fünfjähriger Beobachtungszeitraum vorgesehen (KStR Rz 1238a).
- Rechtsfolgen: Abzugsverbot der einlagenbedingten Teilwertabschreibung + keine Verminderung des steuerlichen Buchwerts
  - Es kommt zu **keiner Minderung des steuerlichen Buchwerts auf Ebene der Zwischenkörperschaft**.
  - Der Zuschuss bleibt somit weiterhin im Beteiligungsansatz der Zwischenkörperschaft enthalten sowie auf dem Einlagenevidenzkonto der Enkelgesellschaft ausgewiesen.
  - Somit wird erreicht, dass es bei der **Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG der Enkelgesellschaft an die Zwischengesellschaft zu keiner Besteuerung des Zuschusses kommt**; auch die Liquidation der Enkelgesellschaft führt zu keiner Besteuerung des Zuschusses

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!