



Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel
Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)

Vorlesung Steuerrecht

Körperschaftsteuer

Wintersemester 2009/2010



Grundlagen

- **Rechtsgrundlagen**
 - Körperschaftsteuergesetz (KStG)
 - Verordnungen des Bundesministers für Finanzen
 - *Zusätzlich*
 - Doppelbesteuerungsabkommen
- **System der Körperschaftsteuer**
 - Personensteuer, „Einkommensteuer“ der juristischen Personen
 - Veranlagungsabgabe, aber Abzugssteuern (KESt)
 - Gemeinschaftliche Bundesabgabe
 - Direkte Steuer

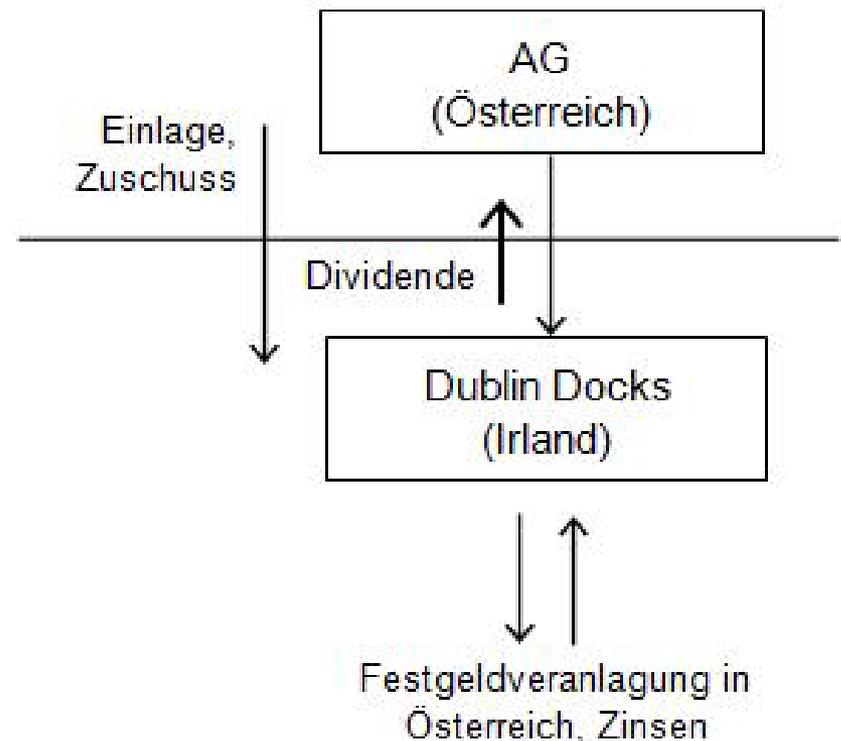
Steuersubjekt

- **Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 KStG)**
 - „Inländische“ juristische Personen (§ 1 Abs. 2 KStG) und vergleichbare „ausländische“ Körperschaften mit entweder Sitz (§ 27 Abs. 1 BAO) oder Ort der Geschäftsleitung (§ 27 Abs. 2 BAO) im Inland
 - Betriebe gewerblicher Art von KöR
 - Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen, Zweckvermögen (aber: § 3 KStG)
- **Beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 KStG)**
 - 1. Art → Ausländische Körperschaften, weder Sitz (§ 27 Abs. 1 BAO) noch Ort der Geschäftsleitung (§ 27 Abs. 2 BAO) im Inland
 - 2. Art → Inländische KöR mit Einkünften nach § 21 Abs. 2 und 3 KStG
 - 3. Art → Nach § 5 KStG befreite Körperschaften (zB gemeinnützige Körperschaften) mit Einkünften nach § 21 Abs. 2 und 3 KStG

Steuersubjekt

▪ Einkünftezurechnung

- VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074 (*Dublin Docks I*), und VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018 (*Dublin Docks II*)
- Beurteilung der Struktur als Missbrauch iSd § 22 BAO
- § 22 BAO auch nach dem EWR- bzw EU-Beitritt anzuwenden
- Rechtsfolge: Direktveranlagung (und: Betriebsausgabenabzug der irischen Steuern)





Steuerobjekt

- **Einkommen iSd EStG**
 - EStG (§ 7 Abs 2 KStG), Betriebsausgaben (§§ 11, 12 KStG)
 - Kapitalgesellschaften haben immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermitteln ihren Gewinn nach § 5 EStG (§ 7 Abs. 3 KStG)
 - Andere Körperschaften (zB Vereine) können (theoretisch) alle 7 Einkunftsarten haben

Steuerobjekt

- **Trennungsprinzip**
- **Einlagen und Ausschüttungen**
 - Einlagen der Gesellschafter und Mitgliedsbeiträge (§ 8 Abs. 1 KStG) = Gewinnneutrale Vermögensmehrung
 - Anschaffung bzw Tausch (nachträgliche Anschaffungskosten beim Einlegenden)
 - Einlagenrückzahlung, Veräußerung → § 4 Abs. 12 EStG
 - Ausschüttungen der Gesellschaft an die Gesellschafter (§ 8 Abs. 2 KStG) = Gewinnneutrale Einkommensverwendung
 - An natürliche Person: 25% KESt oder Halbsatz nach § 37 EStG
 - An Körperschaften: Steuerfrei nach § 10 KStG, (anrechen- oder erstattbarer) KESt-Abzug (außer: §§ 94 Z 2, 94a EStG)

Steuergegenstand

■ Kernfragen

- Gewerbebetriebsfiktion (§ 7 Abs. 3 KStG)
- Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 KStG)
- Einlagen und Ausschüttungen (§ 8 KStG)
- Betriebsausgaben, Teilwertabschreibungen und Verluste aus Beteiligungen (§ 12 Abs. 3 KStG)
- Exkurse:
 - Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG)
 - Privatstiftungen (§ 13 KStG)

Körperschaften

7 Einkunfts-kategorien

- + Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)
 - + Selbständige Arbeit (§ 22 EStG)
 - + Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
 - + *Nichtselbständige Arbeit* (§ 25 EStG)
 - + Kapitalvermögen (§ 27 EStG)
 - + Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)
 - + Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG)
- Gewerbebetriebsfiktion des § 7 Abs. 3 KStG!

= **Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG, § 7 Abs. 2 KStG)**

./. Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG), einschließlich Verlustvorträge

./. Freibetrag für gemeinnützige Körperschaften (§ 23 KStG)

= **Einkommen iSd § 7 Abs. 2 KStG**

* Steuersatz (§§ 22 ff KStG) → Aber: MindestKSt nach § 24 Abs. 4 KStG

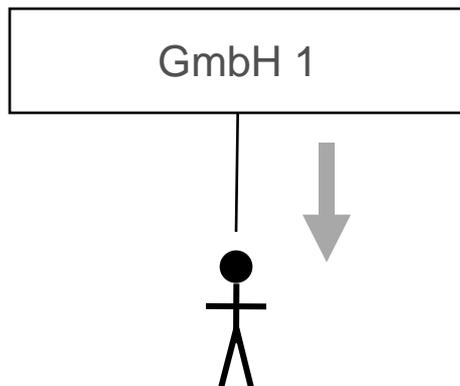
= **Körperschaftsteuer (§ 22 KStG)**

./. Abzugssteuern oder Vorauszahlungen

= **Steuerschuld oder Erstattung**

Beteiligungsertragsbefreiung

- Integration von Gesellschaft und Gesellschafter



	Einkommen GmbH 1	10.000	
./.	KSt (25%)	(2.500)	2.500
=	Dividende	7.500	
./.	KESt (25%; §§ 93, 97 EStG)	(1.875)	1.875
=	Nach-Steuer Dividende	5.725	4.375

Die Belastung mit 43.75% entspricht etwa der 50%igen Marginalbelastung bei der ESt! [Beachte: Vor der 2005 erfolgten KSt-Satz-Senkung von 34% auf 25% lag die Belastung ausgeschütteter Gewinne bei 50.5%.]

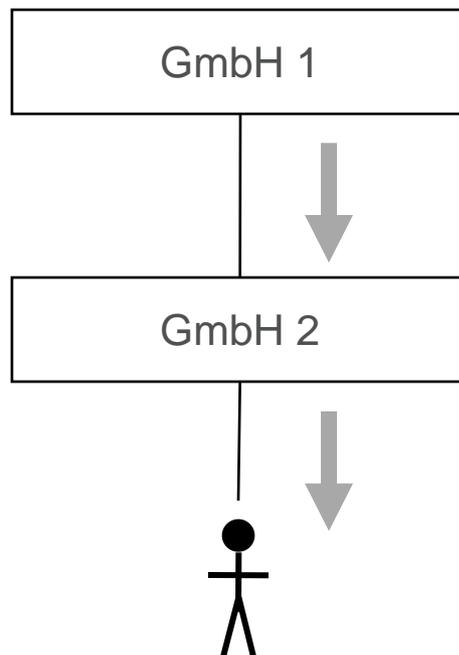


Beteiligungsertragsbefreiung

- **Nationale Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 Abs. 1 Z 1 bis 4 KStG)**
 - Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft
 - Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
 - Rückvergütungen von inländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
 - Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Körperschaften in Form von Genussrechten
 - Gewinnanteile jeder Art auf Grund von Partizipationskapital
 - Keine Mindestbeteiligungshöhe oder -frist!
 - Auswirkungen
 - Laufende Erträge sind von der KöSt befreit, Verluste werden nicht gekürzt
 - Veräußerungsgewinne steuerpflichtig
 - KESt → § 94 Z 2 EStG

Beteiligungsertragsbefreiung

- Nationale Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 Abs. 1 Z 1 bis 4 KStG)



	Einkommen GmbH 1	10.000	
./. KSt (25%)		(2.500)	2.500
=	Dividende	7.500	
./. KESt (25%; außer 25%ige Direktbeteiligung nach § 94 Z 2 EStG)		[1.875]	0
=	Beteiligungsertragsbefreiung, daher Einkommen GmbH 2	0	0
=	Dividende	7.500	
./. KESt (25%; §§ 93, 97 EStG)		(1.875)	1.875
=	Nach-Steuer Dividende	5.725	4.375

Beteiligungsertragsbefreiung

- Internationale Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 Abs. 1 Z 5-7, Abs. 2 bis 6 KStG)
 - **Internationales Schachtelprivileg** (§ 10 Abs. 1 Z 7 iVm Abs. 2, 3, 4 und 6 KStG)
 - Beteiligung an einer Auslandstochtergesellschaft (EU oder Drittland)
 - Mindestbeteiligungshöhe: 10%
 - Mindestbeteiligungsdauer: 1 Jahr
 - Auswirkungen
 - Laufende Erträge sind von der KöSt befreit (§ 10 Abs. 1 Z 7 iVm Abs. 2 KStG)
 - Wertänderungen sind steuerneutral (§ 10 Abs. 3 KStG; Ausnahme: Liquidation oder Insolvenz), außer Option (dann zB § 12 Abs. 3 KStG)
 - Missbrauchsvermeidung → Methodenwechsel von der Befreiung zur Anrechnung (§ 10 Abs. 4, 6 KStG iVm VO BGBl II 2004/295)
 - Passivität
 - Niedrigbesteuerung

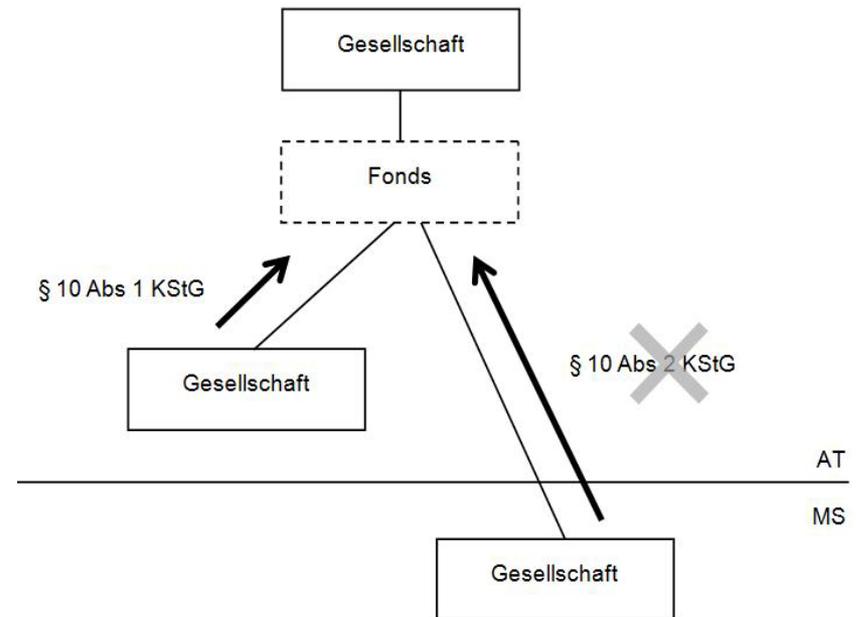
Beteiligungsertragsbefreiung

- **Internationale Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 Abs. 1 Z 5-7, Abs. 2 bis 6 KStG)**
 - **Internationale Beteiligungsertragsbefreiung** (§ 10 Abs. 1 Z 5, 6, Abs. 5 und 6 KStG)
 - Beteiligung an einer an einer EU-Kapitalgesellschaft oder an einer EWR-Kapitalgesellschaft, sofern umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe (derzeit: Norwegen, nicht Island, Liechtenstein) → Eingefügt durch BBG 2009, BGBl I 2009/52, anwendbar auf alle offenen Veranlagungen (§ 26c Z 16 lit b KStG)
 - Keine Mindestbeteiligungshöhe oder -dauer
 - Auswirkungen
 - Laufende Erträge sind von der KöSt befreit (§ 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG)
 - Veräußerungsgewinne steuerpflichtig
 - Missbrauchsvermeidung → Methodenwechsel von der Befreiung zur Anrechnung (§ 10 Abs. 5, 6 KStG iVm VO BGBl II 2004/295)
 - Niedrig- oder Nichtbesteuerung (Passivität irrelevant)

Beteiligungsertragsbefreiung

■ Hintergrund des BBG 2009

- Diskriminierung, analoge Anwendung der Befreiungsmethode (UFS Linz 13.1.2005, RV/0279-L/04)
- Diskriminierung, aber indirekte Anrechnung ausreichend (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064 und ebenso BMF-Info, FJ 2008, 274 = ÖStZ 2008/561, 270 = SWK 2008, S 528)
- Ungeklärte Folgefragen: Methodengleichwertigkeit, anrechenbare Steuern, Nachweispflichten, Drittstaaten etc (EuGH-Vorlagen in den Rs *Haribo* und *Salinen*: UFS Linz 29.9.2008, RV/0611-L/05, und UFS 29.9.2008, RV/0493-L/08)





Offene und verdeckte Ausschüttungen

- **Einlagen und Ausschüttungen**
 - Einkommenserzielung versus Einkommensverwendung
 - Grundsatz: Gesellschaftsrechtliche Vorgänge mindern bzw erhöhen Einkommen nicht
 - Einlagen und Einlagenrückzahlung
 - § 8 Abs 1 KStG
 - § 4 Abs 12 bzw § 15 Abs 4 EStG
 - § 3 Abs 1 Z 29, § 32, § 37 EStG – Theorie der Doppelmaßnahme
 - Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs 2 KStG)

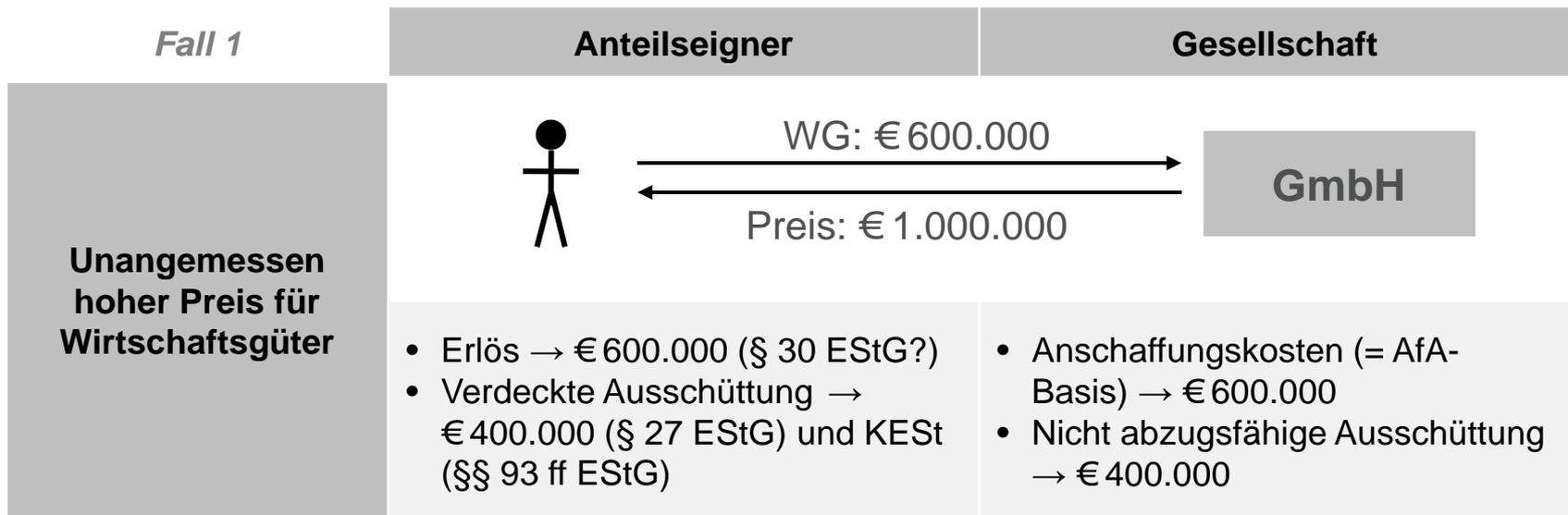
Offene und verdeckte Ausschüttungen

▪ Verdeckte Ausschüttungen

- Trennungsprinzip
- Problem der verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) → Prinzip der Unbeachtlichkeit der Einkommensverwendung
- Voraussetzungen
 - Anteilsinhaber bzw nahestehende Person
 - Bereicherung des Anteilsinhabers
 - Willensentschluss auf Vorteilsgewährung
- Fremdvergleich („causa societatis“)

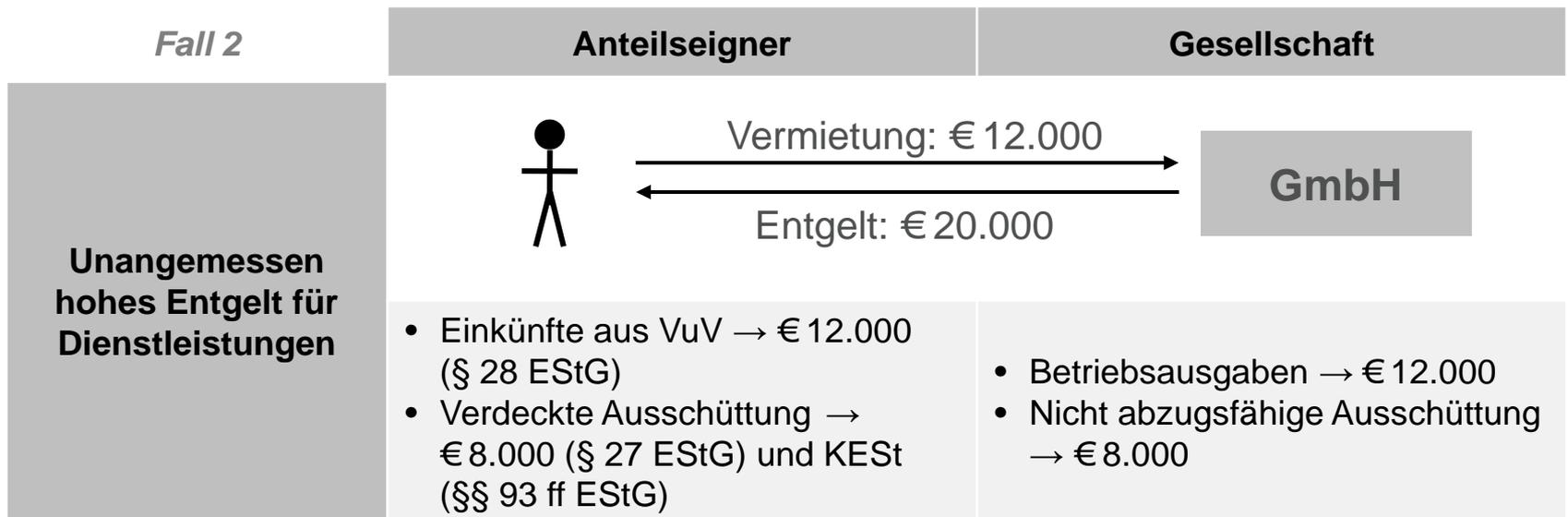
Offene und verdeckte Ausschüttungen

- Vier Grundfälle der verdeckten Ausschüttung



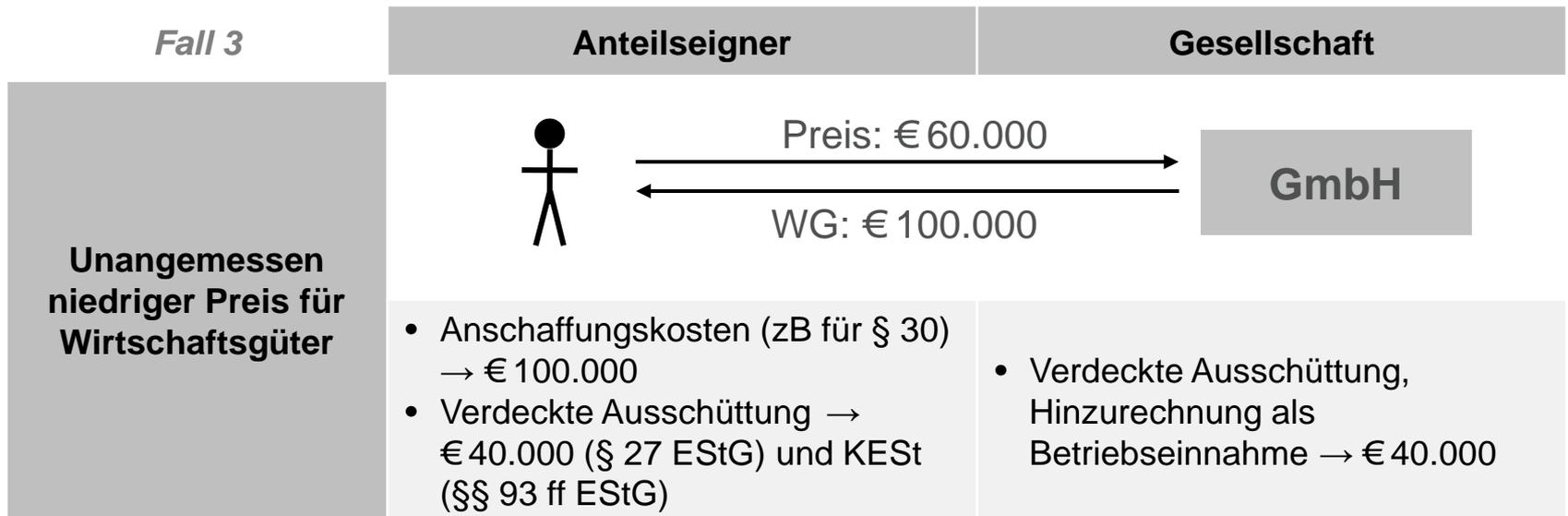
Offene und verdeckte Ausschüttungen

- Vier Grundfälle der verdeckten Ausschüttung



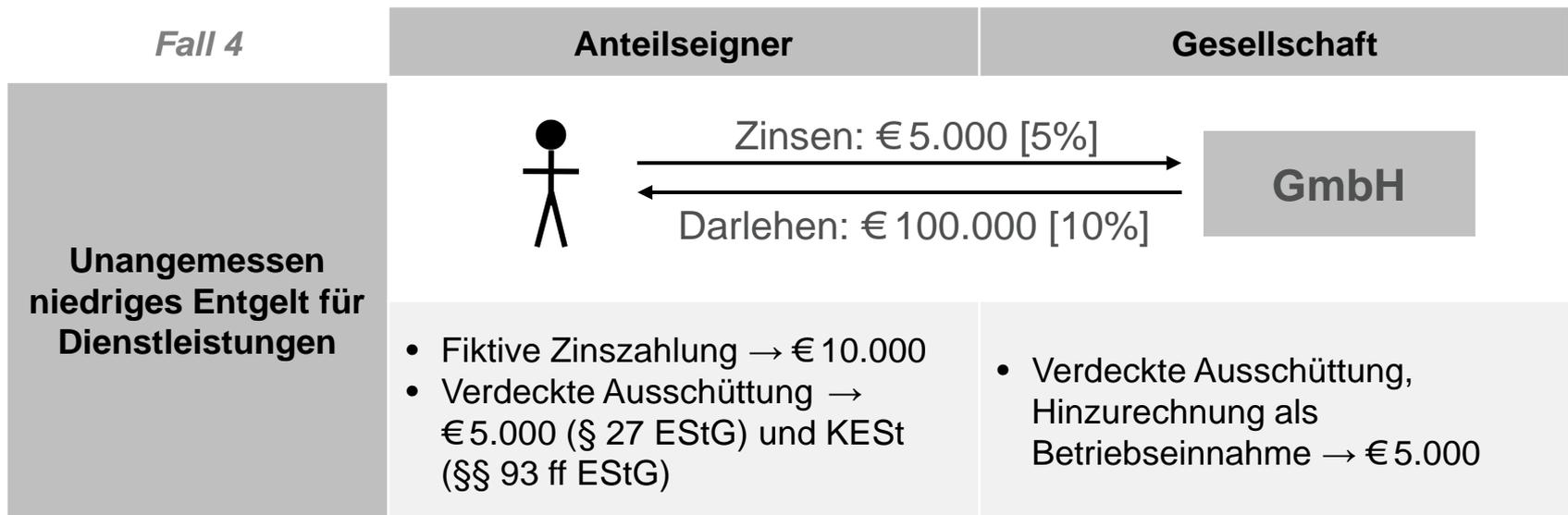
Offene und verdeckte Ausschüttungen

■ Vier Grundfälle der verdeckten Ausschüttung



Offene und verdeckte Ausschüttungen

■ Vier Grundfälle der verdeckten Ausschüttung





Betriebsausgaben und Beschränkungen

▪ Betriebsausgaben

- Allgemeiner Betriebsausgabenbegriff (§ 7 Abs. 2 KStG) → *Streitfrage: Fremdfinanzierte (verdeckte) Ausschüttungen iSd § 8 KStG*
- § 11 EStG, zB Kosten im Zusammenhang mit Einlagen, Zinsen im Zusammenhang mit dem fremdfinanzierten Erwerb einer § 10 KStG-Beteiligung

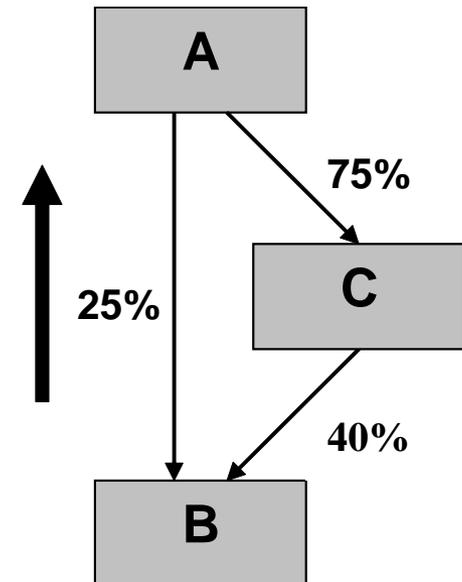
Betriebsausgaben und Beschränkungen

- **Beschränkungen nach § 12 KStG**
 - § 12 Abs. 1 und 2 KStG → Katalog analog § 20 EStG, zB
 - Unangemessen hohe Aufwendungen für Pkw etc
 - Repräsentationsaufwendungen
 - Gerichtlich strafbare Zuwendungen („Schmiergelder“)
 - Spenden, soweit nicht ausdrücklich abzugsfähig
 - Personensteuern
 - Ausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien oder endbesteuerten Erträgen
 - Teilwertabschreibungen (§ 12 Abs. 3 KStG)
 - Ausschüttungsbedingte TW-Abschreibungen von Beteiligungen verboten
 - Zulässige TW-Abschreibungen von Beteiligungen sind auf 7 Jahre zu verteilen

Gruppenbesteuerung

■ Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG

- Rein steuerliche (!) Ergebniszusammenfassung innerhalb einer finanziell verbundenen Unternehmensgruppe auf Ebene des Gruppenträgers
- Erfordernis der finanziellen Verbindung
 - mehr als 50 % des Kapitals und der Stimmrechte, mittelbare Beteiligungen über Gruppenmitglieder und Personengesellschaften einzubeziehen
 - Antragsprinzip, Gestaltbarkeit der Gruppengröße
- Prinzip der stufenweisen Zurechnung
- Prinzip der vollen Ergebniszurechnung (100%)
- Erfordernis eines Gruppenantrags und Steuerumlagevereinbarung
- Mindestdauer der Gruppenzugehörigkeit (3 Jahre)
- Besonderheit: Firmenwertabschreibung
- Einbeziehung von ausländischen Körperschaften



Eigennützige Privatstiftungen

§§ 13, 22 Abs. 2, 5 KStG

Gründung	<ul style="list-style-type: none">• Stiftungseingangssteuer (§§ 1 und 2 StiftEG) (2,5% + 3,5% bei Grundstücken)• Bewertung der Wirtschaftsgüter → § 15 Abs. 3, § 6 Abs. 5 und § 6 Abs. 9 EStG
Laufende Besteuerung der Privatstiftung	<ul style="list-style-type: none">• Keine Gewerblichkeitsfiktion nach § 7 Abs. 3 KStG• Spezielles Steuerregime in § 13 KStG<ul style="list-style-type: none">• Befreiung von Beteiligungserträgen• Zwischenbesteuerung (12,5%) für Zinsen aus Geldeinlagen und Forderungswertpapieren• Zwischenbesteuerung (12,5%) für § 31 EStG-Veräußerungen, aber Übertragung stiller Reserven auf Anschaffung einer > 10%-Beteiligung• Anrechnung der Zwischensteuer bei Zuwendung an Begünstigte → § 22 Abs. 5 KStG
Zuwendungen an Begünstigte	<ul style="list-style-type: none">• Natürliche Personen → KESt (25%) und Endbesteuerung• Körperschaften → KESt (25%) und Veranlagung

Verlustvortrag

- **Kernfragen**
 - Verlustvortrag und Beschränkungen
 - Mantelkauf

Körperschaften

7 Einkunfts-kategorien

- + Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)
 - + Selbständige Arbeit (§ 22 EStG)
 - + Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
 - + *Nichtselbständige Arbeit* (§ 25 EStG)
 - + Kapitalvermögen (§ 27 EStG)
 - + Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)
 - + Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG)
- } Gewerbebetriebsfiktion des § 7 Abs. 3 KStG!

= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG, § 7 Abs. 2 KStG)

./. **Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG), einschließlich Verlustvorträge**

./. **Freibetrag für gemeinnützige Körperschaften (§ 23 KStG)**

= **Einkommen iSd § 7 Abs. 2 KStG**

* Steuersatz (§§ 22 ff KStG) → Aber: MindestKSt nach § 24 Abs. 4 KStG

= Körperschaftsteuer (§ 22 KStG)

./. Abzugssteuern oder Vorauszahlungen

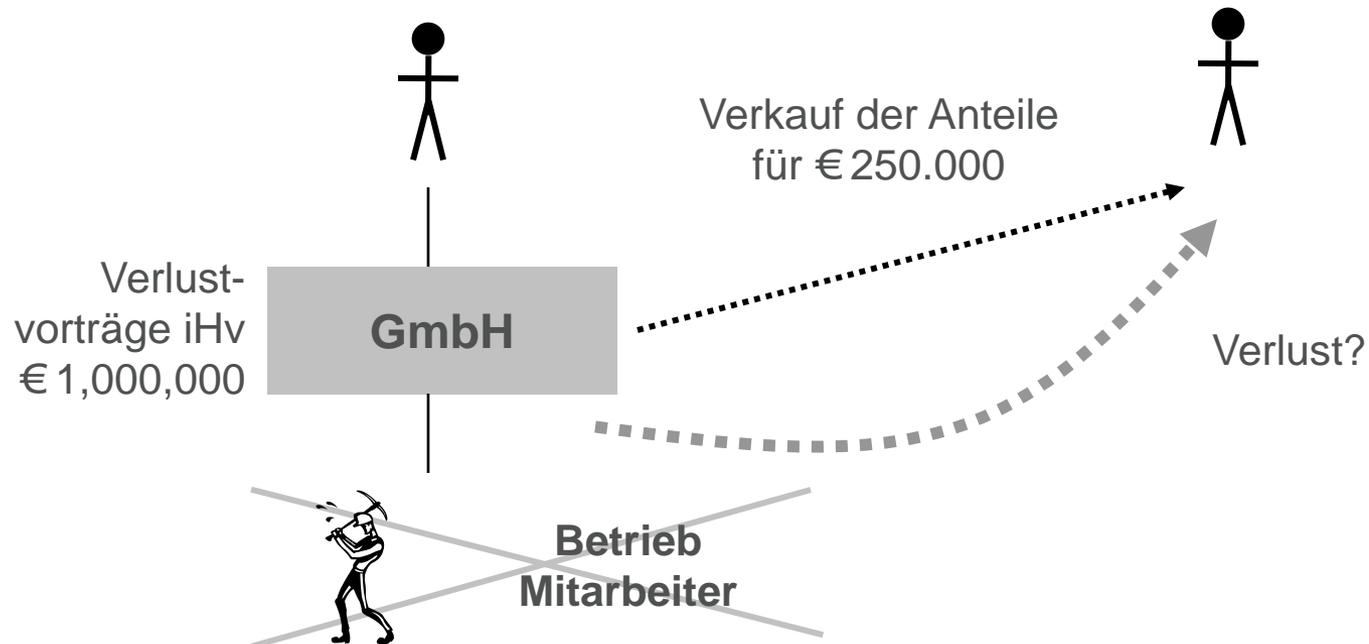
= Steuerschuld oder Erstattung

Verlustvortrag

- **§ 8 Abs. 4 KStG**
 - Verweis auf die Verlustvortragsregeln des § 18 Abs. 6 und 7 EStG
 - Spezialregel für „Mantelkäufe“ → Untergang des Verlustvortrages, sofern
 - eine wesentliche Änderung der organisatorischen, wirtschaftlichen Struktur und Gesellschafterstruktur erfolgt und
 - keine Sanierung mit dem Ziel der Arbeitsplatzerhaltung vorliegt

Mantelkauf

- Mantelkauf nach § 8 Abs. 4 Z 2 KStG



Steuersatz

- **Kernfragen**
 - Linearer Steuersatz
 - MindestKSt

Körperschaften

7 Einkunfts-kategorien

- + Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG)
 - + Selbständige Arbeit (§ 22 EStG)
 - + Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
 - + *Nichtselbständige Arbeit* (§ 25 EStG)
 - + Kapitalvermögen (§ 27 EStG)
 - + Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)
 - + Sonstige Einkünfte (§ 29 EStG)
- } Gewerbebetriebsfiktion des § 7 Abs. 3 KStG!

= Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG, § 7 Abs. 2 KStG)

./. Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG), einschließlich Verlustvorträge

./. Freibetrag für gemeinnützige Körperschaften (§ 23 KStG)

= Einkommen iSd § 7 Abs. 2 KStG

* **Steuersatz (§§ 22 ff KStG) – Aber: MindestKSt nach § 24 Abs. 4 KStG**

= **Körperschaftsteuer (§ 22 KStG)**

./. Abzugssteuern oder Vorauszahlungen

= Steuerschuld oder Erstattung



Steuersatz

- **Tarif nach § 22 KStG**
 - 25 % vom stpfl Einkommen
 - Unbeschränkt Stpfl müssen MindestKöSt entrichten → Anrechnung auf KöSt-Schuld
 - Jährlich € 1750 für GmbHs
 - Jährlich € 3.500 für AGs
 - Jährlich € 5.452 für Banken und Versicherungen



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

- Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik
Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz
Tel: +43/732/2468-8205
Mail: georg.kofler@jku.at
Web: www.steuerrecht.jku.at/gwk