



Besteuerung der Rechtsformen

Univ.-Ass. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M.



Organisatorisches

- Mi, 16. 12. 2009, 13:00 bis 16:15 Uhr, Petrinum
 - Personengesellschaften
- Do, 17. 12. 2009, 13:00 bis 16:15 Uhr, Petrinum
 - Personengesellschaften, Privatstiftungen
- Fr, 18. 12. 2009, 13:00 bis 16:15 Uhr, Petrinum
 - Querschnittsthemen
- Fr, 22. 1. 2010 , 10:15 bis 11:00 Uhr, HS 15
 - Klausur (Fälle und Theoriefragen)



Lernbehelfe

- Personengesellschaften
 - Vorlesungsskriptum
 - Folien
- Kapitalgesellschaften
 - *Achatz*, Steuerrecht⁶ (Eigenverlag, 2009)
 - *Beiser*, Steuern⁷ (facultas.wuv, 2009)
 - *Doralt*, Steuerrecht 2009/10¹¹ (Manz, 2009)
 - *Doralt/Ruppe*, Grundriss Steuerrecht I⁷ (Manz, 2007)
 - *Heinrich/Ehrke-Rabel*, Basiswissen Steuerrecht 2009/2010⁴ (Verlag Österreich, 2009)
 - *Wakounig/Vock*, Körperschaftsteuer² (LexisNexis Orac, 2009)



Lernbehelfe

- Privatstiftungen
 - Vorlesungsskriptum
 - Folien
- Querschnittsthemen
 - Vorlesungsskriptum
 - Lernbehelfe zu Kapitalgesellschaften
 - Folien



Besteuerung von Personengesellschaften



Allgemeines



Arten von Personengesellschaften

- Offene Gesellschaft - OG (§§ 105 ff UGB)
- Kommanditgesellschaft - KG (§§ 161 ff UGB)
- Gesellschaft bürgerlichen Rechts - GesbR (§§ 1175 ff ABGB)
- Stille Gesellschaft (§§ 179 ff UGB)
- Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung - EWIV (EWIVG und EWIV-VO)



Durchgriffs- oder Transparenzprinzip

- Personengesellschaften werden als solche weder durch das EStG noch durch das KStG besteuert.
- Sie sind daher selbst keine Ertragsteuersubjekte.
- Trotzdem wird ihr Ergebnis ertragsteuerlich erfasst, in dem es den Gesellschaftern anteilig zur Besteuerung zugerechnet wird (vgl die §§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG).



Rechtsgrundlage

§ 23 EStG: Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. ...
2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.
3. ...

Parallelbestimmungen: § 21 Abs 2 Z 2 und § 22 Z 3 EStG



Mitunternehmerbegriff



Rechtsgrundlage

§ 23 EStG: Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. ...
2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.
3. ...

Parallelbestimmungen: § 21 Abs 2 Z 2 und § 22 Z 3 EStG



Mitunternehmerbegriff

- Besonderer steuerrechtlicher Begriff, der nicht gesetzlich definiert ist.
- § 23 Z 2 EStG führt lediglich beispielhaft die OG und KG als Mitunternehmerschaften an.
- Die Rechtsstellung eines Mitunternehmers muss deshalb durch Merkmale bestimmt sein, die für die Gesellschafter einer OG und KG typisch sind.



Mitunternehmerbegriff

Nach der **Rechtsprechung des VwGH** ist „Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft [...], dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt. **Unternehmerinitiative** entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das **Unternehmerrisiko** besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt ua in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck“ (VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050).



Mitunternehmerbegriff

Nach der **Rechtsprechung des VwGH** ist „Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft [...], dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt. **Unternehmerinitiative** entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das **Unternehmerrisiko** besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt ua in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck“ (VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050).



Unternehmerinitiative

- Geschäftsführungsbefugnis
- Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen
- Kontrollrechte



Unternehmerinitiative

- Für ein Mindestmaß an Unternehmerinitiative genügt nach der Rspr des VwGH bereits das Stimmrecht bei Grundlagenbeschlüssen.
- Alleinige Kontrollrechte können keine Unternehmerinitiative begründen.



Mitunternehmerbegriff

Nach der **Rechtsprechung des VwGH** ist „Voraussetzung für die Annahme einer Mitunternehmerschaft [...], dass für die beteiligten Personen mit ihrer Position Unternehmerwagnis verbunden ist, was sich in der Unternehmerinitiative und dem Unternehmerrisiko ausdrückt. **Unternehmerinitiative** entfaltet, wer auf das betriebliche Geschehen Einfluss nehmen kann. Das **Unternehmerrisiko** besteht in der Teilnahme am Wagnis des Unternehmens und kommt ua in der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes zum Ausdruck“ (VwGH 27. 2. 2008, 2005/13/0050).



Unternehmerrisiko

- Gewinnbeteiligung
- Verlustbeteiligung
- Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert
- Außenhaftung
- Sonstiges Risiko



Unternehmerrisiko

- Mindestanforderungen zur Begründung von Unternehmerrisiko ist eine Beteiligung am Gewinn sowie an stillen Reserven und Firmenwert.
- Eine Beteiligung am Verlust ist nicht erforderlich.
- Bei allen Gesellschaftern von Personengesellschaften ist zudem typischerweise ein (zumindest beschränktes) Haftungsrisiko gegeben.



Unternehmerrisiko

- Gewinnbeteiligung
- Verlustbeteiligung
- Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert
- Außenhaftung
- Sonstiges Risiko



Beteiligung an stillen Reserven und Firmenwert

- Bei Auflösung der Gesellschaft,
- sowie für den Fall des unfreiwilligen Ausscheidens des Gesellschafters,
- außer das vorzeitige Ausscheiden beruht auf einem vom Gesellschafter zu vertretenden wichtigen Grund (schädliches Verhalten; Abfindung zu Buchwerten mit Pönalcharakter).
- Eine Beteiligung für den Fall der Selbstkündigung ist nicht erforderlich.
- Ausnahme: Komplementär-GmbH bei GmbH & Co KG.



Typische Mitunternehmerschaften

- Als typische Mitunternehmerschaften gelten die
 - OG
 - KG
 - GesbR
 - Atypisch stille Gesellschaft
 - EWIV



Folgen fehlender Mitunternehmerstellung

- Mangelt es einer Personengesellschaft an Unternehmerrisiko oder Unternehmerinitiative, so liegt ertragsteuerlich keine unter die §§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 oder 23 Z 2 EStG fallende Mitunternehmerschaft, sondern eine echte stille Gesellschaft iSd § 27 Abs 1 Z 2 EStG vor.
- Eine echte stille Gesellschaft erzielt außerbetriebliche Einkünfte aus Kapitalvermögen.
- Nachteil: Verluste aus einer echten stillen Gesellschaft sind nicht zu berücksichtigen. Sie können nur mit späteren Gewinnen aus dieser ausgeglichen werden.



Mitunternehmerschaft

- Beispiel
 - Herr X ist Kommanditist einer KG. Er ist an Gewinn und Verlust beteiligt, trägt das Risiko einer beschränkten Haftung und ist von der Teilnahme an stillen Reserven und Firmenwert ausgeschlossen. Außerdem verfügt er über ein Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung. Wie sind die Einkünfte von Herrn X ertragsteuerlich zu behandeln?



Mitunternehmerschaft

- Lösung
 - Das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung ist eine ausreichende Einflussnahmemöglichkeit, um Unternehmerinitiative zu begründen.
 - Mangels Teilnahme an stillen Reserven und Firmenwert trägt Herr X jedoch kein Unternehmerrisiko.
 - Trotz seiner gesellschaftsrechtlichen Stellung als Kommanditist einer KG ist Herr X daher ertragsteuerlich als echter stiller Gesellschafter mit außerbetrieblichen Einkünften aus Kapitalvermögen zu behandeln.



Gewinnermittlung



Gewinnermittlungstheorien



Gewinnermittlungstheorien

- Bilanzbündeltheorie
- Theorie der Alleininhaberschaft
- Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung



Bilanzbündeltheorie

Die Bilanzbündeltheorie wurde **vom RFH entwickelt**:

„Das Einkommensteuergesetz sieht die OHG nicht als selbständiges
Steuersubjekt an, sondern behandelt die Teilhaberschaft daran als selbständigen
Gewerbebetrieb jedes einzelnen Mitunternehmers. Die einheitliche Bilanz des
Unternehmens ist steuerlich nur eine Zusammenführung der an sich für jeden
einzelnen Mitunternehmer besonders aufgestellten Bilanzen“ (RFH 14. 7. 1937,
RStBI 1937, 937).



Bilanzbündeltheorie

- Der Betrieb (und nicht bloß die aus diesem anfallenden Gewinnanteile) wird den Gesellschaftern anteilig zugerechnet.
- Die Beteiligung eines Gesellschafter an einer Personengesellschaft ist deshalb dessen selbständiger Teilbetrieb.
- Die Personengesellschaft ist die Zusammenfassung dieser gedanklich selbständigen Teilbetriebe der Gesellschafter.
- Die Bilanz der Personengesellschaft ist das „Bündel“ der fiktiven Teilbilanzen.



Bilanzbündeltheorie

- Leistungsbeziehungen
 - Einerseits tritt der Gesellschafter mit seinem eigenen Teilbetrieb in Beziehung. Die Leistungsbeziehungen können insoweit nicht wie Fremdgeschäfte behandelt werden, es liegen Entnahmen und Einlagen vor.
 - Andererseits tritt er mit den Teilbetrieben der anderen Gesellschafter in Beziehung. Hier liegen Geschäfte unter Fremden vor.



Theorie der Alleininhaberschaft

- Die Theorie der Alleininhaberschaft wurde von *Stoll* entwickelt, weil die Bilanzbündeltheorie seiner Ansicht nach nur partiell richtige Bilder liefere.
- Nach *Stoll* ergäbe sich aus § 23 Z 2 EStG, dass ein Gesellschafter im Verhältnis zum Betrieb der Personengesellschaft gleich zu behandeln ist, wie ein Einzelunternehmer im Verhältnis zu dessen Betrieb.
- Zu diesem Zweck wird der Gesellschafter als Alleininhaber des ganzen Betriebs der Personengesellschaft angesehen.



Theorie der Alleininhaberschaft

- Durch die Alleininhaberschaft wird eine Aufspaltung der einzelnen Vorgänge im Sinne der Bilanzbündeltheorie vermieden.
- Von der Gleichbehandlung der Personengesellschaft mit einem Einzelunternehmer sind nicht nur die ausdrücklich in § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG erwähnten Leistungen betroffen, sondern sämtliche Leistungsbeziehungen, die zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft stattfinden.



Theorie der Alleininhaberschaft

- Leistungsbeziehungen
 - Leistungsbeziehungen zwischen der Privatsphäre des Gesellschafters und dem Betrieb der Personengesellschaft sind so wie Leistungsbeziehungen zwischen der Privatsphäre des Einzelunternehmers und dessen Betrieb stets als Entnahmen und Einlagen zu werten.
 - Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb der Personengesellschaft und dem eigenständigen Betrieb eines Gesellschafters sind hingegen anzuerkennen, wenn diese fremdüblich abgewickelt werden. Gleichgültig ist dabei, ob die beteiligten Betriebe derselben Einkunftsart angehören.



Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung

- Die Personengesellschaft ist selbständige Inhaberin des gesamten Betriebes und deshalb ein einheitliches Gewinnermittlungssubjekt.
- § 23 Z 2 EStG ist eine Zurechnungsvorschrift, die den einheitlich auf Ebene der Personengesellschaft ermittelten Gewinn den einzelnen Gesellschaftern (Steuersubjekten) anteilig zur Besteuerung zuweist.



Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung

- Diese Betrachtung ergibt sich insbesondere aus der Wortinterpretation des § 23 Z 2 Halbsatz 1 EStG, der von „Gewinnanteile[n]“ spricht.
- § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG ist streng nach dessen Wortlaut zu vollziehen und bezweckt die Zurechnung der genannten Sondervergütungen zur selben Einkunftsart wie jene der Gewinnanteile aus der Personengesellschaft.



Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung

- Leistungsbeziehungen
 - Fremdübliche Leistungsbeziehungen sind grundsätzlich anzuerkennen.
 - Bei nicht fremdüblich abgewickelten Leistungsbeziehungen liegen Entnahmen und Einlagen vor.
 - Leistungsbeziehungen im Sinne des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG werden auch bei Fremdüblichkeit nicht anerkannt, wenn sie zwischen dem Betrieb der Personengesellschaft und der Privatsphäre des Gesellschafters erfolgen. Auch solche Leistungen sind jedoch anzuerkennen, wenn sie zwischen dem Betrieb der Personengesellschaft und einem eigenständigen Gesellschafterbetrieb derselben Einkunftsart fremdüblich abgewickelt werden.



Gewinnermittlungstheorien

- Der VwGH hält terminologisch noch an der Bilanzbündeltheorie fest, wendet aber im Ergebnis die Theorie der Alleininhaberschaft an.
- In der Lehre ist hingegen die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung herrschend.



Praktischer Ablauf der Gewinnermittlung



Mehrstufige Gewinnermittlung

- Erste Stufe auf Ebene der Personengesellschaft
- Zweite Stufe auf Ebene der Gesellschafter



Erste Stufe auf Ebene der Personengesellschaft

- Ausgangspunkt und erste Stufe der steuerlichen Gewinnermittlung ist
 - bei Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG die UGB-Bilanz bzw die daraus durch steuerliche Mehr-Weniger-Rechnung abgeleitete Steuerbilanz.
 - bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG die Steuerbilanz.
 - bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG die Einnahme-Ausgabenrechnung.



Erste Stufe auf Ebene der Personengesellschaft

- Die Gewinnermittlung erster Stufe erfolgt nach den normalen Vorschriften über die betriebliche Gewinnermittlung (§§ 4 bis 14 EStG).
- Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und einem Gesellschafter sind auf Ebene der Personengesellschaft auch bei steuerlicher Nichtanerkennung (insbesondere in den Fällen des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG) vorerst wie Betriebsausgaben zu behandeln.
- Eine Korrektur erfolgt erst im Zuge der zweiten Gewinnermittlungsstufe auf Ebene der Gesellschafter.



Zweite Stufe auf Ebene der Gesellschafter

- Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben:
 - „Sonderbetriebseinnahmen“ sind insbesondere Vergütungen aus Leistungsbeziehungen im Sinne des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG, Erlöse aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen oder Zinsen aus Wertpapieren, die der Personengesellschaft als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen gewidmet sind.
 - „Sonderbetriebsausgaben“ sind insbesondere Aufwendungen für das Sonderbetriebsvermögen (wie AfA und Erhaltungsaufwände), Zinsen für Verbindlichkeiten zur Finanzierung der Gesellschaftsbeteiligung, Aufwendungen im Zusammenhang mit Leistungsbeziehungen im Sinne des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG oder Rechtsanwaltskosten wegen Streitigkeiten mit anderen Gesellschaftern.



Gesamteinkünfte der Gesellschafter

- Die Gesamteinkünfte eines Gesellschafters bestehen aus
 - seinem „normalen“ Gewinnanteil (erste Stufe der Gewinnermittlung)
 - zuzüglich seiner Sonderbetriebseinnahmen abzüglich der Sonderbetriebsausgaben (zweite Stufe der Gewinnermittlung).



Sonderbetriebsvermögen



Sonderbetriebsvermögen

- Zum Sonderbetriebsvermögen zählen
 - Wirtschaftsgüter, die im (wirtschaftlichen) Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stehen
 - und dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft (entgeltlich oder unentgeltlich) zu dienen.



Sonderbetriebsvermögen I und II

- Sonderbetriebsvermögen I dient unmittelbar der Gesellschaft
 - Darlehen aus dem Privatvermögen an die Personengesellschaft,
 - zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter (insbesondere an die Personengesellschaft vermietete oder unentgeltlich überlassene Grundstücke),
 - Rechte und Beteiligungen.



Sonderbetriebsvermögen I und II

- Sonderbetriebsvermögen II dient der Beteiligung eines Gesellschafters
 - Verbindlichkeiten, die zum Erwerb der Beteiligung aufgenommen wurden, Verbindlichkeiten zur Finanzierung von Sonderbetriebsvermögen I,
 - oder für die Personengesellschaft bedeutsame „strategische Beteiligungen“.



Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

- Zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen zählen
 - Wirtschaftsgüter, die der Personengesellschaft nicht überlassen werden,
 - sondern ihr in sonstiger Weise dienen (enger Spielraum).
 - Beispiel: Wertpapiere eines Gesellschafters, die zu Gunsten von Verbindlichkeiten der Personengesellschaft verpfändet werden.



Leistungsbeziehungen



Rechtsgrundlage

§ 23 EStG: Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind:

1. ...
2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Gesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.
3. ...

Parallelbestimmungen: § 21 Abs 2 Z 2 und § 22 Z 3 EStG



Leistungsbeziehungen

- Zivil- und unternehmensrechtlich werden Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und einem Gesellschafter grundsätzlich wie Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und Dritten beurteilt.
- Ertragsteuerrechtlich ist hingegen umstritten, unter welchen Umständen solche Leistungsbeziehungen wie Fremdgeschäfte anzuerkennen sind.



Leistungsbeziehungen

- Bei Nichtanerkennung führen Leistungsbeziehungen zu einer Erhöhung des Gewinnanteils (§ 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG) bzw Entnahmen und Einlagen.
- Der wesentliche Unterschied zwischen der Behandlung als Fremdgeschäft und jener als Entnahme bzw Einlage liegt darin, dass bei letzteren der Teilwert anzusetzen ist (vgl § 6 Z 4 und Z 5 EStG), der regelmäßig vom gemeinen Wert abweicht.



Leistungsbeziehungen

- Mögliche Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft sind insbesondere
 - jene im Sinne des § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG (Vergütungen für Leistungen des Gesellschafters an die Personengesellschaft),
 - dessen Umkehrtatbestände (Vergütungen für Leistungen der Personengesellschaft an den Gesellschafter) sowie
 - Vermögensübertragungen (Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge).



Tatbestände des § 23 Z 2 HS 2 EStG

- Vergütungen iSd § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG sind insbesondere
 - Geschäftsführervergütungen bzw Vergütungen für sonstige Dienstleistungen im wirtschaftlichen Interesse der Personengesellschaft, die auf Grund eines Werk-, Dienst- oder Gesellschaftsvertrages erbracht werden.
 - Darlehenszinsen für die Gewährung eines Darlehens an die Personengesellschaft aus Mitteln des Gesellschafters (darunter fallen neben Zinsen aus Darlehen und Krediten insbesondere auch Gewinnanteile aus typisch stillen Gesellschaften, partiarische Darlehen, die Stundung von Forderungen und Vergütungen für das Eingehen einer Bürgschaft zu Gunsten der Personengesellschaft).



Tatbestände des § 23 Z 2 HS 2 EStG

- Vergütungen iSd § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG sind insbesondere
 - Miet-, Pacht- und Lizenzzahlungen für die Überlassung (nicht aber auch Veräußerung) von Wirtschaftsgütern materieller oder immaterieller Art (insbesondere auch Zahlungen für die Überlassung von Urheberrechten und die Einräumung von Bau- oder Fruchtgenussrechten).



Tatbestände des § 23 Z 2 HS 2 EStG

- VwGH (Theorie der Alleininhaberschaft)
 - Der VwGH und die Theorie der Alleininhaberschaft wenden § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG nur auf jene Leistungsbeziehungen an, die zwischen dem Betrieb der Personengesellschaft und der Privatsphäre eines Gesellschafters stattfinden.
 - Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb der Personengesellschaft und dem eigenständigen Betrieb eines Gesellschafters werden bei fremdüblicher (dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechender) Gestaltung wie Fremdgeschäfte als Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben anerkannt. Dabei ist unerheblich, welcher Einkunftsart die betroffenen Betriebe angehören.



Tatbestände des § 23 Z 2 HS 2 EStG

- Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung
 - Auch die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlungen beschränkt den Anwendungsbereich des § 23 Z 2 HS 2 EStG auf Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb der Personengesellschaft und der Privatsphäre des Gesellschafters ein.
 - Erfolgen Leistungsbeziehungen zwischen dem Betrieb der Personengesellschaft und dem eigenständigen Betrieb eines Gesellschafters zu fremdüblichen Konditionen, sind diese grundsätzlich anzuerkennen. Anders als nach der Theorie der Alleininhaberschaft müssen jedoch dabei der Betrieb der Personengesellschaft und der eigenständige Betrieb des Gesellschafters derselben Einkunftsart angehören.



Tatbestände des § 23 Z 2 HS 2 EStG

Art der Leistungsbeziehung	VwGH (Theorie der Alleininhaberschaft)	Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung
Vergütungen für Dienstleistungen aus der Privatsphäre des Gesellschafters an die Gesellschaft	nicht anzuerkennen, Gewinnanteil des Gesellschafters	nicht anzuerkennen, Gewinnanteil des Gesellschafters
Vergütungen für Dienstleistungen des Betriebs eines Gesellschafters an die Gesellschaft	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen, wenn zwischen Betrieben derselben Einkunftsart
Vergütungen für die Hingabe von Darlehen aus der Privatsphäre des Gesellschafters an die Gesellschaft	nicht anzuerkennen, Gewinnanteil des Gesellschafters	nicht anzuerkennen, Gewinnanteil des Gesellschafters
Vergütungen für die Hingabe von Darlehen durch den Betrieb eines Gesellschafter an die Gesellschaft	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen, wenn zwischen Betrieben derselben Einkunftsart
Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern aus der Privatsphäre des Gesellschafters an die Gesellschaft	nicht anzuerkennen, Gewinnanteil des Gesellschafters	nicht anzuerkennen, Gewinnanteil des Gesellschafters
Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern des Betriebs eines Gesellschafters an die Gesellschaft	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen, wenn zwischen Betrieben derselben Einkunftsart



Umkehrtatbestände des § 23 Z 2 HS 2 EStG

- VwGH (Theorie der Alleininhaberschaft)
 - Da der VwGH trotz verbalen Festhaltens an der Bilanzbündeltheorie bei Leistungsbeziehungen im Ergebnis *Stoll's* Theorie der Alleininhaberschaft anwendet, werden von ihm auch die Umkehrungen der ausdrücklich in § 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG angeführten Leistungsbeziehungen nicht anerkannt, wenn sie zwischen der Personengesellschaft und der Privatsphäre eines Gesellschafters abgewickelt werden. Die Leistung gilt dann als entnommen, das Entgelt als eingelegt.
 - Zwischenbetriebliche Leistungsbeziehungen sind bei Fremdüblichkeit anzuerkennen.



Umkehrtatbestände des § 23 Z 2 HS 2 EStG

- Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung
 - Die Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung anerkennt grundsätzlich alle fremdüblich abgewickelten Leistungsbeziehungen, sofern nicht gesetzlich ausdrücklich eine Durchbrechung dieses Grundsatzes angeordnet ist (wie insbesondere bei den Leistungsbeziehungen im Sinne des § 23 Z 2 HS 2 EStG).



Umkehrtatbestände des § 23 Z 2 HS 2 EStG

- Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung
 - Da der eindeutige Wortlaut des § 23 Z 2 HS 2 EStG nur Vergütungen der Personengesellschaft an den Gesellschafter, nicht aber auch umkehrt Vergütungen des Gesellschafters an die Personengesellschaft erfasst, werden die Umkehrtatbestände des § 23 Z 2 HS 2 EStG bei fremdüblicher Abwicklung anerkannt, gleichgültig, ob die Leistungsbeziehung mit der Privatsphäre oder dem eigenständigen Betrieb eines Gesellschafters erfolgt.
 - Nicht fremdüblich gestaltete Leistungen sind hingegen als Entnahmen und Einlagen zu behandeln.



Umkehrtatbestände des § 23 Z 2 HS 2 EStG

Art der Leistungsbeziehung	VwGH (Theorie der Alleininhaberschaft)	Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung
Vergütungen für Dienstleistungen der Gesellschaft an die Privatsphäre des Gesellschafters	nicht anzuerkennen, Entnahme und Einlage	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen
Vergütungen für Dienstleistungen der Gesellschaft an den Betrieb eines Gesellschafters	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen
Vergütungen für die Hingabe von Darlehen durch die Gesellschaft an die Privatsphäre des Gesellschafters	nicht anzuerkennen, Entnahme und Einlage	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen
Vergütungen für die Hingabe von Darlehen durch die Gesellschaft an den Betrieb eines Gesellschafters	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen
Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern der Gesellschaft an die Privatsphäre des Gesellschafters	nicht anzuerkennen, Entnahme und Einlage	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen
Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern der Gesellschaft an den Betrieb eines Gesellschafters	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen



Vermögensübertragungen

- In Betracht kommen insbesondere
 - Vermögensübertragungen zwischen der Privatsphäre eines Gesellschafters und der Personengesellschaft,
 - Vermögensübertragungen zwischen dem eigenständigen Betrieb eines Gesellschafters und der Personengesellschaft und
 - Vermögensübertragungen zwischen dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters und der Personengesellschaft.



Vermögensübertragungen

- VwGH (Theorie der Alleininhaberschaft)
 - Auch bei Vermögensübertragungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter ist nach der Theorie der Alleininhaberschaft danach zu differenzieren, ob diese mit der Privatsphäre eines Gesellschafters oder zwischenbetrieblich abgewickelt werden.
 - Während zwischenbetriebliche Vermögensübertragungen (einschließlich solcher vom und zum Sonderbetriebsvermögen) bei Fremdüblichkeit anerkannt werden, sind solche zwischen der Personengesellschaft und der Privatsphäre eines Gesellschafters stets als Entnahmen und Einlagen zu behandeln



Vermögensübertragungen

- Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung
 - Nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung ist auch bei Anschaffungs- und Veräußerungsvorgängen lediglich auf das Kriterium der Fremdüblichkeit abzustellen, gleichgültig, ob derartige Vorgänge zwischenbetrieblich oder mit der Privatsphäre eines Gesellschafters abgewickelt werden. Ist die Fremdüblichkeit nicht gegeben, liegen zur Gänze Entnahmen und Einlagen vor.



Vermögensübertragungen

Art der Leistungsbeziehung	VwGH (Theorie der Alleininhaberschaft)	Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung
Die Gesellschaft kauft aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters	nicht anzuerkennen, Entnahme und Einlage	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen
Die Gesellschaft kauft aus dem Betriebsvermögen eines Gesellschafters	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen
Die Gesellschaft kauft aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen
Der Gesellschafter kauft für sein Privatvermögen von der Gesellschaft	nicht anzuerkennen, Entnahme und Einlage	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen
Der Gesellschafter kauft für sein Betriebsvermögen von der Gesellschaft	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen
Der Gesellschafter kauft für sein Sonderbetriebsvermögen von der Gesellschaft	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen	bei Fremdüblichkeit anzuerkennen



Leistungsbeziehungen

- Beispiel
 - Frau A und Herr B sind Rechtsanwälte. Zur zukünftigen Zusammenarbeit gründen sie die A-B-Rechtsanwälte-OG. Frau A betreibt außerdem als Einzelunternehmerin einen Autoleasingunternehmen, das der A-B-Rechtsanwälte-OG zu fremdüblichen Konditionen einen Dienstwagen least. Welche Einkünfte erzielen Frau A und Herr B aus diesen Tätigkeiten?



Leistungsbeziehungen

- Lösung (VwGH nach der Theorie der Alleininhaberschaft)
 - Die Gewinne der A-B-Rechtsanwälte-OG werden Frau A und Herrn B direkt zugerechnet und führen bei diesen zu Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 3 EStG).
 - Da die Leistungsbeziehung (Autoleasing) zwischen dem Betrieb der Mitunternehmerschaft und dem gewerblichen Einzelbetrieb von Frau A (somit zwischenbetrieblich) zu fremdüblichen Konditionen erfolgt, ist sie anzuerkennen. Frau A bezieht daraus gewerbliche Einkünfte.



Leistungsbeziehungen

- Lösung (Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung)
 - Hingegen wird die Leistungsbeziehung (Autoleasing) nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung nicht anerkannt, weil es sich
 - um eine ausdrücklich in § 23 Z 2 HS 2 EStG angeführte Vergütung handelt ("Vergütungen [...] für die Überlassung von Wirtschaftsgütern"),
 - und die Leistungsbeziehung nicht zwischen Betrieben derselben Einkunftsart abgewickelt wird.



Leistungsbeziehungen

- Beispiel
 - Herr B betreibt außerdem als Einzelunternehmer einen Büromöbelhandel, der die A-B-Rechtsanwälte-OG zu fremdüblichen Konditionen mit der erforderlichen Kanzleieinrichtung ausstattet. Welche Einkünfte erzielen Herr B aus dieser Tätigkeit?



Leistungsbeziehungen

- Lösung (VwGH nach der Theorie der Alleininhaberschaft)
 - Da die Leistungsbeziehung (Kauf von Kanzleieinrichtung) zwischen dem Betrieb der Mitunternehmerschaft und dem gewerblichen Einzelbetrieb von Herrn B (somit zwischenbetrieblich) zu fremdüblichen Konditionen erfolgt, ist sie anzuerkennen. Herr B bezieht daraus gewerbliche Einkünfte.



Leistungsbeziehungen

- Lösung (Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung)
 - Da es beim Kauf von Kanzleieinrichtung eine dauerhafte (und nicht bloß temporäre) Vermögensübertragung vorliegt, handelt es sich um keine von § 23 Z 2 HS 2 EStG ausdrücklich erfasste Leistungsvergütung.
 - Da auch Fremdüblichkeit gegeben ist, ist die Leistungsbeziehung anzuerkennen. Auf die Zwischenbetrieblichkeit kommt es nicht an.



Leistungsbeziehungen

- Beispiel
 - Frau A lässt sich von der A-B-Rechtsanwälte-OG zu fremdüblichen Konditionen in einem Prozess betreffend ihre Ehescheidung vertreten. Ist diese Leistungsbeziehung ertragsteuerlich anzuerkennen?



Leistungsbeziehungen

- Lösung (VwGH nach der Theorie der Alleininhaberschaft)
 - Da die Leistungsbeziehung (Vertretung im Prozess) zwischen dem Betrieb der Mitunternehmerschaft und der Privatsphäre von Frau A erfolgt, ist sie nicht anzuerkennen. Auf die Fremdüblichkeit kommt es nicht an.



Leistungsbeziehungen

- Lösung (Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung)
 - Nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung ist Leistungsbeziehung hingegen anzuerkennen,
 - weil es sich bei den Vergütungen für die Prozessvertretung um keine der ausdrücklich in § 23 Z 2 HS 2 EStG genannten Leistungsvergütungen, sondern um einen umgekehrten Tatbestand handelt
 - und die Leistungsbeziehung fremdüblich abgewickelt wird.



Leistungsbeziehungen

- Beispiel
 - Frau C und Herr D betreiben gemeinsam eine Gemüsehandels-KG. Frau C besitzt außerdem ein Zinshaus, dessen Keller sie der Gemüsehandels-KG zu fremdüblichen Konditionen als Lagerraum vermietet. Welche Einkünfte erzielen Frau C und Herr D aus diesen Tätigkeiten?



Leistungsbeziehungen

- Lösung (VwGH nach der Theorie der Alleininhaberschaft)
 - Die Gewinne der Gemüsehandels-KG werden Frau C und Herrn D direkt zugerechnet und führen bei diesen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG).
 - Da die Leistungsbeziehung (Miete von Lagerräumlichkeiten) zwischen dem Betrieb der Mitunternehmerschaft und der Privatsphäre von Frau C erfolgt, ist sie nicht anzuerkennen. Die von der Gemüsehandels-KG gezahlten Mietzinse erhöhen deshalb den Gewinnanteil von Frau C aus der Gemüsehandels-KG und führen somit ebenfalls zu gewerblichen Einkünften. Daran kann auch die Fremdüblichkeit des Mietzinses nichts ändern.



Leistungsbeziehungen

- Lösung (Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung)
 - Auch nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung ist Leistungsbeziehung nicht anzuerkennen,
 - weil es sich bei den Vergütungen für die Miete von Lagerräumlichkeiten um eine der ausdrücklich in § 23 Z 2 HS 2 EStG genannten Leistungsvergütungen handelt ("Vergütungen [...] für die Überlassung von Wirtschaftsgütern")
 - und die Leistungsbeziehung nicht zwischen dem Betrieb der Personengesellschaft und einem eigenständigen Gesellschafterbetrieb derselben Einkunftsart stattfindet.



Abfärbetheorie



Abfärbetheorie

- Nach der „Abfärbetheorie“ führt jede geringste betriebliche Tätigkeit einer Personengesellschaft, neben der eine andere Betätigung stattfindet (die bei einer natürlichen Person Einkünfte einer anderen Einkunftsart bewirken würde), zu einheitlich gewerblichen Einkünften.
- Rechtsgrundlagen: §§ 2 Abs 4, 21 Abs 2 Z 2 Satz 2 und 22 Z 3 Satz 2 EStG.



Abfärbetheorie

- Beispiel
 - Eine OG betreibt eine Landwirtschaft und vermietet getrennt davon Wohnungen eines im Gesellschaftsvermögen stehenden Zinshauses. Welche Einkünfte bezieht die OG aus diesen Tätigkeiten?



Abfärbetheorie

- Lösung
 - Auf Grund der Abfärbetheorie erzielt die OG einheitlich gewerbliche Einkünfte.



Gewinnverteilung



Gewinnverteilung

- Der nach den Gewinnermittlungsvorschriften (§§ 4 bis 14 EStG) ermittelte bzw auf einer Schätzung (§ 184 BAO) beruhende Gewinn der Personengesellschaft ist unter Berücksichtigung von Sondervergütungen auf die Gesellschafter aufzuteilen.



Gewinnverteilung

- Grundlagen für die steuerliche Gewinnverteilung sind
 - der Gesellschaftsvertrag bzw
 - bei Fehlen einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung die gesetzlichen Bestimmungen zur Gewinn- und Verlustverteilung.
- Gewinne und Verluste aus Sonderbilanzen sind allein dem betreffenden Gesellschafter zuzurechnen.



Gewinnverteilung

- Die gesetzlichen Bestimmungen zur Gewinn- und Verlustverteilung sind teilweise unbestimmt formuliert und eröffnen somit einen weiten Spielraum für die Bestimmung der Höhe der zustehenden Gewinn- bzw Verlustanteile.
- Beispiel
 - Gemäß § 121 Abs 1 UGB ist Arbeitsgesellschaftern „ein den Umständen nach angemessener Betrag des Jahresgewinns“ zuzuweisen.



Gewinnverteilung

- Um Streitigkeiten der Gesellschafter untereinander zu vermeiden, empfiehlt sich daher, gesellschaftsvertraglich klare Gewinn- und Verlustverteilungsregeln zu vereinbaren.
- Die Abgabenbehörde kann jedoch von einer solchen gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilung abweichen, wenn diese den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht.



Gewinnverteilung

- Angemessenheit der Gewinnverteilung
 - Die Gewinnverteilung muss angemessen (fremdüblich) sein.
 - Eine unangemessene Gewinnverteilung ist von der Abgabenbehörde zu korrigieren.
 - Grundsätzlich entsprechen die Gewinn- und Verlustanteile dem Verhältnis der Kapitalanteile. Abweichungen davon bedürfen zur steuerlichen Anerkennung einer besonderen Rechtfertigung.
 - Insbesondere bei unterschiedlich hohen Haftungsrisiken und zur Entlohnung des Arbeitseinsatzes sind aber Abweichungen geboten.



Gewinnverteilung

- Angemessenheit der Gewinnverteilung
 - Bei untereinander fremden Gesellschaftern muss die Angemessenheit der Gewinnverteilung in der Regel nicht geprüft werden.
 - Der natürliche Interessengegensatz zwischen Fremden rechtfertigt die Vermutung, dass die vereinbarte Gewinnverteilung dem Beitrag des Gesellschafters entspricht.



Gewinnverteilung

- Verlustbeteiligung von beschränkt haftenden Gesellschaftern:
 - Auch Gesellschaftern mit beschränkter Haftung (Kommanditisten und stillen Gesellschaftern) können steuerlich in unbeschränktem Ausmaß Verluste zugewiesen werden.
 - Diese Verluste führen zu einem negativen Kapitalkonto und können mit allfälligen Gewinnen aus anderen Einkunftsquellen ausgeglichen werden.
 - Die Möglichkeit einer steuerlich unbeschränkten Verlustzuweisung ergibt sich daraus, dass der Gesellschafter im Falle eines Ausscheidens jedenfalls einen Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos, das er mangels unternehmensrechtlicher Auffüllverpflichtung nicht ausgleichen muss, zu versteuern hat (§ 24 Abs 2 EStG).



Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung



Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung

- Die Regeln über die Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung im Bereich von Personengesellschaften entsprechen jenen des Einzelunternehmers (vgl § 24 Abs 1 EStG).
- Veräußert daher ein Gesellschafter einer Personengesellschaft seinen Anteil an einen Dritten oder an einen anderen Gesellschafter, so ist der auf ihn entfallende Anteil am Buchwert des Betriebsvermögen dem Veräußerungspreis gegenüberzustellen. Die sich daraus ergebende Differenz führt (als Aufdeckung stiller Reserven) zu einem Veräußerungsgewinn.



Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung

- Ist das Kapitalkonto eines Gesellschafters negativ, so ist als Veräußerungspreis jedenfalls der Negativstand zu erfassen, soweit der Gesellschafter das Kapitalkonto nicht auffüllen muss (§ 24 Abs 2 letzter Satz EStG).
- Auch einem unternehmensrechtlich nur beschränkt haftenden Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschafter können daher steuerlich unbegrenzt Verluste zugewiesen werden.



Vermögensverwaltende Personengesellschaften



Vermögensverwaltende Personengesellschaften

- Für den betrieblichen Bereich normieren die §§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG eine unmittelbare Zurechnung der Gewinnanteile von Personengesellschaften an ihre Gesellschafter.
- Für den Fall, dass eine Personengesellschaft ausschließlich vermögensverwaltend tätig ist, enthält das EStG hingegen keine vergleichbare Durchgriffsvorschrift.



Vermögensverwaltende Personengesellschaften

- Nach der Teleologie des EStG müssten auch im außerbetrieblichen Bereich Vorschriften zum unmittelbaren Durchgriff auf die Gesellschafter von Personengesellschaften bestehen.
- Das Fehlen einer derartigen Regelung ist eine planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des EStG. Die Regelungen der §§ 21 Abs 2 Z 2 Halbsatz 1, 22 Z 3 Halbsatz 1, 23 Z 2 Halbsatz 1 EStG sind durch Gesetzesanalogie auch auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen zu übertragen.



Vermögensverwaltende Personengesellschaften

- Dadurch wird eine unmittelbare Zurechnung des außerbetrieblichen Ergebnisses von Personengesellschaften an ihre Gesellschafter erreicht.
- Voraussetzung ist aber, dass die Gesellschafter „in der Art einer Mitunternehmerschaft“ beteiligt sind.



Vermögensverwaltende Personengesellschaften

- Zu einer analogen Anwendung der §§ 21 Abs 2 Z 2 Halbsatz 2, 22 Z 3 Halbsatz 2, 23 Z 2 Halbsatz 2 EStG (Sondervergütungen) im außerbetrieblichen Bereich kommt es nicht.
- Es besteht keine Regelungslücke, eine analoge Anwendung widerspräche dem Subsidiaritätsprinzip.
- Entgelte für Dienstleistungen, die Hingabe von Darlehen oder der Überlassung von Wirtschaftsgütern führen daher zu Einkünften aus jener Einkunftsart, zu der solche Leistungen auch als Fremdgeschäfte abseits des Gesellschaftsverhältnisses führen würden.



Vermögensverwaltende Personengesellschaften

- Überschussverteilung bei beschränkt haftenden Gesellschaftern
 - Anders als bei beschränkt haftenden Gesellschafter von betrieblichen Personengesellschaften würde das negative Kapitalkonto eines beschränkt haftenden Gesellschafter einer ausschließlich vermögensverwaltenden Personengesellschaft im Falle des Ausscheidens keinen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 Abs 2 EStG verursachen.
 - Daher können beschränkt haftenden Gesellschaftern von vermögensverwaltenden Personengesellschaften nur insoweit Werbungskostenüberschüsse zugerechnet werden, als dadurch ihr Kapitalkonto nicht negativ wird.
 - Darüber hinaus gehende Werbungskostenüberschüsse sind auf die unbeschränkt haftenden Gesellschafter zu verteilen.



Abgabenverfahren



Feststellungsverfahren nach § 188 BAO

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb sowie aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens werden in einem der Ertragsteuerveranlagung vorgelagerten Verfahren festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind (vgl § 188 Abs 1 BAO).
- Zweck dieser vorgelagerten Feststellung ist die Gewährleistung eines weitgehend gleichartigen Ergebnisses für alle Beteiligten und die Vermeidung von mehreren Parallelverfahren (Verfahrensökonomie).
- Alle steuerobjektbezogenen Fragen sollen dabei in einem Verfahrensschritt gelöst werden.



Feststellungsverfahren nach § 188 BAO

- Voraussetzungen
 - Relevante Einkunftsart
 - Gemeinschaftliche Einkünfte
 - Einheitliche Einkünfte



Feststellungsverfahren nach § 188 BAO

- Relevante Einkunftsart: Von der Feststellung im Sinne des § 188 Abs 1 BAO betroffen sind nur
 - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (lit a),
 - Einkünfte aus selbständiger Arbeit (lit c),
 - Einkünfte aus Gewerbebetrieb (lit b) und
 - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens (lit d).



Feststellungsverfahren nach § 188 BAO

- **Gemeinschaftliche Einkünfte:**
 - Voraussetzung ist die gemeinschaftliche Beteiligung mehrerer Personen an einer zu Einkünften aus einer der relevanten Einkunftsarten führenden Einkunftsquelle.
 - Einer bestimmten Rechtsform des Zusammenschlusses bedarf es nicht.
 - Eine tatbestandsmäßige Beteiligung wird von der Rspr und hL nur bei Vorliegen von Mitunternehmerschaft angenommen.
 - Für eine Feststellung nach § 188 BAO von gemeinschaftlichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bedarf es einer „Beteiligung nach Art einer Mitunternehmerschaft“.



Feststellungsverfahren nach § 188 BAO

- **Einheitliche Einkünfte:** Ein Verfahren nach § 188 BAO ist nur dann durchzuführen, wenn die festzustellenden gemeinschaftlichen Einkünfte bei mehreren Beteiligten zu derselben Einkunftsart gehören. Das führt zu folgenden möglichen Konstellationen:
 - kein einheitliches Feststellungsverfahren, wenn jeder Beteiligte unterschiedliche Einkünfte aus der gemeinsamen Einkunftsquelle bezieht;
 - ein oder mehrere einheitliche Feststellungsverfahren, wenn (jeweils) mehrere Beteiligte einheitliche Einkünfte aus der gemeinsamen Einkunftsquelle beziehen. Beteiligte, die (jeweils alleine) andere Einkünfte erzielen, sind nicht zu berücksichtigen.



Feststellungsverfahren nach § 188 BAO

- Einheitliche Einkünfte
 - Beispiel
 - An einer land- und forstwirtschaftlichen OG sind zwei natürliche Personen und zwei GmbHs beteiligt. Wie ist abgabenverfahrensrechtlich vorzugehen?



Feststellungsverfahren nach § 188 BAO

- Einheitliche Einkünfte
 - Lösung
 - Die beiden natürlichen Personen erzielen aus der OG Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die in einem Feststellungsverfahren ermittelt werden.
 - Die beiden GmbHs erzielen hingegen gemäß § 7 Abs 3 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb, deren Ermittlung in einem weiteren Feststellungsverfahren erfolgt.



Besteuerung von Privatstiftungen



Allgemeines

- Rechtsgrundlage der Privatstiftung ist das Privatstiftungsgesetz (PSG) aus dem Jahr 1993.
- Die Einführung der Privatstiftung sollte mit Hilfe von Steuervorteilen das Abwandern von größeren Vermögensmassen in das Ausland (insbesondere in Steueroasen) verhindern.
- Derzeit gibt es in Österreich über 3.000 Privatstiftungen.



Motive

- Motive zur Errichtung einer Privatstiftung sind insbesondere
 - die optimale Vermögensgestaltung,
 - die Ausgestaltung bzw. Modifizierung der gesetzlichen Erbfolge,
 - die Vermeidung der Vermögensaufsplitterung,
 - die Erhaltung von Unternehmen und
 - die Förderung von Wissenschaft, Forschung oder karitativer Zwecke.



Gesellschaftsrechtliche Grundlagen



Charakteristika und Zweck

- Gemäß § 1 Abs 1 PSG ist die Privatstiftung ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen.
- Als Zweck kommen nicht nur gemeinnützige, sondern alle erlaubten Zwecke, somit auch schlicht eigennützige Zwecke in Betracht.
- Die Privatstiftung ist ein eigentümerloses Gebilde und genießt Rechtspersönlichkeit. → Verselbständigung des Vermögens.



Mindestvermögen

- Der Privatstiftung ist ein Mindestvermögen von EUR 70.000,-- zu widmen (§ 4 PSG).



Verbotene Tätigkeiten

- Gemäß § 1 Abs 2 PSG darf eine Privatstiftung
 - keine gewerbsmäßige Tätigkeit ausüben, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht,
 - nicht die Geschäftsführung einer Personengesellschaft nach UGB übernehmen und
 - nicht unbeschränkt haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft sein.



Organe

- Die Privatstiftung hat von Gesetz wegen (§ 14 Abs 1 PSG) die Organe
 - des Vorstands,
 - des Stiftungsprüfers und
 - unter bestimmten Voraussetzungen des Aufsichtsrates.
- Darüber hinaus steht es dem Stifter offen, in der Stiftungsurkunde weitere Organe (zB Beirat) zur Wahrung des Stiftungszwecks vorzusehen (§ 14 Abs 2 PSG).



Stiftungsvorstand

- Der Stiftungsvorstand verwaltet und vertritt die Privatstiftung und sorgt für die Erfüllung des Stiftungszwecks (§ 17 Abs 1 PSG).
- Er muss aus mindestens drei Mitgliedern bestehen (§ 15 Abs 1 PSG).
- Als Mitglieder kommen nur natürliche Personen in Betracht.
- Der Begünstigte, dessen Ehegatte sowie Personen, die mit dem Begünstigten in gerader Linie oder bis zum dritten Grad der Seitenlinie verwandt sind, sind von der Mitgliedschaft im Stiftungsvorstand ausgeschlossen (§ 15 Abs 2 PSG).



Stiftungsprüfer

- Der Stiftungsprüfer hat eine ähnliche Funktion wie der Abschlussprüfer bei der AG.
- Er hat den Jahresabschluss samt Jahresbericht innerhalb von drei Monaten ab Vorlage zu prüfen (§ 21 Abs 1 PSG).



Aufsichtsrat

- Der Aufsichtsrat ist wie im Aktienrecht ein allgemeines Überwachungsorgan.
- Er spielt in der österreichischen Stiftungspraxis eine geringe Rolle.
- Ein Aufsichtsrat ist nur unter den Voraussetzungen des § 22 Abs 1 PSG verpflichtend zu bestellen.



Änderung und Widerruf

- Nach Entstehung der Privatstiftung kann die Stiftungserklärung nur dann geändert oder widerrufen werden, wenn sich dies der Stifter in der Stiftungserklärung vorbehalten hat (§ 33 Abs 2 PSG).
- Ist der Stifter einer juristische Person, ist der Vorbehalt des Widerrufs jedoch ausgeschlossen (§ 34 PSG).



Phasen der Stiftungsbesteuerung



Gesamtbesteuerungskonzept von Stiftungen





Stiftungseingangssteuer (Eingangsbesteuerung)



Stiftungseingangsteuer

- Bis zum 31. 7. 2008 wurden Zuwendungen an eine Stiftung von der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer erfasst.
- Aus Anlass der Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde die Besteuerung von Privatstiftungen mit Wirkung ab 1. 8. 2008 zum Teil erheblich geändert.
- Wesentlichste Änderung war dabei die Einführung einer Stiftungseingangsteuer durch das Schenkungsmeldegesetz 2008.



Steuergegenstand

- Der Stiftungseingangssteuer unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an Privatstiftungen oder an damit vergleichbare Vermögensmassen (§ 1 Abs 1 StiftEG).
- Voraussetzung ist, dass der Zuwendende oder die Stiftung bzw die damit vergleichbare Vermögensmasse (der Erwerber) im Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, einen Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben (§ 1 Abs 2 StiftEG).



Steuergegenstand

- Wird eine Stiftung zunächst im Ausland (Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Ausland) gegründet und von Auslandsansässigen mit Vermögen ausgestattet, so entsteht auch dann keine Stiftungseingangssteuerpflicht, wenn die Stiftung in weiterer Folge durch Verlegung des Sitzes oder Ort der Geschäftsleitung nach Österreich zuzieht.



Steuerschuldner

- Steuerschuldner ist der Erwerber.
- Hat der Erwerber jedoch weder den Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung im Inland (Auslandsstiftung), so gilt bei Zuwendungen unter Lebenden der Zuwendende als Steuerschuldner.
- Für die Steuer haftet der jeweils andere sowie bei Erwerben von Todes wegen der Nachlass (§ 1 Abs 3 StiftEG).



Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld

- Die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Zuwendung (§ 1 Abs 4 StiftEG) und ist bis zum 15. Tag des zweitfolgenden Monats nach deren Entstehen zu entrichten (§ 3 Abs 1 StiftEG).



Unentgeltliches Rechtsgeschäft

- Bei der Vermögenswidmung an eine Privatstiftung handelt es sich um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft und nicht wie bei der Einlage in eine Kapitalgesellschaft um einen Tausch iSd § 6 Z 14 EStG.
- Im Zuge der Vermögenswidmung kommt es daher beim Stifter zu keiner Aufdeckung stiller Reserven.
- Ein Bereicherungswille ist nicht erforderlich.



Steuersatz

- Die Stiftungseingangssteuer beträgt im Regelfall 2,5 % vom Wert der Zuwendung abzüglich Schulden und Lasten in wirtschaftlichem Zusammenhang (§ 2 Abs 1 iVm § 1 Abs 5 StiftEG).
- Bei der Zuwendung von inländischen Grundstücken erhöht sich der Steuersatz um 3,5 % (Grunderwerbsteueräquivalent) sowie eine Gebühr für die Eintragung in das Grundbuch in der Höhe von 1 %. Bei der Zuwendung von Grundstücken fällt somit eine Gesamtabgabe in der Höhe von 7 % (= 2,5 % + 3,5 % + 1 %) an.



Steuersatz

- Hingegen beträgt Steuersatz 25 % („Strafsteuer“), wenn
 - eine ausländische Stiftung oder Vermögensmasse nicht mit einer österreichischen Privatstiftung vergleichbar ist (Typenvergleich),
 - nicht sämtliche Stiftungsdokumente (insbesondere Satzung, Urkunden und Gründungsverträge) offengelegt werden, oder
 - mit dem Ansässigkeitsstaat einer außerhalb der EU gelegenen Auslandsstiftung (oder vergleichbaren Vermögensmasse) keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (eine solche besteht außerhalb der EU mit Norwegen).



Bemessungsgrundlage

- Hinsichtlich der Bewertung der Zuwendung und somit der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Stiftungseingangssteuer knüpft § 1 Abs 5 StiftEG an die Regelungen des § 19 ErbStG an, welcher seinerseits weitgehend auf das BewG verweist.



Bemessungsgrundlage

- Als Wert der Zuwendung heranzuziehen ist daher
 - grundsätzlich der gemeine Wert (§ 1 Abs 5 StiftEG iVm § 19 Abs 1 ErbStG und § 10 BewG),
 - bei Wertpapieren der Kurswert (§ 1 Abs 5 StiftEG iVm § 19 Abs 1 ErbStG und § 13 Abs 1 BewG),
 - bei Anteilen an Kapitalgesellschaften ebenfalls der Kurswert bzw bei nicht börsennotierten Gesellschaften der gemeine Wert (ermittelt nach dem Wiener Verfahren; § 1 Abs 5 StiftEG iVm § 19 Abs 1 ErbStG und § 13 Abs 1 und 2 BewG),



Bemessungsgrundlage

- Als Wert der Zuwendung heranzuziehen ist daher
 - bei Gegenständen eines Betriebsvermögens (mit Ausnahme von Grundstücken) der Teilwert (§ 1 Abs 5 StiftEG iVm § 19 Abs 1 ErbStG und § 12 BewG) und
 - bei Grundstücken der dreifache Einheitswert (§ 1 Abs 5 StiftEG iVm § 19 Abs 2 ErbStG).



Steuerbefreiungen

- Von der Stiftungseingangssteuer gemäß § 1 Abs 6 StiftEG befreit sind
 - Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen an gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Stiftungen oder vergleichbare Vermögensmassen;
 - Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften;



Steuerbefreiungen

- Von der Stiftungseingangssteuer gemäß § 1 Abs 6 StiftEG befreit sind
 - Zuwendungen von Todes wegen von endbesteuertem Kapitalvermögen (Sparbücher und Forderungswertpapiere) und von vergleichbarem ausländischen Kapitalvermögen (§ 37 Abs 8 EStG) sowie von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Erwerber nachweist, dass der Zuwendende im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter 1 % an Gesellschaft beteiligt war;
 - Zuwendungen an betriebliche Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs 11 Z 1 EStG.



Stiftungseingangssteuer

- Beispiel
 - Frau X lebt in Deutschland und ist Gesellschafterin einer deutschen börsennotierten Telekom-AG sowie einer deutschen Handels-GmbH.
 - Welche stiftungseingangssteuerlichen Konsequenzen ergäben sich, wenn Frau X eine österreichische Privatstiftung gründen würde und dieser ihre Gesellschaftsanteile widmet?



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Voraussetzung der Stiftungseingangssteuer ist, dass der Zuwendende oder die Stiftung bzw die damit vergleichbare Vermögensmasse (der Erwerber) im Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben (§ 1 Abs 2 StiftEG).
 - Frau X lebt zwar in Deutschland, die Privatstiftung hat jedoch ihren Sitz in Österreich.



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Dass es sich bei dem gewidmeten Vermögen um deutsche Beteiligungen handelt, ist unbeachtlich.
 - Bemessungsgrundlage ist
 - hinsichtlich der Aktien an börsennotierten Telekom-AG der Kurswert
 - hinsichtlich der Anteile an der Handels-GmbH der gemeine Wert.



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Der Steuersatz beträgt 2,5 %.



Stiftungseingangssteuer

- Beispiel
 - Frau K ist in Österreich lebende Großgrundbesitzerin.
 - Welche stiftungseingangssteuerlichen Konsequenzen ergäben sich, wenn Frau K Teile ihres Grundvermögens einer Caritas-Stiftung zur Förderung hilfsbedürftiger, in Notlagen befindlicher Personen widmen würde?



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Da Frau K in Österreich lebt (dh Wohnsitz oder zumindest einen gewöhnlichen Aufenthalt hat), kann es grundsätzlich zur Stiftungseingangsbesteuerung kommen (§ 1 Abs 2 StiftEG).
 - Die Stiftung erfüllt die Gemeinnützigkeitskriterien der §§ 34 ff BAO.
 - Es handelt sich daher um eine Vermögenswidmung an eine gemeinnützige Stiftung.



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Gemäß § 1 Abs 6 Z 1 StiftEG sind jedoch lediglich Zuwendungen von "körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen" an gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Stiftungen von der Stiftungseingangssteuer befreit.
 - Da es sich bei der Zuwendung von Grundvermögen weder um körperlich beweglichen Sachen noch um eine Geldforderung handelt, unterliegt diese dem StiftEG.



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Bemessungsgrundlage bei der Widmung von Grundvermögen ist der dreifache Einheitswert.
 - Bei der Zuwendung von inländischen Grundstücken erhöht sich der Steuersatz von grundsätzlich 2,5 % um weitere 3,5 % (Grunderwerbsteueräquivalent) sowie eine Gebühr für die Eintragung in das Grundbuch in der Höhe von 1 %. Somit fällt eine Gesamtabgabe von 7 % (= 2,5 % + 3,5 % + 1 %) an.



Stiftungseingangssteuer

- Beispiel
 - Frau S ist in Österreich lebende Eigentümerin eines österreichischen Lebensmittel-Konzerns.
 - Welche stiftungseingangssteuerlichen Konsequenzen ergäben sich, wenn Frau S EUR 5.000.000,- einer Stiftung zur unentgeltlichen Bildungsförderung bedürftiger Mitarbeiter des Lebensmittel-Konzerns widmen würde?



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Da Frau S in Österreich lebt (dh in Österreich Wohnsitz oder zumindest einen gewöhnlichen Aufenthalt hat) bzw die Privatstiftung in Österreich ansässig ist, kann es grundsätzlich zur Stiftungseingangsbesteuerung kommen (§ 1 Abs 2 StiftEG).
 - Die in Österreich ansässige Stiftung mit dem Zweck der unentgeltlichen Bildungsförderung bedürftiger Mitarbeiter eines Lebensmittel-Konzerns erfüllt nicht die Gemeinnützigkeitskriterien der §§ 34 ff BAO, weil gemeinnützige Einrichtung der Förderung der Allgemeinheit dienen müssen.



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Ein Personenkreis ist dann nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein enges Band, wie die Zugehörigkeit zu einer Familie, durch Anstellung an ein bestimmtes Unternehmen und dergleichen fest geschlossen ist (vgl § 36 Abs 1 BAO).
 - Die Befreiungsbestimmung des § 1 Abs 6 Z 1 StiftEG kann daher nicht zur Anwendung kommen.



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Bemessungsgrundlage ist der gemeine Einheitswert von EUR 5.000.000,--.
 - Der Steuersatz beträgt 2,5 %.
 - Die Stiftungseingangssteuer beträgt somit EUR 125.000,--.



Stiftungseingangssteuer

- Beispiel
 - Herr A ist liechtensteinischer Staatsbürger. Er verfügt über einen Hauptwohnsitz in Vaduz sowie über ein Ferienhaus in Kitzbühel.
 - Herr A gründet in Liechtenstein die A-Familienstiftung. Er widmet dieser seine umfangreiche Kunstsammlung. Wie ist dieser Vorgang aus stiftungseingangssteuerlicher Sicht zu beurteilen?



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Voraussetzung zur Begründung von Stiftungseingangsteuerpflicht ist, dass der Zuwendende oder die Stiftung bzw die damit vergleichbare Vermögensmasse (der Erwerber) im Zeitpunkt der Zuwendung einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben (§ 1 Abs 2 StiftEG).
 - Herr A ist zwar liechtensteinischer Staatsbürger, verfügt aber über ein Ferienhaus in Kitzbühel, welches einen Wohnsitz iSd des § 26 Abs 1 BAO begründet.



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Die Widmung der Kunstsammlung unterliegt daher der Stiftungseingangssteuer.
 - Bemessungsgrundlage ist der gemeine Wert.
 - Der Steuersatz beträgt 25 %.



Stiftungseingangssteuer

- Beispiel
 - Herr B lebt in Frankreich und gründet die französische B-Stiftung mit Sitz in Paris. Stiftungsvorständin ist die wiener Rechtsanwältin Frau C, die die Geschäfte der B-Stiftung überwiegend von Wien aus leitet.
 - Herr B widmet der B-Stiftung EUR 1.000.000,-. Hat dies stiftungseingangssteuerliche Konsequenzen?



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Herr B und die B-Stiftung sind zwar in Frankreich ansässig. Die Geschäfte der B-Stiftung werden aber von der Stiftungsvorständin Frau C überwiegend von Wien aus leitet. Die B-Stiftung hat daher ihren Ort der Geschäftsleitung in Österreich (vgl § 27 Abs 2 BAO).
 - Das StiftEG ist daher anwendbar (§ 1 Abs 2 StiftEG).



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Bemessungsgrundlage ist der gemeine Wert, also EUR 1.000.000,--.
 - Der Steuersatz beträgt 2,5 %.
 - Es sind daher EUR 25.000,-- an Stiftungseingangssteuer abzuführen.



Stiftungseingangssteuer

▪ Beispiel

— Frau K widmet der K-Privatstiftung

- einen Kommanditanteil (Buchwert EUR 100.000,--; Teilwert EUR 200.000,--; gemeiner Wert EUR 300.000,--),
- eine Beteiligung an der K-GmbH (Anschaffungskosten EUR 50.000,--; gemeiner Wert EUR 300.000,--) und
- ein Grundstück (Einheitswert EUR 10.000,--; gemeiner Wert EUR 150.000,--).

— In welcher Höhe muss Frau K Stiftungseingangssteuer entrichten?



Stiftungseingangssteuer

▪ Lösung

— Bemessungsgrundlage ist

- der mit dem Teilwert bewertete Kommanditanteil: EUR 200.000,--,
- die mit dem gemeinen Wert bewertete Beteiligung an der K-GmbH: EUR 300.000,-- und
- das mit dem dreifachen Einheitswert bewertete Grundstück: 3 x EUR 10.000,--
= EUR 30.000,--



Stiftungseingangssteuer

- Lösung
 - Das ergibt eine Gesamtbemessungsgrundlage von EUR 530.000,--.
 - Davon ist 2,5 % Stiftungseingangssteuer abzuführen: EUR 13.250,--.
 - Zusätzlich ist hinsichtlich des Grundstücks 3,5 % Grunderwerbsteueräquivalent sowie 1 % Eintragungsgebühr zu entrichten: EUR 1.050,-- + EUR 300,--.
 - Insgesamt fallen daher durch die Widmung Abgaben in der Höhe von EUR 14.600,-- an.



Laufende Besteuerung



Persönliche Steuerpflicht

- Inländische Privatstiftungen unterliegen als juristische Personen des privaten Rechts der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs 2 Z 1 KStG.
- Stiftungen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke iSd §§ 34 ff BAO verfolgen, sind gemäß § 5 Z 6 KStG von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. Solche Stiftungen sind lediglich beschränkt körperschaftsteuerpflichtig hinsichtlich allfälliger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe (§ 45 Abs 1 BAO) sowie bestimmter KEST-pflichtiger Kapitalerträge (§ 1 Abs 3 Z 3 KStG).



Einkunftsarten

- Privatstiftungen sind auf Grund ihrer Rechtsform nach Unternehmensrecht rechnungslegungspflichtig (§ 18 PSG iVm §§ 189 ff UGB).
- Nach der Gewerbebetriebsfiktion des § 7 Abs 3 KStG sind bei Körperschaften, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, grundsätzlich alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) zuzurechnen und der Gewinn nach § 5 EStG zu ermitteln.



Einkunftsarten

- Gemäß § 13 Abs 1 Z 1 KStG ist jedoch § 7 Abs 3 KStG bei der Einkommensermittlung solcher Privatstiftungen nicht anzuwenden,
 - deren Stifter unmittelbar oder über eine dem zuständigen Finanzamt aufgedeckte Treuhandenschaft auftreten und
 - deren Stiftungsurkunden und Stiftungszusatzurkunden in der jeweils geltenden Fassung dem zuständigen Finanzamt vorliegen.
- → „Stiftungstransparenz“.



Einkunftsarten

- Transparente Stiftungen können grundsätzlich Einkünfte aller Einkunftsarten des EStG erzielen (§ 7 Abs 2 KStG iVm § 2 Abs 3 EStG).
- Einkünfte aus selbständiger (§ 22 EStG) und nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG) sowie Funktionsgebühren (§ 29 Z 4 EStG) scheiden jedoch aus, weil diese grundsätzlich für Körperschaften nicht in Betracht kommen.



Einkunftsarten

- Das Betreiben eines Gewerbebetriebs steht in einem gewissen Spannungsverhältnis zu § 1 Abs 2 PSG, wonach eine Privatstiftung
 - keine gewerbsmäßige Tätigkeit ausüben darf, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, sowie weiters
 - nicht unbeschränkt haftender Gesellschafter einer eingetragenen Personengesellschaft sein darf.
- Die Bestimmung steht jedoch insbesondere der Beteiligung einer Privatstiftung als beschränkt Haftender einer gewerblichen Personengesellschaft (Kommanditistin oder stiller Gesellschafter) nicht entgegen.



Einkunftsarten

- Zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gehören auch Einkünfte aus gewerblichen Nebenbetrieben. Als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb gilt ein Betrieb, der dem land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb zu dienen bestimmt ist (vgl § 21 Abs 2 EStG).
- Beispiele
 - Sägewerk eines Forstbetriebes, Mühle eines Getreidebauers oder Obstverarbeitung eines Gärtnereibetriebes, wenn nur in geringfügigem Maße fremde Erzeugnisse verarbeitet werden oder die gewonnene Substanz überwiegend im land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb verwendet wird.



Einkünfteermittlung

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind bei transparenten Stiftungen stets nach § 4 Abs 1 EStG zu ermitteln.
- Die Gewinnermittlung nach § 5 EStG beschränkt sich nur auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, typischerweise als beschränkt haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft (§ 13 Abs 1 Z 3 KStG).
- Außerbetriebliche Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG), aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) sowie sonstige Einkünfte (§ 29 EStG) sind durch Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten zu bestimmen.



Folgen mangelnder Stiftungstransparenz

- Wird das Erfordernis der Stiftungstransparenz nicht vollständig erfüllt (weil der Stifter oder der beurkundete Stifterwille der Finanzverwaltung nicht vollständig offengelegt werden), so gehen die Einkünfteermittlungsprivilegien des § 13 Abs 1 KStG verloren.
- In diesem Fall kommt die Gewerbebetriebsfiktion des § 7 Abs 3 KStG zur Anwendung.
- Weiters gehen auch die Steuerbegünstigungen nach § 13 Abs 2 und Abs 3 KStG verloren (dazu später).



Steuersatz



Steuersatz

- Auf das Einkommen einer Privatstiftung ist grundsätzlich der normale KSt-Satz von 25 % anzuwenden.



Zwischenbesteuerung

- Einer günstigen „Zwischenbesteuerung“ in der Höhe von 12,5 % unterliegen gemäß § 13 Abs 3 KStG insbesondere
 - Zinsen aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren, soweit diese bei der Privatstiftung zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen, und
 - Beteiligungsveräußerungen nach § 31 EStG.



Zwischenbesteuerung

- Bei Kapitalgesellschaften unterliegen dagegen Zinsen und Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen (ausgenommen internationale Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 3 KStG) dem normalen KSt-Satz von 25 %.
- Die Zwischenbesteuerung soll die Zins- und Veräußerungsgewinne nur solange belasten, als diese in der Privatstiftung thesauriert werden.
- Die 12,5 % Zwischen-KSt wird daher auf eine nachfolgende KEST anlässlich von Zuwendungen an Begünstigte angerechnet (§ 24 Abs 5 KStG).



Zwischenbesteuerung

- Soweit Finanzerträge noch im selben Jahr an die Begünstigten zugewendet werden, entfällt die Zwischensteuerbelastung, weil in solchen Fällen ohnehin 25 % KESt einzubehalten sind (§ 13 Abs 3 KStG).
- Soweit nach einem DBA eine KESt-Entlastung erfolgt, ist jedoch jedenfalls eine Zwischensteuer von 12,5 % abzuführen (§ 13 Abs 3 KStG).



Zwischenbesteuerung

- Die Zwischenbesteuerung unterbleibt weiters dann,
 - wenn die Überschüsse aus Beteiligungsveräußerungen in eine neue Beteiligung von mehr als 10 % re-investiert werden und
 - die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam nicht bereits zu mindestens 20 % an der betreffenden Kapitalgesellschaft beteiligt sind (Übertragung stiller Reserven; § 13 Abs 4 KStG).



Zwischenbesteuerung

- Einkünfte aus betrieblichen Tätigkeiten, aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Spekulationsgeschäften sind nicht begünstigt.
- Sie unterliegen daher auch bei einer Privatstiftung 25 % KSt.



Steuerstundungseffekt

- Im Ergebnis wird somit die Gewinnthesaurierung bestimmter Kapitalerträge und Beteiligungsveräußerungen in der Privatstiftung begünstigt (Steuerstundung).
- Während natürliche Personen als unmittelbar Berechtigte bzw Eigentümer von Bankeinlagen und Forderungspapieren für Zinsen 25 % KESt bzw als Veräußerer von Beteiligungen iSd § 31 EStG ESt in der Höhe des halben Durchschnittssteuersatzes oder Kapitalgesellschaften stets 25 % KSt zahlen müssten, unterliegen solche Einkünfte bei Privatstiftungen zunächst nur der günstigen Zwischen-KSt von 12,5 %.



Sachliche Steuerbefreiungen



Sachliche Steuerbefreiungen

- Nationale und internationale Beteiligungserträge sind wie bei Kapitalgesellschaften von der KSt befreit (§ 10 Abs 1 und § 13 Abs 2 KStG).
- Private Veräußerungsgeschäfte unterliegen nicht der KSt soweit kein Spekulationsgeschäft (§ 30 EStG) und keine Veräußerung (§ 31 EStG) vorliegt.
- Die Befreiung des § 10 Abs 3 KStG für Veräußerungen internationaler Schachtelbeteiligungen kommt bei Privatstiftungen nicht zur Anwendung.



Laufende Stiftungsbesteuerung

- Beispiel
 - Eine deutsche Stiftung verlegt ihren Ort der Geschäftsleitung nach Österreich. Sie legt dabei der österreichischen Finanzverwaltung nicht sämtliche Stiftungsdokumente offen. Welche Konsequenzen ergeben sich daraus?



Laufende Stiftungsbesteuerung

- Lösung
 - Gemäß § 13 Abs 1 Z 1 KStG kommt § 7 Abs 3 KStG bei solchen Stiftungen nicht zur Anwendung
 - deren Stifter unmittelbar oder über eine dem zuständigen Finanzamt aufgedeckte Treuhandenschaft auftreten und
 - deren Stiftungsurkunden und Stiftungszusatzurkunden in der jeweils geltenden Fassung dem zuständigen Finanzamt vorliegen.



Laufende Stiftungsbesteuerung

- Lösung
 - Da die deutsche Stiftung mit Ort der Geschäftsleitung in Österreich der österreichischen Finanzverwaltung die Stiftungsurkunde nicht offenlegt, ist auf diese § 7 Abs 3 KStG anzuwenden (§ 13 Abs 1 Z 1 KStG).
 - Sie erzielt daher einheitlich gewerbliche Einkünfte, die stets nach § 5 EStG zu ermitteln sind.
 - Außerdem kommt die günstige Zwischenbesteuerung nicht zur Anwendung.



Laufende Stiftungsbesteuerung

- Beispiel
 - Die X-Privatstiftung erzielt im Jahr 2007 einen Zinsertrag von EUR 200.000,--. Die Zuwendungen an Begünstigte betragen EUR 50.000,--.
 - Im Jahr 2008 beträgt der Zinsertrag EUR 250.000,--. Zuwendungen erfolgen in diesem Jahr keine.
 - Im Jahr 2009 fallen Zinserträge von EUR 200.000,-- an. Die Ausschüttungen betragen EUR 210.000,-- und sind damit um EUR 10.000,-- höher als die Zinserträge.
 - In welchem Umfang ist in den Jahren 2007 bis 2009 Zwischensteuer abzuführen?



Laufende Stiftungsbesteuerung

▪ Lösung

- 2007: Der Zwischensteuer von 12,5 % unterliegt der Zinsertrag von EUR 200.000,-- abzüglich Zuwendungen von EUR 50.000,-- an die Begünstigten: EUR 150.000,-- x 12,5 % = EUR 18.750,-- Zwischen-KSt.
- 2008: Da keine Zuwendungen erfolgen, erfasst die Zwischensteuer den gesamten Zinsertrag: EUR 250.000,-- x 12,5 % = EUR 31.250,-- Zwischen-KSt.
- 2009: Es fällt keine Zwischensteuer an. Von der in den Jahren 2007 und 2008 angefallenen Zwischensteuer wird ein Betrag im Ausmaß von EUR 10.000 x 12,5 % = EUR 1.250,-- gutgeschrieben.



Laufende Stiftungsbesteuerung

▪ Beispiel

- Zu Einkünften welcher Einkunftsart führen folgende Ereignisse bei der T-Privatstiftung:
 - Einnahmen in der Höhe von EUR 1.000.000,-- aus einem forstwirtschaftlichen Großbetrieb.
 - Einnahmen in der Höhe von EUR 50.000,-- aus einem Sägewerk, in dem das Holz aus dem Forstbetrieb auf Wunsch der Abnehmer bearbeitet wird.
 - Einnahmen in der Höhe von EUR 1.000.000,-- aus der Veräußerung von 100 ha Wald des forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens (Anschaffung im Jahr 1971).
 - Einnahme in der Höhe von 2.000.000,-- aus der Veräußerung eines im Privatvermögen stehenden Zinshauses (Anschaffung im Jahr 2003).



Laufende Stiftungsbesteuerung

- Lösung
 - Einnahmen in der Höhe von EUR 1.000.000,-- aus einem forstwirtschaftlichen Großbetrieb:
 - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG).
 - Einnahmen in der Höhe von EUR 50.000,-- aus einem Sägewerk, in dem das Holz aus dem Forstbetrieb auf Wunsch der Abnehmer bearbeitet wird:
 - Ebenfalls Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG). Das (bei isolierter Betrachtung als Gewerbebetrieb einzustufende) Sägewerk stellt einen Land- und Forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb dar.



Laufende Stiftungsbesteuerung

- Lösung
 - Einnahmen in der Höhe von EUR 1.000.000,-- aus der Veräußerung von 100 ha Wald des forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens (Anschaffung im Jahr 1971).
 - Keine Steuerpflichtigen Einkünfte: Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG bleiben allfällige Wertsteigerungen des Grund und Bodens außer Ansatz (§ 4 Abs 1 letzter Satz EStG). Es liegt zudem auch kein Spekulationsgeschäft vor, weil das Grundvermögen vor mehr als 10 Jahren angeschafft wurde (§ 30 EStG) vor.
 - Einnahme in der Höhe von 2.000.000,-- aus der Veräußerung eines im Privatvermögen stehenden Zinshauses (Anschaffung im Jahr 2003).
 - Spekulationsgeschäft nach § 30 EStG.



Besteuerung der Begünstigten (Ausgangsbesteuerung)



Besteuerung von Begünstigten

- Bei Zuwendungen einer Privatstiftung an Begünstigte ist zu unterscheiden, ob die Zuwendung aus den Erträgen oder der Substanz der Stiftung stammen.
 - Zuwendungen aus den Erträgen unterliegen 25 % KESSt (§ 27 Abs 1 Z 7 EStG).
 - Zuwendungen aus der Substanz sind hingegen steuerfrei (§ 27 Abs 1 Z 8 EStG), sofern die Substanz der Stiftung nach dem 31. 7. 2008 gewidmet wurde (andernfalls unterliegen solche Zuwendungen ebenfalls der KESSt von 25 %; „Mausefalle-Effekt“).



Besteuerung von Stiftungsvorständen



Besteuerung von Stiftungsvorständen

- Stiftungsvorstände von Privatstiftungen erzielen in der Regel Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch Verwaltung fremden Vermögens (§ 22 Z 2 TS 1 EStG).
- Nur bei starker Einschränkung der Weisungsfreiheit und organisatorischer Eingliederung können Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gegeben sein (§ 25 EStG).



Zusammenfassung der Vor- und Nachteile der Privatstiftung



Steuerliche Vorteile von Privatstiftungen

- Die steuerliche Vorteile der Privatstiftung:
 - Günstige Zwischenbesteuerung von Zinsen und Überschüssen aus der Veräußerung von Beteiligungen iSd § 31 EStG.
 - Übertragung stiller Reserven aus Beteiligungsveräußerungen.



Steuerliche Vorteile von Privatstiftungen

- Die steuerliche Vorteile der Privatstiftung:
 - Günstigere Gesamtbesteuerung von Mietobjekten: der Steuersatz für die laufenden Erträge beträgt nur 25 % KSt (statt bis zu 50 % ESt für natürliche Personen). Dennoch bleiben die Gewinne aus der Veräußerung von Mietobjekten nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei (hingegen gehören Mietobjekte bei Kapitalgesellschaften auf Grund von § 7 Abs 3 KStG deren Betriebsvermögen an und führen daher bei Veräußerung zu Einkünften aus Gewerbebetrieb).



Steuerliche Vorteile von Privatstiftungen

- Die steuerliche Nachteile der Privatstiftung:
 - Den steuerlichen Vorteilen steht als Nachteil die Stiftungseingangssteuer mit einem Regelsteuersatz von 2,5 % entgegen.



Querschnittsthemen



Einkünfteermittlung



Einkünfteermittlung

- Bei der Ermittlung der Einkünfte ist gemäß § 2 Abs 4 EStG zu unterscheiden zwischen den
 - betrieblichen Einkunftsarten, wo es zu sogenannten „Gewinnermittlung“ (§§ 4 bis 14 EStG) kommt und den
 - außerbetrieblichen Einkunftsarten, wo es zur Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16 EStG) kommt.



Betriebliche Einkünfte

- Bei den betrieblichen Einkunftsarten ergeben sich die Einkünfte aus dem Gewinn. Das EStG sieht dafür folgende Gewinnermittlungsarten vor
 - Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG für nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende.
 - Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG für nach § 125 BAO buchführungspflichtige Landwirte und freiwillig Buchführende.
 - Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs 3 EStG, insbesondere für Unternehmer mit Einkünften aus selbständiger Arbeit.



Gewinnermittlung nach § 5 EStG

- Die Gewinnermittlung nach § 5 EStG erfasst
 - Gewerbetreibende (Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG), die
 - nach UGB rechnungslegungspflichtig sind.
- Land- und Forstwirte (§ 21 EStG) sowie selbständig Tätige (§ 22 EStG) kommen daher für eine Gewinnermittlung nach § 5 EStG nicht in Betracht.



Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG

- Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG erfasst
 - Land- und Forstwirte, die nach § 125 BAO buchführungspflichtig sind (Umsatz von mehr als EUR 400.000,-- oder Einheitswert von mehr als EUR 150.000,--).
 - betrieblich tätige Steuerpflichtige, die freiwillig Bücher führen (Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte, die die jeweiligen Rechnungslegungs- bzw Buchführungsgrenzen unterschreiten, sowie alle selbständig Tätigen).



Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG

- Eine Einnahmen-Ausgabenrechnung nach § 4 Abs 3 EStG ist zulässig:
 - Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft: Bis zu einem Umsatz von EUR 400.000,-- bzw einem Einheitswert des Betriebs von bis zu EUR 150.000,-- (§ 125 BAO).
 - Einkünfte aus selbständiger Arbeit: Unabhängig vom Umsatz und Vermögen immer zulässig.
 - Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Bis zu einem Umsatz von EUR 400.000,-- (§ 5 EStG iVm § 189 UGB).



Außerbetriebliche Einkünfte

- Bei außerbetriebliche Einkünften wird der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt (§§ 15 f EStG).



Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB

- Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB besteht
 - unabhängig vom Umsatz für Kapitalgesellschaften, kapitalistische Personengesellschaften (insbesondere GmbH & Co KG) und Privatstiftungen (§ 18 PSG).
 - abhängig vom Umsatz für alle sonstigen Unternehmer (Einzelunternehmer, Personengesellschaften), die mehr als EUR 400.000,-- Umsatzerlös im Geschäftsjahr erzielen.



Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB

- Ausgenommen von der umsatzabhängigen Rechnungslegungspflicht sind Angehörige freier Berufe, Land- und Forstwirte und außerbetriebliche Tätigkeiten.
- Die umsatzabhängige Rechnungslegungspflicht tritt erst dann ein, wenn der Schwellenwert von EUR 400.000,-- zweimal hintereinander (nachhaltig) überschritten wird und sodann ein Pufferjahr abgelaufen ist. Erreicht der Umsatzerlös hingegen einmalig den Schwellenwert von EUR 600.000,--, so tritt die Rechnungslegungspflicht sofort im folgenden Geschäftsjahr ohne Verstreichen eines Pufferjahres ein.



Personengesellschaften

- Die Ermittlung der Einkünfte von Personengesellschaften erfolgt entweder nach
 - § 4 Abs 3 EStG,
 - wenn sie land- und forstwirtschaftlich tätig ist (§ 21 Abs 2 Z 2 EStG) und die Buchführungsgrenze des § 125 BAO nicht überschreitet.
 - wenn sie selbständig tätig ist (§ 22 Z 3 EStG) und keine freiwillige Buchführung erfolgt (umsatzunabhängig).
 - wenn sie gewerblich tätig ist (§ 23 Z 2 EStG) und ihre Umsatzerlöse die Schwellenwerte des § 189 UGB nicht überschreiten.



Personengesellschaften

- Die Ermittlung der Einkünfte von Personengesellschaften erfolgt entweder nach
 - § 4 Abs 1 EStG,
 - wenn sie land- und forstwirtschaftlich tätig ist (§ 21 Abs 2 Z 2 EStG) und die Buchführungsgrenze des § 125 BAO überschreitet.
 - wenn sie selbständig tätig ist (§ 22 Z 3 EStG) und freiwillig Bücher führt.
 - § 5 EStG, wenn sie gewerblich tätig ist (§ 23 Z 2 EStG) und die Schwellenwerte des § 189 UGB überschreitet.
 - §§ 15 f EStG (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten), wenn sie ausschließlich außerbetrieblich vermögensverwaltend tätig ist.



Personengesellschaften

- Auf Grund der "Abfärbetheorie", wonach die geringste betriebliche Tätigkeit einer Personengesellschaft, neben der eine weitere, bei einer natürlichen Person zu Einkünften einer anderen Einkunftsart führende Tätigkeit ausgeübt wird, zu einheitlich gewerblichen Einkünften im vollen Umfang führt, kann bei Personengesellschaften immer nur eine Einkünfteermittlungsart zur Anwendung kommen.



Kapitalgesellschaften

- § 7 Abs 3 KStG:
 - Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften sind alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG) zuzurechnen.
- Kapitalgesellschaften haben daher ihren Gewinn stets nach § 5 EStG zu ermitteln.



Privatstiftungen

- Eine Privatstiftung ermittelt ihre Einkünfte
 - hinsichtlich ihrer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft stets nach § 4 Abs 1 EStG.
 - hinsichtlich ihrer Einkünfte aus Gewerbebetrieb stets nach § 5 EStG.
 - hinsichtlich ihrer außerbetrieblichen Einkünfte nach den §§ 15 f EStG.
- Je nach den konkreten Einkünften kommt eine oder kommen gleichzeitig mehrere Einkünfteermittlungsarten zur Anwendung!



Gesamtsteuerbelastung



Personengesellschaften

- Bei Personengesellschaften kommt die normale Steuerprogression des § 33 EStG zur Anwendung, was bei Einkünften (eines Gesellschafters) von über EUR 60.000,-- zu einem Steuersatz von 50 % führt.



Kapitalgesellschaften

- Der Körperschaftsteuersatz beträgt einheitlich 25 %.
- Kommt es zu Ausschüttungen an die Gesellschafter, so hat die Körperschaft idR 25 % KEST einzubehalten und abzuführen.
- Das führt zu einer Gesamtsteuerbelastung von 43,75 %.
- Bis der Gewinn an die Gesellschafter ausgeschüttet wird, kann der nach Abzug der 25 % KSt in der Körperschaft steuergünstig thesauriert werden.



Kapitalgesellschaften

Gewinn der Kapitalgesellschaft	EUR 100.000,--
- 25 % KSt	- EUR 25.000,--
	<u>= EUR 75.000,--</u>
- 25 % KESt bei Vollausschüttung	- EUR 18.750,--
Verbleibender Nettobetrag	<u>= EUR 56.250,--</u>
	EUR 25.000,--
	EUR 18.750,--
Gesamtsteuerbelastung für den	<u>= EUR 43.750,--</u>
Gewinn von EUR 100.000,--	<u>= 43,75 %</u>



Privatstiftungen

- Privatstiftungen unterliegen grundsätzlich wie Kapitalgesellschaften dem Körperschaftsteuersatz von 25 %.
- Kommt es zu Zuwendungen an die Begünstigten, so hat die Stiftung idR 25 % KESt einzubehalten und abzuführen.
- Das führt zu einer Gesamtsteuerbelastung von 43,75 %.
- Bis die Einkünfte zugewendet werden, können sie nach Abzug der 25 % KSt in der Privatstiftung steuergünstig thesauriert werden.



Privatstiftungen

- Hinsichtlich bestimmter Zinseinkünfte und Überschüssen aus Beteiligungsveräußerungen kommt es jedoch bei der Privatstiftung zu einer günstigen "Zwischenbesteuerung" mit einem Steuersatz von 12,5 % KSt.
- Im Falle der Zuwendung von zwischenbesteuerten Einkünften an die Begünstigten wird die Zwischen-KSt angerechnet.



Besteuerung von Managervergütungen



Personengesellschaften

- Als Geschäftsführer von Personengesellschaften kommen nur deren Gesellschafter in Betracht (Prinzip der Selbstorganschaft). Fremdgeschäftsführung durch Dritte ist ausgeschlossen (Ausnahme: EWIV).
- Bezieht ein Gesellschafter für die Geschäftsführungstätigkeit von der Personengesellschaft Vergütungen, so handelt es sich dabei regelmäßig um eine Leistungsbeziehung mit der Privatsphäre des Gesellschafters, die sowohl nach der Theorie der Alleininhaberschaft als auch nach der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung nicht anzuerkennen ist und zu betrieblichen Einkünften führen (§§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG).



Kapitalgesellschaften

- Im Dienstvertrag tätige Manager von Kapitalgesellschaften beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG), wenn sie als Fremdgeschäftsführer nicht bzw. als Gesellschafter-Geschäftsführer bis zu 25 % an der Gesellschaft beteiligt sind. Ein allfälliger Ausschluss des Weisungsrechts ist unschädlich.



Kapitalgesellschaften

- Bei einer Beteiligung von über 25 % beziehen Gesellschafter-Geschäftsführer immer dann Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 TS 2 EStG), wenn sie zwar weisungsfrei gestellt sind, ihr Beschäftigungsverhältnis sonst jedoch alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist.
- Im Werkvertrag tätige Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften beziehen hingegen unabhängig von einem allfälligen Beteiligungsausmaß immer Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 TS 1 EStG).



Privatstiftungen

- Stiftungsvorstände von Privatstiftungen erzielen in der Regel Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch Verwaltung fremden Vermögens (§ 22 Z 2 TS 1 EStG).
- Nur bei starker Einschränkung der Weisungsfreiheit und organisatorischer Eingliederung können Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gegeben sein (§ 25 EStG).



Veräußerung von Gesellschaftsbeteiligungen



Kapitalgesellschaften

- Im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - Unabhängig von der Beteiligungshöhe und Beteiligungsdauer immer betriebliche Einkünfte (§§ 21 bis 23 EStG).



Kapitalgesellschaften

- Im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
 - Spekulationsgeschäft (§ 30 EStG), wenn die Beteiligung innerhalb eines Jahres veräußert wird (unabhängig von der Beteiligungshöhe; voller Steuersatz).
 - Beteiligungsveräußerung (§ 31 EStG), wenn die Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre zu irgendeinem Zeitpunkt mehr als 1 % betragen hat und die Spekulationsfrist bereits abgelaufen ist (halber Durchschnittssteuersatz).
 - Keine steuerpflichtigen Einkünfte, wenn die Veräußerung weder ein Spekulationsgeschäft noch eine Beteiligungsveräußerung darstellt.



Spekulationsgeschäfte iSd § 30 EStG

- Der Gewinn aus der Veräußerung von Privatvermögen unterliegt grundsätzlich nicht der ESt. Anderes gilt ausnahmsweise dann, wenn
 - Grundstücke innerhalb von zehn Jahren seit der Anschaffung, bzw
 - andere Wirtschaftsgüter (dazu zählen auch im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften) innerhalb von einem Jahr seit der Anschaffung veräußert werden.
- Man spricht dann von „Spekulationsgeschäften“.



Spekulationsgeschäfte iSd § 30 EStG

- Steuerpflichtig ist die lediglich die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungs- und Werbungskosten andererseits (§ 30 Abs 4 EStG).
- Bei unentgeltlichem Erwerb wird für Zwecke des Fristenlaufs und der Ermittlung der Anschaffungskosten auf den entgeltlichen Erwerb des Rechtsvorgängers abgestellt (§ 30 Abs 1 EStG).



Spekulationsgeschäfte iSd § 30 EStG

- Die Motive der Veräußerung sind unbeachtlich.
- Eine Befreiung besteht dann, wenn die gesamten Spekulationsgeschäfte eines Kalenderjahres die Freigrenze von EUR 440,-- nicht übersteigen (§ 30 Abs 4 EStG).



Beteiligungsveräußerungen iSd § 31 EStG

- Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegen der ESt, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu irgendeinem Zeitpunkt zu mindestens einem Prozent beteiligt war.
- Der Veräußerungsgewinn unterliegt jedoch nur dem halben Durchschnittssteuersatz (§ 37 Abs 4 Z 2 EStG).
- Veräußerungen innerhalb eines Jahres gelten nicht als Beteiligungsveräußerung, sondern als Spekulationsgeschäft und unterliegen deshalb dem vollen Steuersatz.



Personengesellschaften

- Die Veräußerung der Beteiligung an einer betrieblichen Mitunternehmerschaft (typischerweise OG, KG, GesbR, EWIV und atypisch stille Gesellschaft) folgt den Regeln über die Betriebsveräußerung nach § 24 EStG und führt daher zu betrieblichen Einkünften.



Personengesellschaften

- Die Veräußerung von einer Beteiligung als echter stiller Gesellschafter oder einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt zu
 - einem Spekulationsgeschäft (§ 30 EStG), wenn die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird und innerhalb eines Jahres veräußert wird.
 - keinen steuerpflichtigen Einkünften, wenn die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird und Veräußerung keine Spekulationsgeschäft darstellt.
 - betrieblichen Einkünften (§§ 21 bis 23 EStG), wenn die Beteiligung dem Betriebsvermögen des Gesellschafters zuzuordnen ist.



Privatstiftungen

- Da eine Privatstiftung ein eigentümerloses Gebilde ist, ist das Halten von Anteilen an dieser bzw in weiterer Folge deren Veräußerung nicht möglich.



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

sebastian.bergmann@jku.at