

Steuerneutrale Ausbuchung „unbehobener“ Genossenschaftsanteile

Bei Ausbuchung von „unbehobenen“ Geschäftsanteilen an Genossenschaften entstehende Buchgewinne sind bei der Einkommensermittlung unberücksichtigt zu lassen.

VwGH 04.08.2010, 2007/13/0035

§ 8 KStG

Ausgangssachverhalt

Strittig war die ertragsteuerrechtliche Behandlung der Ausbuchung sog „unbehobener“ Geschäftsanteile an Genossenschaften. Nach der Satzung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft mit beschränkter Haftung (iSd Gesetzes RGBl 1873/70) hatten ausgeschiedene Mitglieder nach dem Ablauf gewisser Fristen Anspruch auf Auszahlung ihrer eingezahlten Gesellschaftsanteile. Sofern diese Beträge – was vielfach geschah – nicht eingefordert wurden, wurden sie nach Ablauf einer weiteren Frist bilanziell als außerordentlicher Ertrag ausgebucht und bei den Körperschaftsteuererklärungen für diese Jahre wieder außerbilanzmäßig abgezogen und damit steuerlich neutralisiert. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurden diese außerbilanzmäßigen Abzüge als unzulässig angesehen, da diese Vorgänge nicht (mehr) der genossenschaftlichen Sphäre zugerechnet werden könnten. Der UFS hat diese Ansicht nicht geteilt und in den ausgebuchten Beträgen keinen steuerpflichtigen Ertrag erblickt, „weil die Verbindlichkeiten aus der Gesellschaftssphäre herrühren und ein aus der Ausbuchung entstehender Ertrag unter keine der in § 2 Abs 3 EStG 1988 taxativ aufgezählten Einkunftsarten fällt“ (UFS 28.2.2007, RV/1194-W/06). Gegen diese Entscheidung richtete sich die vom VwGH behandelte Amtsbeschwerde.

Aus den Entscheidungsgründen¹

Vermögensmehrungen aufgrund genossenschaftlicher Vorgänge

„Nach § 7 Abs 2 KStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt

sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Durch § 7 Abs 2 KStG 1988 werden ua die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen (vgl zB das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2006, 2004/15/0122). Schon aus dem Einkommensbegriff (Gewinnbegriff) ergibt sich, dass Vermögensvermehrungen, die auf genossenschaftliche Vorgänge zurückzuführen sind, nicht der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen (vgl das hg Erkenntnis vom 13. September 1978, 2001/76, 1593/78, VwSlg 5289/F).“

Steuerneutralität der Zuführung von Genossenschaftskapital

„Nach § 8 Abs 1 KStG 1988 in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Stammfassung bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. Unter den Begriff der Einlagen fällt u.a. die Zuführung von Genossenschaftskapital (vgl zB *Ressler/Stürzlinger in Lang/Schuch/Starlinger*, KStG, § 8 Rz 39).“

Nicht betrieblich veranlasste Vermögensminderungen

„Aus der Systematik des Gewinnbegriffs und der – insoweit auch klarstellenden – Bestimmung des § 8 Abs 1 KStG 1988 folgt die steuerliche Neutralität von Gesellschaftereinlagen und ähnlicher Leistungen (vgl zB *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁹ (2007) Tz 964). Nicht betrieblich veranlasste Vermögensmehrungen oder Vermögensminderungen können den steuerlichen Gewinn nicht beeinflussen (vgl *Zorn*, SWK-H 33/2005, S 914, mit Hinweis auf die Bestimmungen des § 4 Abs 1 EStG 1988 und § 8 Abs 1 KStG 1988; zur steuerlichen Neutralität von allenfalls im Zusammenhang mit Kapitalveränderungs-

1 Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

maßnahmen entstehenden Buchgewinnen vgl etwa auch *Heinrich* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg.), KStG 198813, § 7 Tz 59).“

Steuerneutralität der Ausbuchung „unbehobener“ Genossenschaftsanteile

„Unabhängig davon, welches Schicksal einer Gesellschafter- (Genossenschaftler-)Einlage widerfährt, ist diese somit – im Hinblick auf ihre Wurzel im Gesellschafts-

(Genossenschafts-)Verhältnis – steuerlich neutral zu halten. Es sind infolgedessen auch die bei Ausbuchung der in Rede stehenden „unbehobenen“ Geschäftsanteile an Genossenschaften entstehenden Buchgewinne bei der Einkommensermittlung unberücksichtigt zu lassen. Der belangten Behörde ist deshalb im Ergebnis darin Recht zu geben, wenn sie die Auflösung der gegenständlichen Verbindlichkeiten nicht der steuerlichen Einkunftssphäre zurechnete und deshalb der Berufung der Mitbeteiligten Folge gab.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

Mit diesem Erkenntnis zieht der VwGH einen Schlussstrich unter eine literarische Diskussion: *Humann/Stift* (ÖStZ 2003/388, 209) vertraten diesbezüglich die Ansicht, dass die Ausbuchung der Vereinnahmung von unbehobenen bzw verfallenen Geschäftsanteilen durch eine Genossenschaft körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen darstelle, seien doch die ausgetretenen oder ausgeschlossenen Mitglieder der Genossenschaft zum Zeitpunkt der Ausbuchung nicht mehr als Mitglieder anzusehen, weshalb die Ausbuchung zwangsläufig als betrieblicher Vorgang angesehen werden müsse. Dieser Analyse ist *Perkounigg* (ÖStZ 2003/1124, 529) ua mit dem Argument entgegengetreten, dass durch die Nichtbehebung das ehemalige Mitglied die ursprünglich eingezahlten Geschäftsanteile der Genossenschaft

im Ergebnis endgültig als Einlage überlasse und es solcherart zu keiner wie immer gearteten betrieblichen Leistungsbeziehung komme. *Humann/Stift* (ÖStZ 2003/1125, 532) hatten dagegen erneut eingewendet, dass nach Kündigung von keiner Einlage bzw Genossenschaftsverhältnis mehr gesprochen werden könne. Wie nunmehr klargestellt wurde, liegt § 8 KStG jedoch ein weites Kausalitätsverständnis zu Grunde: Sowohl UFS (28.2.2007, RV/1194-W/06, dazu *Perkounigg*, ÖStZ 2007/625, 323) als auch VwGH gingen von einem Zusammenhang des außerordentlichen „Ausbuchungserträge“ mit der ehemaligen Mitgliederstellung der ausgeschiedenen Genossenschaftler aus, weshalb diese Buchgewinne steuerneutral sind (siehe zum Erk des VwGH auch *Perkounigg*, ÖStZ 2010/962, 477).