



EST / KSt II

Univ.-Ass. MMag. Dr. Werner Haslehner, LL.M. (LSE)

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht

und Steuerpolitik



Termine

- Mi, 24. 3. 15:30 - 18:45 MT 226
- Do, 25. 3. 15:30 - 18:45 HS 2
- Fr, 26. 3. 15:30 - 18:45 HS 6
- Fr, 16. 4. 15:30 - 17:00 Klausur (HS 10)

Inhalt

I Allgemeines KöSt-Recht

1. Grundlagen der Körperschaftsteuer
- 2. Schachtelprivileg**
3. Stiftungen

II Gruppenbesteuerung

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



Unterlagen

- Kodex Steuergesetze 46. Auflage (Stand 15.8.2009)
 - Enthält StRefG 2009 und BBG 2009
- Vortragsfolien
- Beispiele online



1. Grundlagen der Körperschaftsteuer

1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (1)

■ Allgemeine Grundlagen

— Körperschaftsteuer für Körperschaften

- Unbeschränkte Steuerpflicht: § 1 Abs 2
- Beschränkte Steuerpflicht: § 1 Abs 3 Z 1-3
- **Individualbesteuerung**: jede Körperschaft ist selbst Steuersubjekt (auch in Gruppenbesteuerung) → „Abschirmwirkung“ durch Trennungsprinzip

— KStG „ergänzt“ EStG – weitreichende Verweise:

- zB Einkommensermittlung (§ 7 Abs 2)
- Sonderregelungen zB. § 7 Abs 3, § 8, § 9, § 11, § 12, § 13, § 21.

1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (2)

- Grundlagen: Auslandsbezug
 - Doppelt ansässige Körperschaften
 - „Ausländische“ vs „inländische“
 - „Zuzug“ vs „Wegzug“: Zuzug aus EU möglich, Wegzug abhängig vom IPR
 - Durchbrechung der Abschirmwirkung
 - Primäre Abschirmwirkung
 - Sekundäre Abschirmwirkung

1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (3)

Integration mehrfacher Körperschaftsteuer

- Mehrfache Belastung von Dividenden
 - Ansätze: Befreiung, Anrechnung, keine Entlastung (klassisches System)
 - Österreich: Befreiung von Beteiligungserträgen, § 10 Abs 1; Befreiung von KESt ab 25% Beteiligung (§ 94 Z 2 EStG), sonst Anrechnung
- Mehrfache Belastung von Veräußerungsgewinnen
 - Gleiche Lösungsansätze denkbar
 - Österreich: Keine Entlastung; mehrfache Gewinnerfassung entspricht aber mehrfacher Abzugsfähigkeit bei TW-Minderung (§ 6 EStG iVm § 12 Abs 3 KStG).



2. Schachtelprivileg

2. Schachtelprivileg (1)

§ 10 KStG idF BBG 2009: „Befreiung für Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligungen“

- **Abs 1:** Befreiungskatalog
 - Ausländische Portfoliodividenden
 - Rechtsfolge für internationale Schachtelbeteiligung
- **Abs 2:** Definiert „internationale Schachtelbeteiligung“
 - Verweist für Rechtsfolge auf Abs 1
- **Abs 3:** Befreiung der Wertänderungen von ausländischen Beteiligungen über 10%
 - Keine Änderung: Gewinne und Verluste bleiben außer Ansatz, optionale Steuerpflicht;
- **Abs 4:** *Switch over* zur Anrechnung bei „Missbrauch“ iZm Beteiligungen **über** 10%
 - Praktisch keine Änderung; Verweis auf Abs 6
- **Abs 5:** *Switch over* zur Anrechnung bei „Missbrauch“ iZm Beteiligungen **unter** 10%
 - Methodenwechsel alleine auf Basis des Besteuerungsniveaus; Verweis auf Abs 6.

2. Schachtelprivileg (2)

§ 10 Abs 1

- Z 1: Gewinnanteile *inländischer* Kapitalgesellschaften und Genossenschaften aus **Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen**
- Z 2: **Rückvergütungen** *inländischer* Genossenschaften und Agrargemeinschaften
- Z 3: Gewinnanteile aus *inländischen* **Genussrechten**
- Z 4: Gewinnanteile aus (*inländischem*) **Partizipationskapital**
- **Z 5: Gewinnanteile von EU-Körperschaften (Anlage 2 EStG)**
- **Z 6: Gewinnanteile von vergleichbaren EWR-Körperschaften (+ Amts- und Vollstreckungshilfe → Norwegen)**
- Z 7: Gewinnanteile aus *internationaler Schachtelbeteiligung* iSd Abs 2.

2. Schachtelprivileg (3)

§ 10 Abs 2: „Internationale Schachtelbeteiligung“

- Unbeschränkt steuerpflichtige § 7 Abs 3-Körperschaft oder „vergleichbare“ (unbeschränkt stpfl.) ausländische Körperschaft
- 10% Beteiligung
- an ausländischer „vergleichbarer“ Körperschaft oder „EU-Körperschaft“
- 1 Jahr Mindesthaltefrist.

2. Schachtelprivileg (4)

§ 10 Abs 3: Wertänderungen internationaler Schachtelbeteiligung

- **Wertänderungen** bleiben **außer Ansatz**
 - Veräußerungsgewinne
 - Teilwertminderungen
 - Veräußerungsverluste
- **Option** zur Steuerhängigkeit
 - Im Jahr des Erwerbs (mit Steuererklärung des Erwerbsjahres)
 - Kein Widerrufsrecht
 - Kein Einfluss auf Dividendenbefreiung.

2. Schachtelprivileg (5)

§ 10 Abs 4: Ausnahme bei Missbrauch int. Schachtelbeteiligungen

- Min. 10% Beteiligung (Anknüpfung an § 10 Abs 2)
- „Passiveinkünfte“ (überwiegend)
 - Zinsen
 - Lizenzgebühren
 - Beteiligungsveräußerungsgewinne
- Keine vergleichbare Steuer
 - VO 2004/295: „effektive“ Steuerbelastung $\leq 15\%$
- Rechtsfolge:
 - Keine Befreiung (Dividenden und Wertänderungen)
 - § 10 Abs 6: *Switch-over* zur Anrechnungsmethode mit „Hinaufschleusungseffekt“.

kumulativ oder
eines „besonders
ausgeprägt“ und
das andere
„annähernd erfüllt“

2. Schachtelprivileg (6)

§ 10 Abs 5: Neue Antimissbrauchsvorschrift nach BBG 2009:

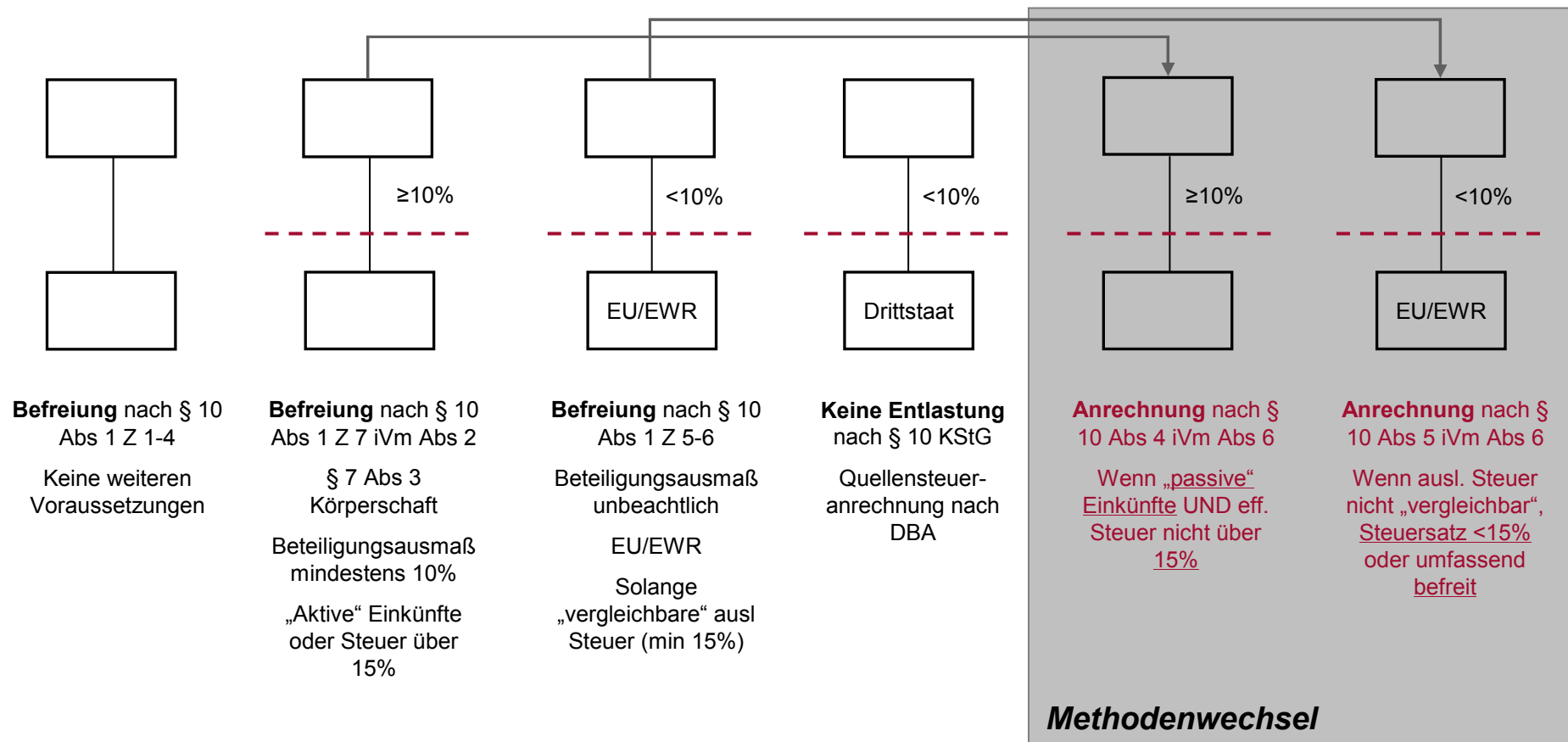
- Beteiligungen <10%
- Beteiligungen an EU- oder EWR-Körperschaften
- Ausländische Besteuerung als einziges Kriterium:
 - Überhaupt keine vergleichbare Steuer kommt zur Anwendung
 - *Oder*: prinzipiell gleichartige Steuer, aber (nomineller) KSt-Satz < 15% (→ Verhältnis zu VO 2004/295?)
 - *Oder*: Körperschaft genießt „umfassende sachliche oder persönliche Steuerbefreiungen“ (ausgenommen: Schachtelprivilegien)
- Rechtsfolge
 - Keine Befreiung (Dividenden)
 - *Switch-over* zu Anrechnungsmethode (§ 10 Abs 6).

2. Schachtelprivileg (7)

§ 10 Abs 6: Methode der Anrechnung

- Regelt Wesen und Umfang der Anrechnung ausländischer KSt
 - In Fällen des Abs 4 und Abs 5 (zu enge Formulierung)
 - Wenn im Ausland aber gerade keine „vergleichbare“ Steuer kennt? Wie ist Vergleichbarkeit für Zwecke der Anrechnung festzustellen? zB.: Gewerbesteuer?
- Geht über Quellensteueranrechnung hinaus – diese wird idR durch DBA ohnehin gewährt (vgl Art 23A/B iVm Art 10 OECD-MA)
 - „*Indirect credit*“
- Methode:
 - Hinzurechnung ausländischer Körperschaftsteuer zu den erhaltenen Dividenden
 - Anwendung des inländischen KSt-Satzes
 - Abzug der ausländischen Körperschaftsteuer.

2. Schachtelprivileg (8)



2. Schachtelprivileg (9)

§ 21 KStG: Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger

- Steuerpflicht für Einkünfte iSd § 98 EStG
- Grundsätzlich kein Schachtelprivileg nach § 10 KStG
 - Ausnahme: EU-Körperschaft mit Betriebsstätte (§ 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG)
- „Ersatz“ für Schachtelprivileg: **KEst-Rückzahlung § 21 Abs 1 Z 1a (BBG 2009)**
 - **EU-Körperschaft**
 - **EWR-Körperschaft** mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe
 - Derzeit nur von Norwegen erfüllt (nicht Island, Liechtenstein)
 - Zulässige Einschränkung? → EuGH (Rs A, Rs KBC Bank?): hängt von Erforderlichkeit ab
 - **Keine DBA-Anrechnung (im Ansässigkeitsstaat)**
 - Hintergrund: Bei Vollarrechnung keine Diskriminierung durch Quellensteuer (Rs Denkavit, Rs Amurta)
 - Nachweiserbringung durch ausl. Steuerbescheid.

2. Schachtelprivileg (10)

Regelung des Steuerabzuges

- § 94 EStG – Inbound-Ausschüttungen
 - § 94 Z 2: KESt-Befreiung für Körperschaften: erst ab 25%, Aber in jedem Fall Anrechnung!
- § 94a EStG – Outbound-Ausschüttungen
 - Setzt Mutter-Tochter-Richtlinie um
 - EU-Körperschaft
 - 10% Beteiligung
 - 1 Jahr Mindesthaltefrist
- BBG 2009: Erweiterung auf Gewinnanteile aus Genossenschaftsbeteiligungen
- Verhältnis zu § 21 Abs 1 Z 1a KStG?

2. Schachtelprivileg (11)

- Zusammenfassendes Beispiel § 10 KStG

Die österreichische A-AG ist an folgenden Gesellschaften beteiligt:

Gesellschaft	Beteiligung	seit	Ergebnis 2009	Effektive Steuer
B SA (frz. société anonyme)	3%	2006	1,5 Mio	33,33%
C Ltd (irische Limited Co.)	5%	2008	2 Mio aus Dividenden	12,5%
D OOO (russische GmbH)	25%	2009	150.000	10%

D ist überwiegend in der Bauwirtschaft tätig und generiert dort Verluste; der Gesamtgewinn ergibt sich aus Einnahmen aus Gebäudevermietung und Zinserträgen.

1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (14)

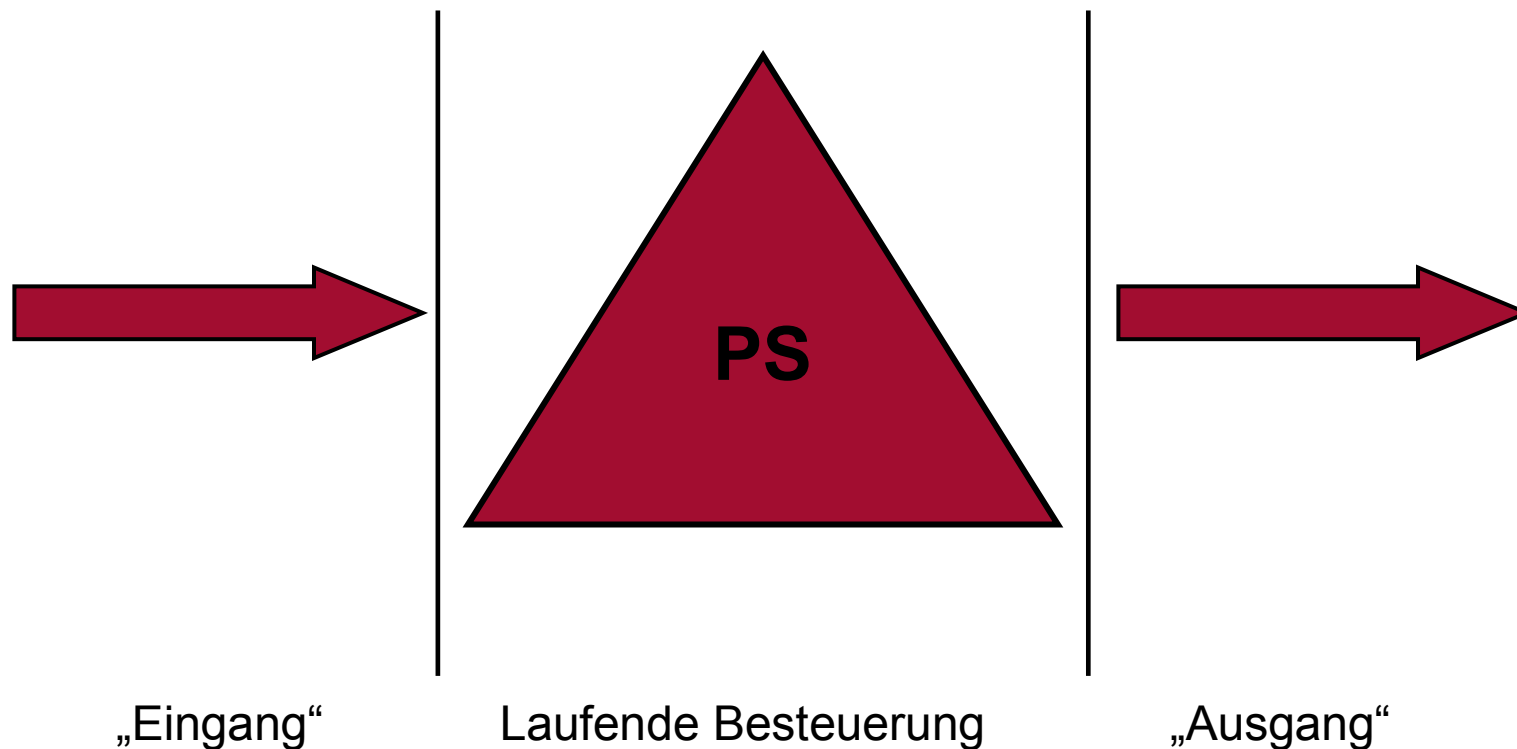
■ Beispiel - Lösung

- B: SA = EU-Körperschaft; Portfoliobeteiligung führt ab 2009 zur Befreiung nach § 10 Abs 1 Z 5 KStG → Steuersatz > 15%, daher steuerbefreit;
Quellensteuer kann nach MTR von Frankreich einbehalten werden, allenfalls problematisch nach EuGH-Rechtsprechung zur Kapitalverkehrsfreiheit, da in Ö. keine Anrechnung möglich (hängt aber vom nationalen Recht Frankreichs ab!)
- C: Ltd. = EU-Körperschaft; Portfolio-Dividenden grundsätzlich befreit, aber Steuersatz < 15% → Anrechnung gemäß § 10 Abs 5 iVm Abs 6 KStG; Anrechnung der Quellensteuer (nach MTR) und KSt (Problem der Kenntnis der Steuer);
[Art der Einkünfte spielt keine Rolle, außerdem wären Dividenden ohnedies keine schädlichen Einkünfte iSd § 10 Abs 4]
- D: keine EU oder EWR-Körperschaft. Aber Internationale Schachtel nach § 10 Abs 2: Grundsätzlich befreit. Russische Quellensteuer nach DBA (15%).
Switch over nach § 10 Abs 4? → Steuersatz 10%, aber überwiegend „aktiv“ tätig → kein switch over.



Stiftungen

Die „drei Ebenen“ der Stiftungsbesteuerung



Stiftungseingang

- Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG)
 - Zuwendung an Stiftung, wenn Stiftung oder Stifter im Inland ansässig
- Steuersätze:
 - Grundsätzlich 2,5%
 - 25%, wenn:
 - nicht mit einer Privatstiftung vergleichbar,
 - nicht sämtliche Dokumente offen gelegt oder
 - keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe
 - Befreiungen: § 1 Abs 6 StiftEG
 - GrESt-Äquivalent: +3,5% des 3-fachen Einheitswertes (§ 2 Abs 2 StiftEG)

Laufende Besteuerung der PS

- Unbeschränkt stpfl Körperschaft nach § 1 Abs 2 Z 1 KStG
- Sondervorschriften in § 13 KStG

— Voraussetzung: Offenlegung beim FA

- der Stiftungsurkunde
- der Stiftungszusatzurkunde
- etwaiger Treuhandschaften

(in Begutachtung: AbgÄG 2010 mit verpflichtender Offenlegung → sonst Meldung an BMI wegen Verdachts auf Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung)

— Folge: keine Anwendung von § 7 Abs 3 KStG → alle Einkunftsarten.

Einkünfte

- betriebliche Einkünfte → Betriebsvermögensvergleich
- außerbetriebliche Einkünfte → Überschussrechnung
 - Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG)
 - einschließlich „Sondererträge“ (§ 13 KStG) → gesondert zu ermitteln
 - Vermietungseinkünfte (§ 28 EStG)
 - sonstige Einkünfte (§ 29 EStG)
 - einschließlich § 31 EStG 1988 → gesondert zu ermitteln
 - Keine Maßgeblichkeit des UGB (zB. bei Beteiligungen: keine TW-AfA!)

Steuerbefreiungen

- Inländische Beteiligungserträge (§ 10 Abs 1 KStG)
 - KESt-Befreiung gemäß § 94 Z 11 EStG
- Ausländische Beteiligungserträge (§ 13 Abs 2 KStG)
 - **Neufassung BBG 2009**: Verweis auf § 10 Abs 1 KStG, kein zusätzliches Erfordernis (bisher: keine DBA-Entlastung als Voraussetzung der Befreiung)
 - Beachte: Keine Entlastung nach § 10 Abs 3 KStG für Veräußerungen!

Zwischenbesteuerung

- Kapitalerträge aus
 - Bankeinlagen
 - Forderungswertpapieren
 - Investmentfondsbeteiligungen und Immobilien-Investmentfondsbeteiligungen
- Überschüsse aus Beteiligungsveräußerungen (§ 31 EStG)
- Steuersatz 12,5% (§ 22 Abs 2 KStG) statt 25%
- Entlastung/Gutschrift der ZwiSt → § 13 Abs 3 und 4 KStG
 - KEst-pflichtige Zuwendungen
 - Übertragung aufgedeckter st. R. aus Beteiligungen.

Beispiel Zwischenbesteuerung

- Stiftung: Zinsertrag iHv 2.000, Beteiligungsveräußerung (§ 31) iHv 1.500; Zuwendungen: 2.200, Anschaffung neue Beteiligung (15%) um 400.
 - Lösung: Zwischensteuer entfällt für Zinsertrag sowie 200 vom Veräußerungsgewinn. Restbetrag (1.300): (Optionale) Minderung um 400 und Zuführung zu steuerfreiem Betrag (§ 13 Abs 4) (vgl StiftR Rz 109)
- Beispiel zur Gutschrift (Zuwendungen > Zwischensteuerpfl. Erträge) siehe StiftR Rz 111-112.

Besteuerung des inl. Begünstigten

- 25% KESt mit Endbesteuerungswirkung
- KESt grundsätzlich auch auf Zuwendungen der Substanz („Mausefalleffekt“)
- (steuerfreie) Substanzauszahlung von nach dem 1.8.2008 gestifteten Vermögen (§ 27 Abs 1 Z 8 EStG)
 - Führung eines Evidenzkontos
 - Steuerfreiheit erst ab Überschreiten des „maßgeblichen Wertes“
 - Zuwendung von Gewinnen nicht steuerbefreit
 - Stiftungseingangswerte.

Widerruf der Stiftung

- Vermögensherausgabe ist Zuwendung
- Kürzung um Stiftungseingangswerte auf Antrag soweit
 - Stifter Letztbegünstigter
 - Nachweis der Stiftungseingangswerte
 - § 27 Abs 1 Z 9
- Rückerstattung der Schenkungssteuer (bis In-Kraft-Treten des SchenkMG 2008)
- Gutschrift der Zwischensteuer.