

Alineare Gewinnausschüttungen im Steuerrecht

Dr. Martin Lehner

Linz, 16.5.2017

**Alineare
Ausschüttungen im
Steuerrecht**

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontakt Daten

Gründe für alineare Ausschüttungen

- **Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften, die vom gesetzlichen Regelfall (Verhältnis der Nennkapitalbeteiligungen) zugunsten eines bestimmten Gesellschafters abweichen**

- **Mögliche Gründe**
 - Vergütungen für Dienstleistungen von Gesellschaftern
 - Ausgleich ungleichmäßiger Einlagen oder individueller Beiträge von Gesellschaftern
 - Tracking Stock Modelle
 - Bilanzpolitik eines Gesellschafters
 - Liquidationsbedarf eines Gesellschafters
 - Zuwendung Vermögensvorteile an einen anderen Gesellschafter
 - Steuerliche Gründe, zB
 - Nutzung von Verlusten
 - Nutzung unterschiedlicher Steuersätze
 - Verlagerung von Ausschüttungen in unterschiedliche Perioden
 - Vermeidung Quellensteuer
 - Veränderung Einlagenstand

**Alineare
Ausschüttungen im
Steuerrecht**

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften aus steuerlicher Sicht (I)

- **Einlagenrückzahlung oder offene Gewinnausschüttung**
 - Abhängig vom Stand der Einlagen (§ 4 Abs 12 Z 3 EStG) und der Innenfinanzierung (§ 4 Abs 12 Z 4 EStG)
 - Grundsätzlich besteht ein Wahlrecht

- **Gewinnausschüttungen**
 - Empfänger ist eine natürliche Person
 - Einkünfte gem § 27 Abs 2 Z 1 EStG oder § 23 EStG
 - Grundsätzlich besonderer Steuersatz gem § 27a EStG iHv 27,5%

 - Empfänger ist eine Körperschaft
 - Einkünfte gem § 27 Abs 2 Z 1 EStG oder § 23 EStG (§ 7 KStG)
 - Beteiligungsertragsbefreiung gem § 10 KStG

 - Ausschüttende Kapitalgesellschaft
 - Ausschüttung ist Einkommensverwendung (§ 8 Abs 2 KStG)
 - Einbehaltung KESt, falls keine Befreiung (zB gem § 94 EStG) anwendbar

**Alineare
Ausschüttungen im
Steuerrecht**

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften aus steuerlicher Sicht (II)

└ Einlagen und Einlagenrückzahlung

└ Kapitalgesellschaft

- └ Einlagen (§ 8 Abs 1 KStG) und Einlagenrückzahlung (§ 8 Abs 2 KStG) sind steuerneutral
- └ Keine Einbehaltung von KESt bei Einlagenrückzahlungen

└ Anteilseigner

- └ Einlagen erhöhen den Buchwert bzw die Anschaffungskosten
- └ Einlagenrückzahlung gilt als Veräußerung und führt zur Minderung des Buchwerts bzw der Anschaffungskosten (§§ 4 Abs 12 und 15 Abs 4 EStG)
 - └ Anteilseigner ist eine natürliche Person
 - └ Einkünfte gem § 27 Abs 3 EStG oder § 23 EStG
 - └ Grundsätzlich besonderer Steuersatz gem § 27a EStG iHv 27,5%
 - └ Anteilseigner ist eine Körperschaft
 - └ Einkünfte gem § 27 Abs 3 EStG oder § 23 EStG (§ 7 KStG)
 - └ Befreiung gem § 10 Abs 3 KStG bei internationalen Schachtelbeteiligungen

**Alineare
Ausschüttungen im
Steuerrecht**

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Alineare Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften aus steuerlicher Sicht

– Allgemein: Anknüpfung an das Gesellschaftsrecht/Zivilrecht

- Eine Ausschüttung liegt auch steuerlich grundsätzlich vor, wenn gesellschaftsrechtlich/zivilrechtlich eine Ausschüttung wirksam zustande gekommen ist (siehe zB KStR 2013, Rz 553).
- Ausnahmen: zB verdeckte Ausschüttungen oder steuerliche Ausschüttungsfiktionen

– Alineare Ausschüttungen sind grundsätzlich steuerlich anzuerkennen, wenn sie gesellschaftsrechtlich wirksam zustande kommen

- Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag über die (vom gesetzlichen Regelstatut abweichende) Gewinnverteilung
- Öffnungsklausel (jährliche Neubestimmung der Gewinnverteilung)
- Satzungsdurchbrechende Beschlüsse

– Steuerliche Auswirkungen

- Einlagenrückzahlung oder offene Gewinnausschüttung (auch abhängig vom Einlagen-Evidenzkonto)
- Im Einzelfall zu prüfen: mögliche abweichende steuerliche Zurechnung und/oder Qualifikation als Einlagenrückzahlung/Gewinnausschüttung unter Beachtung der Einkünftezurechnungs- und Missbrauchsgrundsätze

Voraussetzungen laut Verwaltungspraxis

- **KStR 2013, Rz 549: „Gewinnausschüttungen abweichend von den Beteiligungsverhältnissen (alineare Gewinnausschüttungen) müssen gesellschaftsvertraglich gedeckt und wirtschaftlich begründet sein.“**
- **Gesetzliche Grundlage der Voraussetzungen ist fraglich**
- **Deckung im Gesellschaftsvertrag?**
 - Unklar, ob zB eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag zwingend erforderlich ist
 - Argument gegen diese Voraussetzung: gesellschaftsrechtliche/zivilrechtliche Wirksamkeit ist mangels anderer Bestimmungen im Steuerrecht für Ausschüttungen maßgeblich
- **Wirtschaftliche Begründung?**
 - Anforderungen und der Umfang der Begründung sind unklar
 - Argumente gegen diese Voraussetzung
 - Alineare verdeckte Ausschüttungen sind laut Finanzverwaltung unabhängig von einer wirtschaftlichen Begründung möglich
 - Alineare Einlagen sind laut Finanzverwaltung ohne wirtschaftliche Begründung zulässig

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

„Wirtschaftliche Begründung“ iSd Verwaltungspraxis

→ Alineare Ausschüttungen „verdächtig“?

- Hintergrund für das Erfordernis der „wirtschaftlichen Begründung“ in der Verwaltungspraxis ist wohl die Sorge vor „Gestaltungen“
- Zu beachten ist, dass zB auch lineare Ausschüttungen oder alineare Einlagen „verdächtig“ sein können

→ Beispiele für eine mögliche wirtschaftliche Begründung

- Ausgleich für Dienstleistungen von Gesellschaftern
- Ausgleich ungleichmäßiger Einlagen oder individueller Beiträge (zB bei Freiberufler-GmbHs)
- Liquidationsbedarf eines Gesellschafters
- etc

→ Offenlegung der alinearen Ausschüttung in den Steuererklärungen (wegen unklarer Verwaltungspraxis)?

Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in Deutschland

- **BFH zum „Schütt-aus-Hol-zurück“-Verfahren (19.8.1999, I R 77/96; mittlerweile ständige Rechtsprechung)**
 - Alineare Ausschüttung zum Verlustausgleich bei einem Gesellschafter ist kein steuerlicher Missbrauch iSd § 42 AO
 - In Einzelfällen können alineare Ausschüttungen Missbrauch iSd § 42 AO darstellen
- **dBMF Nichtanwendungserlass zur BFH-Rechtsprechung (7.12.2000)**
 - Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren wird als nicht zulässig angesehen
 - Anerkennung alineaer Ausschüttungen nur, wenn „besondere Leistungen“ des Gesellschafters ursächlich sind („Beiträge zum Gesellschaftszweck“), zB
 - Überlassung von wertvollen Grundstücken
 - Unentgeltliche Geschäftsführung
- **dBMF Erlass zur steuerlichen „Anerkennung inkongruenter Ausschüttungen“ (17.12.2013)**
 - Anerkennung alineaer Ausschüttungen, wenn gesellschaftsvertraglich vorgesehen
 - Missbrauch iSd § 42 AO ist im Einzelfall zu beachten (Nachweis beachtlicher wirtschaftlich vernünftiger außersteuerlicher Gründe)
 - Indizien für unangemessene Gestaltungen: alineare Ausschüttungen gelten nur kurzzeitig oder werden wiederholt geändert

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

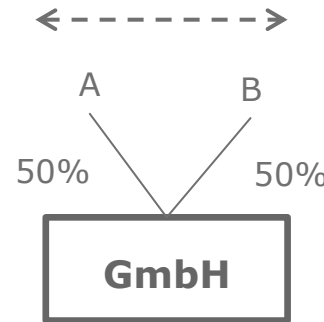
Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Richtung der „wirtschaftlichen Begründung“

Verhältnis der Gesellschafter untereinander



Verhältnis der
Gesellschafter zur
Gesellschaft

➤ Richtung der wirtschaftlichen Begründung

- Verhältnis zwischen ausschüttender Gesellschaft und Empfänger der alineaen Ausschüttung: Ausschüttung oder Leistungstausch?
- Verhältnis der Gesellschafter untereinander: Bereicherung/Zuwendung?

➤ Bedeutung des Gesellschafterkreises?

- Grundsätzlich Interessensgegensatz bei Gesellschaftern ohne Nahebeziehung → „wirtschaftliche Begründung“ daher nur bei nahestehenden Gesellschaftern erforderlich?
- Allerdings: die steuerliche Anerkennung von alineaen Ausschüttungen kann grundsätzlich auch bei fremden (nicht nahestehenden) Personen versagt werden (zB bei Vergütungen an fremde Gesellschafter-Geschäftsführer).

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Verhältnis Gesellschafter zur Gesellschaft

➤ **Ausschüttung oder Leistungstausch**

- Alineare Ausschüttung als Vergütung für einen Leistungstausch?
- Mögliche steuerliche Umqualifizierung:
 - Betriebsausgaben auf Ebene der Kapitalgesellschaft
 - (andere) Einkünfte auf Ebene des Gesellschafters (ev einbehaltene KESt sollte angerechnet werden gem § 46 Abs 1 Z 3 EStG)

➤ **Beispiele**

- A) *Vergütungen für Dienstleistungen von Gesellschaftern, zB*
 - *Geschäftsführung/Management (siehe zB Information des BMF zu Gesellschafter-Geschäftsführern, Rz 80)*
 - *Haftungsübernahme*
 - *Überlassung von Wirtschaftsgütern*
- B) *Ausgleich ungleichmäßiger Einlagen oder Beiträgen*
- C) *„Schütt-aus-hol-zurück“ oder „Leg-ein-Schütt-aus“-Modelle*

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

**Verhältnis
Gesellschafter zur
Gesellschaft**

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

A) Geschäftsführung/Management (I)

→ Information des BMF zur KommSt, Rz 80

„Grundsätzlich sind Gesellschaften und deren Gesellschafter-Geschäftsführer frei, auf eine angemessene Vergütung für die Geschäftsführung zu Gunsten höherer, auch alinearer, Ausschüttungen zu verzichten. Bei folgenden Gestaltungen, deren Zweck erkennbar auf die Umgehung bestimmter Abgaben (zB DB, DZ oder KommSt) gerichtet ist, sind auch offene Ausschüttungen in Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22 Z 2 EStG 1988) umzuqualifizieren.“

→ Beispiel 1

- Geschäftsführer-Bezug nur bei Vorliegen von Verlusten
- Alineare Ausschüttungen zugunsten des Geschäftsführers bei Vorliegen von Gewinnen
- Alineare Ausschüttungen werden in eine Leistungstausch umqualifiziert (Einkünfte gem § 22 Z 2 EStG, Kommunalsteuerpflicht)
- *Anmerkung: Auf Ebene der Kapitalgesellschaft müsste es korrespondierend zu einem Abzug von Betriebsausgaben kommen.*

→ Beispiel 2

- Eine Änderung der Geschäftsführervergütung soll lediglich für zukünftige Zeiträume anerkannt werden (dh kein rückwirkender Verzicht auf Geschäftsführerbezug).

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

**Verhältnis
Gesellschafter zur
Gesellschaft**

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

A) Geschäftsführung/Management (II)

└ Beispiel 3

- └ Wiederholte Änderungen der Gewinnverteilung sollen nicht anerkannt werden (Verweis auf UFS 12.1.2009, RZ/0942-G/07).
- └ *„Verzichtet hingegen in Zeiten einer Krisensituation (für das Unternehmen) der Gesellschafter-Geschäftsführer auf sein vereinbartes Entgelt, unter der Auflage, dafür in der Zukunft eine Gewinnausschüttung in alineaer Form zu erhalten, um seinen entgangenen Geschäftsführergehalt zu kompensieren, ist dies auch steuerlich anzuerkennen, da die alinea Gewinnausschüttung in der Zukunft wirtschaftlich begründet ist.“*

└ UFS 12.1.2009, RZ/0942-G/07

- └ Sachverhalt:
 - └ Vor 2006 jährlich Geschäftsführer-Gehalt iHv ca EUR 20.000 pa
 - └ Im Jahr 2006 kein Gehalt aber Gewinnausschüttung
- └ Entscheidung UFS zur Festsetzung von DB/DZ: nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt liegt keine Ausschüttung vor (teilweise hat die Zahlung die Wurzel nicht in der Gesellschafterstellung), sondern iHv EUR 20.000 Entgelt für die Geschäftsführung

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

**Verhältnis
Gesellschafter zur
Gesellschaft**

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

A) Geschäftsführung/Management (III)

- **Seit 2014: Vermeidung Abzugsverbot für „Manager-Gehälter“ über EUR 500.000 (§ 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG)?**
 - Minimale Beteiligung eines bisher angestellten Managers an einer GmbH
 - Dienstnehmer-Entgelt EUR 500.000; bisherige Vergütungen über EUR 500.000 werden unter Berücksichtigung der KEST als alineare Gewinnausschüttung geleistet (Netto-Einkommen soll gleich bleiben)
 - Wirtschaftliche Begründung?
 - Ausgleich für die Dienstleistung (Geschäftsführung) des minimal beteiligten Geschäftsführers
 - Erfolgsanreiz, weil nur bei Vorliegen von Gewinnen auch alineare Gewinnausschüttungen möglich sind
 - Aufgrund BMF-Information zur KommSt, Rz 80 zulässig?

- **Variante: Personengesellschaft**
 - Wirtschaftliche Begründung für alineare Gewinnaufteilung notwendig?
 - Abzugsverbote § 12 Abs 1 Z 8 KStG bzw § 20 Abs 1 Z 7 EStG überhaupt anwendbar bei Dienstverhältnis mit Mitunternehmer?

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

**Verhältnis
Gesellschafter zur
Gesellschaft**

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

**Verhältnis
Gesellschafter zur
Gesellschaft**

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

B) Ausgleich ungleichmäßiger Einlagen

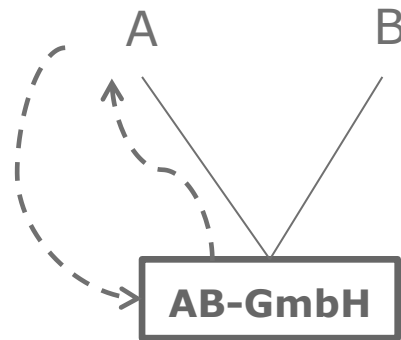
→ **Höhere Einlagen durch einen Gesellschafter**

- Alineare Einlagen sollten angemessene alineare Ausschüttungen idR wirtschaftlich und auch steuerlich rechtfertigen
- „Wirtschaftliche Begründung“ erforderlich, wenn es bei ungleichmäßigen Einlagen zu einer linearen Ausschüttung kommt?

→ **Mögliche Anwendungsfälle**

- Zuschuss nur durch einen Gesellschafter (zB zur Verlustabdeckung)
- Wertausgleich von unterbewerteten Sacheinlagen
- Alineare Ausschüttungen statt Pension (Verzicht auf den Pensionsanspruch und Vereinbarung angemessener alinearer Ausschüttungen zugunsten des betroffenen Gesellschafters)

C) „Schütt-aus-hol-zurück“ oder „Leg-ein-schütt-aus“-Modelle



Schütt-aus-hol-zurück

1. *Alineare Ausschüttung*
2. *Alineare Einlage*

Leg-ein-schütt-aus

1. *Alineare Einlage*
2. *Alineare Ausschüttungen*

▢ „Schütt-aus-hol-zurück“ oder „Leg-ein-schütt-aus“

- ▢ Laut Rechtsprechung grundsätzlich anzuerkennen (VwGH 1991 und 1992; st Rsp BFH)
- ▢ Allerdings soll im Einzelfall Missbrauch gem § 22 BAO zu prüfen sein
- ▢ **Mögliche steuerlicher Vorteile in Österreich?**
 - ▢ Nutzung von Verlusten?
 - ▢ Veränderung Stand der Einlagen und des Buchwerts?

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

**Verhältnis
Gesellschafter zur
Gesellschaft**

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

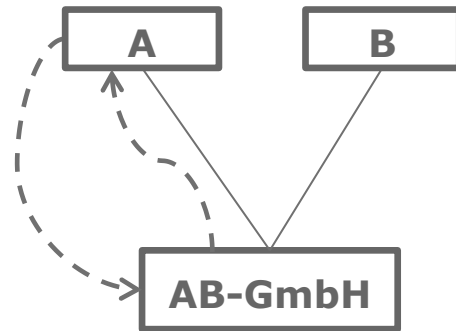
Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

C) VwGH zu „Schütt-aus-hol-zurück“ oder „Leg-ein-schütt-aus“



*Schütt-aus-hol-zurück (VwGH 7.8.1992/ 89/14/0160)
innerhalb eines Monats*

1. Alineare Ausschüttung
2. Alineare Einlage (Zuschuss)

Leg-ein-schütt-aus (VwGH 10.12.1991/ 89/14/0064)

1. Alineare Einlage (Zuschuss)
2. Alineare Ausschüttungen (nach mehr als 2 Jahren)

➤ **Argumente Finanzverwaltung:**

- Alineare Ausschüttung nicht anzuerkennen; Umqualifikation:
 - es soll ein Darlehen vorliegen (fremdübliche Zinsen sind zu berücksichtigen)
 - *Anmerkung: dBMF ging im Nichtanwendungserlass zum Schütt-aus-hol-zurück-Verfahren von einer Veräußerung der Gewinnbeteiligung durch den Verzichtenden aus*

➤ **Erkenntnisse VwGH**

- Grundsätzlich ist alineare Ausschüttung anzuerkennen
- Allerdings ist zu prüfen, ob ein Missbrauch gem § 22 BAO vorliegt
- Außersteuerliche Gründe anerkannt: Bilanzpolitische Interessen (zB höherer Wertansatz, Ausweis hoher Erträge), Abgeltung besonderer Leistungen im Zuge der Sanierung, Zwischenzeitig geplante Umstrukturierungen.
- Zudem spricht Kurzfristigkeit gegen die Annahme eines Darlehens.

Verhältnis Gesellschafter untereinander

➤ **Bereicherung oder Leistungstausch**

- Alineare Ausschüttung als Vergütung für einen Leistungstausch zwischen den Gesellschaftern oder einer Zuwendung/Schenkung?
- Mögliche steuerliche Umqualifikation:
 - Steuerliche Zurechnung der Ausschüttung zu anderen Gesellschaftern und in der Folge Einkommensverwendung bei diesen
 - Steuerliche Auswirkungen aufgrund der Annahme eines Leistungstausches (zB Veräußerung von GmbH-Anteilen)
 - Steuerliche Auswirkungen aufgrund der Annahme einer Zuwendung/Schenkung (zB Stiftungseingangsteuer, Schenkungsmeldung, verdeckte Ausschüttung/Einlage)

➤ **Beispiele**

- *D) Übertragung von Anteilen*
- *E) Zuwendung/Schenkung*

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

**Verhältnis
Gesellschafter
untereinander**

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

D) Übersicht zur Übertragung von Anteilen und alineaen Ausschüttungen

➤ **D1) Alineare Ausschüttung vor der Abtretung von Anteilen**

- Ausschüttung anteiliger bisher thesaurierter Gewinne (zB BFH 4.12.2014, IV R 28/11)

➤ **D2) Alineare Ausschüttung nach Abtretung von Anteilen**

- Verdeckte Kaufpreiszahlung: zB VwGH 14.12.2005, 2002/13/0053
- Beispiel zu einer Nachfolgeplanung: Abtretung Anteilmehrheit durch Senior-Unternehmer an Nachfolger und zukünftig alinea Ausschüttungen an Senior-Unternehmer – wirtschaftliche Begründung oder Veräußerung?

➤ **D3) Alineare Ausschüttung iZm einer Kapitalerhöhung**

- Ausgabe neuer Anteile (zB junge Aktien) – wirtschaftliche Begründung?
 - Gewinne des betreffenden Wirtschaftsjahres werden alinea nur an die Altgesellschafter ausgeschüttet
 - Gewinne des betreffenden Wirtschaftsjahres werden alinea nur an die Neugesellschafter ausgeschüttet (Ziel: Attraktivierung des Investments)
- Verdeckte Abgeltung stiller Reserven (zB BFG 5.12.2014, RV/5100505/2011)

➤ **D4) Alineare Ausschüttungen bei Umgründungen**

- Ausgleich von Äquivalenzverletzungen zB gem § 6 Abs 2 UmgrStG (UmgrStR 2002, Rz 307) oder gem § 22 Abs 1 UmgrStG (UmgrStR 2002, Rz 1270)

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

**Verhältnis
Gesellschafter
untereinander**

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

**Verhältnis
Gesellschafter
untereinander**

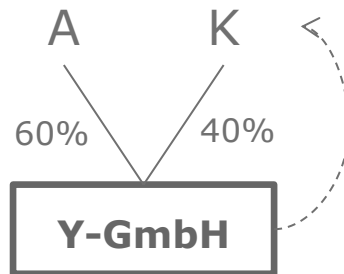
Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

D1) BFH 4.12.2014, IV R 28/11



Notarielle Urkunde

1. Satzungsänderung (alineare Ausschüttung zulässig)
2. Alineare Ausschüttung (nur) an K am 1.1.2001
3. Abtretung sämtlicher Anteile durch K an A

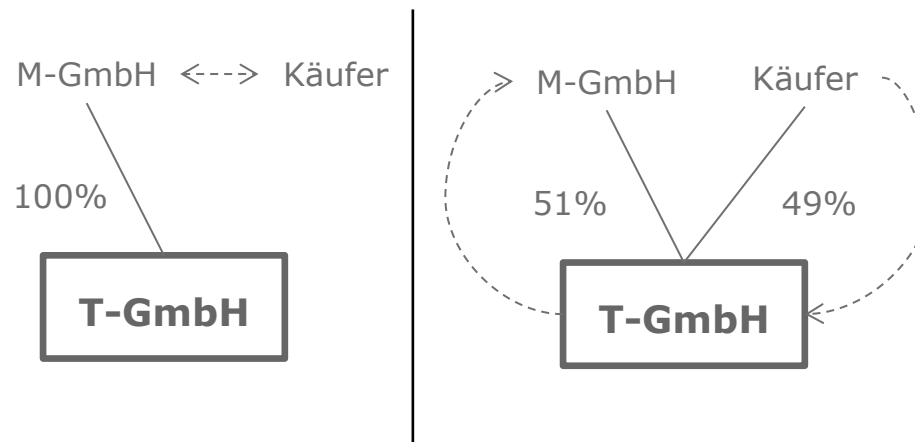
→ **Argumente Finanzverwaltung:**

- Alineare Ausschüttung nicht anzuerkennen (§ 42 AO, Missbrauch)
- Umqualifikation:
 - lineare Ausschüttung an A (60%) und K (40%)
 - Veräußerung der Anteile von K an A (iHv 60% der Ausschüttung)

→ **Urteil des BFH**

- Kein Missbrauch gem § 42 AO
- Ausschüttung an K entspricht ihrem Anteil an den bisher thesaurierten Gewinnen der Y-GmbH. K hat lediglich ihren Anteil erhalten.

D2) VwGH 14.12.2005, 2002/13/0053



Angebot Verkauf 49% Anteile an der T-GmbH um 45 Mio

Abwicklung:

1. Verkauf 49% der Anteile an der T-GmbH von M-GmbH um 2 Mio
2. (alineare) Einlage durch den Käufer iHv 43 Mio
3. Alineare Ausschüttung an M-GmbH

➤ **Argumente Finanzverwaltung:**

- Alineare Ausschüttung nicht anzuerkennen
- Umqualifikation: (steuerpflichtige) Einkünfte aus Veräußerung der Anteile an T-GmbH bei der M-GmbH iHd alinearen Ausschüttung (verdeckte Kaufpreiszahlung)

➤ **Erkenntnis VwGH**

- Verweis auf § 21 Abs 1 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise)
- Bestätigung Ansicht der Finanzverwaltung durch VwGH
- Von Bedeutung war insb. das (schriftliche) Abtretungsangebot iHv 45 Mio

Alineare Ausschüttungen im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter zur Gesellschaft

Verhältnis Gesellschafter untereinander

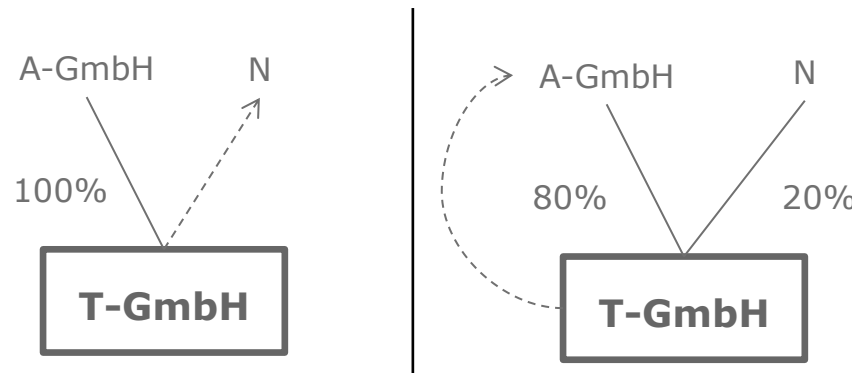
Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

D3) BFG 5.12.2014, RV/5100505/2011



1. Kapitalerhöhung bei T-GmbH; N übernimmt 20% zum Nominale (dh leistet kein Agio)
2. A-GmbH verzichtet auf Bezugsrechte
3. Alineare Ausschüttung an A-GmbH

Erkenntnis BFG

- Alineare Ausschüttung nicht anzuerkennen
 - Ausschüttungen sind N zuzurechnen und stellen eine Abkürzung des Zahlungsstroms dar
 - Steuerpflichtige Veräußerung der Bezugsrechte durch A-GmbH
- Verweis auf § 21 Abs 1 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise)
 - A-GmbH verzichtet auf Bezugsrechte bei der Kapitalerhöhung
 - Gesellschaftsvertrag der T-GmbH wird abgeändert, wonach an die A-GmbH alineare Ausschüttungen bis zur Höhe des Wertes der Bezugsrechte gewährt werden
 - Verzichtserklärung von N auf Ausschüttungen, um die stillen Reserven abzugelten (alineare Ausschüttung als „Zahlungsmodalität“)
 - Vereinbarung: Im Falle einer Liquidation, muss N den Restbetrag persönlich abdecken.

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

**Verhältnis
Gesellschafter
untereinander**

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

D4) Beispiel zu Umgründungen

→ **Ausgleich an benachteiligte Alt-Gesellschafter bei Einbringungen, sollten die Alt-Gesellschafter gem § 19 Abs 2 Z 2 UmgrStG ihre Anteile nicht gleichmäßig abtreten (UmgstG 2002, Rz 1050)**

→ **Beispiel:**

→ *An der CD-GmbH sind C und D mit je 50% beteiligt.*

→ *E bringt seinen Betrieb in die CD GmbH ein und hat nach dem Umtauschverhältnis Anspruch auf einen 25%-Anteil.*

→ *An Stelle der gleichteiligen Anteilsabtretung von jeweils 12,5% durch C und D wird im Einbringungsvertrag festgelegt, dass nur C 25 Prozentpunkte an den E abtritt.*

→ *Nunmehr sind C und E mit je 25% und D unverändert mit 50% beteiligt.*

→ *Zum Ausgleich des Vorteils des D durch die Nichtabtretung von 12,5% wird im Einbringungs- oder Gesellschaftsvertrag eine alineare Ausschüttung zugunsten des C solange vereinbart, bis der Wert der 12,5% abgedeckt ist, die alineare Ausschüttung erfolgt nur zu Lasten des D.*

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

**Verhältnis
Gesellschafter
untereinander**

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

E) Übersicht zur Zuwendung/Schenkung durch alineare Ausschüttungen

→ E1) Abwechselnde alinearer Ausschüttungen

- Ausgleich der alinearer Ausschüttungen über mehrere Perioden sollte ausreichende wirtschaftliche Begründung sein; möglich Anwendungsfälle:
 - Bilanzpolitische Gründe einer Gesellschafterin
 - Liquiditätsbedarf eines Gesellschafters
 - Ein Gesellschafter will steuerliche Verluste nutzen

- Sollte kein Ausgleich einer alinearen Ausschüttung durch eine nachgelagerte gegenläufige alineare Ausschüttung möglich/wahrscheinlich sein und keine sonstigen wirtschaftlichen Gründe vorliegen, kann eine Änderung der ertragsteuerlichen Zurechnung einer Ausschüttung erfolgen (siehe zB UFS 11.3.2008, RV/0565-G/05 zur Vermeidung von KEST)

→ E2) Bereicherung eines anderen nahestehenden Gesellschafters?

- Wirtschaftliche Begründung kann insbesondere vorliegen bei
 - Ungleichmäßigen Einlagen
 - Umsatzabhängigen Ausschüttungen zB aufgrund des Arbeitseinsatzes bei Freiberufler-GmbHs oder Start-up-GmbHs
 - Tracking-Stock-Modellen
- Beispiel: Zuwendung an eine Privatstiftung (UFS 14.10.2008, RV/0578-W07)

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

**Verhältnis
Gesellschafter
untereinander**

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

**Verhältnis
Gesellschafter
untereinander**

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

E1) Abwechselnde alinearer Ausschüttungen

KStR 2013, Rz 1194 zu Substanzgenussrechten:

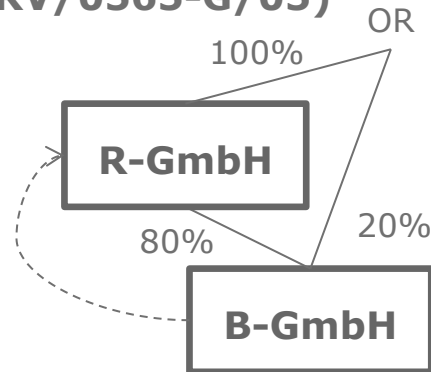
„Sowohl die vorrangige als auch die nachrangige Bedienung des Genussrechtskapitals (gegenüber den Gesellschaftern einer GmbH oder den Aktionären) ist unbedenklich, wenn sie gesellschaftsvertraglich vereinbart wurde und wirtschaftlich begründet ist. In diesem Fall ist von einer alinearen Ausschüttung auszugehen.“

Beispiel in KStR 2013, Rz 1194:

„Die Aktionäre erhalten aus dem Bilanzgewinn 01 eine Dividende von 10%, die Genussrechtsinhaber hingegen nur 3%. Für das Geschäftsjahr 02 erhalten die Aktionäre eine Dividende von 4% und die Genussrechtsinhaber eine solche in Höhe von 11%.“

Anmerkung: abwechselnde alineare Ausschüttungen werden in diesem Beispiel der KStR 2013 als zulässig angesehen. Zu beachten ist, dass Aktien und Genussrechte nicht die gleiche Kriterien aufweisen (idR unterschiedliches Risiko- und Haftungsprofil).

E1) Keine abwechselnden alinearer Ausschüttungen (UFS 11.3.2008, RV/0565-G/05)



An einem Tag:

1. OR hält 20% an der B-GmbH und „verzichtet“ auf seine Ausschüttung gegenüber fremden Mitgesellschaftern (alineaare Ausschüttungen an die fremden Gesellschafter)
2. R-GmbH (100% Anteilseigner ist OR) erwirbt 80% der Anteile an der B-GmbH von den fremden Gesellschaftern
3. Alineare Ausschüttung an R-GmbH
4. Veräußerung Anteile an B-GmbH durch R-GmbH an fremde Investoren

➤ **Entscheidung UFS**

- Alineare Ausschüttung an R-GmbH nicht anzuerkennen
 - Ausschüttungen sind OR zuzurechnen und KEST ist festzusetzen
 - Ausschüttung ist daher eine Einkommensverwendung von OR
- Laut UFS diene die Zwischenschaltung der R-GmbH nur zum Zwecke der Vermeidung von KEST
- Der UFS verweist dazu allerdings auf keine Rechtsgrundlage

➤ *Anmerkung: UFS hinterfragt die alineaare Ausschüttung an die fremden Gesellschafter nicht (oben Schritt 1.)*

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

**Verhältnis
Gesellschafter
untereinander**

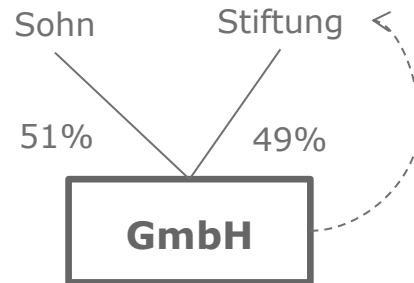
Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

E2) Zuwendungen an eine Privatstiftung (UFS 14.10.2008, RV/0578-W07)



1. *Der 19jährige Sohn erbt 51% der GmbH von seinem Vater*
2. *Der Großvater überträgt 49% der GmbH an eine Privatstiftung*
3. *Alineare Ausschüttung der GmbH an die Stiftung, um im Falle einer negativen Geschäftsentwicklung Zuschüsse machen zu können*

➤ **Argumentation Finanzverwaltung**

- Die alinearen Ausschüttungen stellen eine freigiebige Zuwendung an die Privatstiftung durch den Sohn dar → Schenkungssteuerpflicht

➤ **Entscheidung UFS**

- Alineare Ausschüttung der GmbH unterliegt nicht der Schenkungsteuer, weil das subjektive Moment (der Willen zur Bereicherung) nicht vorliegt
- Die Leistungsverpflichtungen der Stiftung (zB Ausgleich eines allfälligen negativen Eigenkapitals der GmbH) sprechen gegen das Vorliegen einer freigiebigen Zuwendung iSd § 3 Abs 1 Z 2 ErbStG

- *Anmerkung: siehe zur möglichen Schenkungsteuer aufgrund einer Bereicherung einer Privatstiftung durch alineare Ausschüttungen die Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrssteuern - Ergebnisse 2007, Punkt 2.1.*

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

**Verhältnis
Gesellschafter
untereinander**

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontakt Daten

Personengesellschaften (I)

└ Alineare Gewinnverteilung

- └ Die von den Gesellschaftern bestimmte Verteilung des gemeinsamen Gewinns (ohne Sonderbilanzen) einer Personengesellschaft ist grundsätzlich steuerlich anzuerkennen (EStR 2000, Rz 5883 ff). Beispiel: Aufteilung nach dem Arbeitseinsatz bei freiberuflichen Personengesellschaften.

VwGH 29.5.1990, 90/14/0002: „Für die Verteilung des Gesellschaftsgewinnes auf die Gesellschafter sind primär die Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, insbesondere im Gesellschaftsvertrag, allenfalls auch die tatsächliche Gewinnaufteilung maßgebend. Bei einem Fehlen einer vertraglichen Gewinnverteilung sind die Regeln des Gesetzes entscheidend.“

- └ Aber: bei offenem Missverhältnis zur Beteiligung, Mitarbeit, Haftung etc kann steuerlich eine abweichende Zurechnung erfolgen (EStR 2000, Rz 5883, 5886, 5892)

└ Gewinnverteilung bei nahen Angehörigen

- └ Beachtung Angehörigen-Judikatur (EStR 2000, Rz 5888 iVm Rz 1181 ff)
- └ Bei der (alineaen) Verteilung des Gewinns ist auch die Angemessenheit zu beachten

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Personengesellschaften (II)

➤ **Änderung der Gewinnverteilung**

- Grundsätzlich können Gewinne und Verluste grundsätzlich nur während der Gesellschafterstellung zugerechnet werden
- Rückwirkende Änderungen für abgelaufene Wirtschaftsjahre sind grundsätzlich nicht anzuerkennen
- Im laufenden Wirtschaftsjahr ist eine Änderung grundsätzlich nur bei Änderungen der „Sach- und Rechtslage“ des laufenden Wirtschaftsjahres möglich (EStR 2000, Rz 5894)

➤ **Verdeckte Ausschüttung einer Komplementär-GmbH**

- Erhält die Komplementär-GmbH einen unangemessenen Anteil am Gewinn kann eine verdeckte Ausschüttung vorliegen, soweit die Anteilseigner auch Gesellschafter der KG sind (KStR 2013, Rz 792 ff; EStR 2000, Rz 5893)
- Eine verdeckte Ausschüttung kann auch vorliegen, wenn sich die Gewinnverteilung zu Ungunsten der Komplementär-GmbH ändert (KStR 2013, Rz 795)

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

curriculum vitae



Steuerberater | Manager

t +43 732 70 93-114

e martin.lehner@
leitnerleitner.com

Dr. Martin Lehner, LL.M.

Martin Lehner ist Steuerberater und seit 2013 bei LeitnerLeitner tätig, seit 2016 als Manager.

Er hat sich auf internationales Steuerrecht, Unternehmenssteuerrecht und Umgründungen spezialisiert. Ein weiterer Fokus seiner Arbeit liegt in der Beratung großer Unternehmen und Konzerne sowie der Koordination internationaler Projekte.

Martin Lehner ist Autor von Publikationen und hält Vorträge zu seinen Fachgebieten.

Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

beograd
bratislava
budapest
linz
ljubljana
praha
salzburg
sarajevo
wien
zagreb
zürich
bucuresti *
praha *
sofia *
warszawa *

* Kooperation



Alineare Ausschüttungen
im Steuerrecht

Verwaltungspraxis

Verhältnis Gesellschafter
zur Gesellschaft

Verhältnis Gesellschafter
untereinander

Personengesellschaften

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

LeitnerLeitner Consulting d.o.o.

SRB 11000 BEOGRAD, Knez Mihailova Street 1-3
t +381 11 655 51 05 f +381 11 655 51 06
e office.belgrade@leitnerleitner.com

BMB Leitner k.s.

SK 811 01 BRATISLAVA, Zámocká 32
t +421 2 591 018-00 f +421 2 591 018-50
e bratislava.office@bmbleitner.sk

LeitnerLeitner CZ, s.r.o.

CZ 120 00 PRAHA 2, Římská 103/12
t +420 777 645 520
e office@leitnerleitner.cz

Leitner + Leitner Tax Kft

H 1027 BUDAPEST, Kapás utca 6-12
t +36 1 279 29-30 f +36 1 209 48-74
e office@leitnerleitner.hu

LeitnerLeitner GmbH

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
A 4040 LINZ, Ottensheimer Straße 32
t +43 732 70 93-0 f +43 732 70 93-156
e linz.office@leitnerleitner.com

Leitner + Leitner d.o.o.

SI 1000 LJUBLJANA, Dunajska cesta 159
t +386 1 563 67-50 f +386 1 563 67-89
e office@leitnerleitner.si

LeitnerLeitner Salzburg GmbH

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
A 5020 SALZBURG, Hellbrunner Straße 7
t +43 662 847 093-0 f +43 662 847 093-825
e salzburg.office@leitnerleitner.com

Leitner + Leitner Revizija d.o.o.

BIH 71 000 SARAJEVO, Ul. Hiseta 15
t +387 33 465-793
e office@leitnerleitner.ba

LeitnerLeitner GmbH

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
A 1030 WIEN, Am Heumarkt 7
t +43 1 718 98 90 f +43 1 718 98 90-804
e wien.office@leitnerleitner.com

LeitnerLeitner Consulting d.o.o.

HR 10 000 ZAGREB, Heinzelova ulica 70
t +385 1 60 64-400 f +385 1 60 64-411
e office@leitnerleitner.hr

LeitnerLeitner Zürich AG

CH 8001 ZÜRICH, Bahnhofstrasse 69a
t +41 44 226 36 10 f +41 44 226 36 19
e zuerich.office@leitnerleitner.com

kooperationen

Stalfort Legal. Tax. Audit.

RO 012083 BUCUREȘTI, Str. Lt. Av. Vasile Fuica Nr. 15
t +40 21 301 03 53 f +40 21 315 78 36
e bukarest@stalfort.ro

Fučík & partneři, s.r.o.

CZ 110 00 PRAHA 1, Klimentská 1207/10
t +420 296 578 300 f +420 296 578 301
e ff@fucik.cz

Tascheva & Partner

BG 1303 SOFIA, Ulitsa Marko Balabanov 4
t +359 2 939 89 60 f +359 2 981 75 93
e office@taschevapartner.com

MDDP

PL 00-542 WARSZAWA, 49 Mokotowska Street
t +48 22 322 68 88 f +48 22 322 68 89
e biuro@mddp.pl