

# taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht  
für die betriebliche Praxis

Top Thema

## Praktische Probleme bei der Vergleichbarkeitsanalyse

Unternehmenssteuerrecht/Ertragsteuern  
Rückwirkende Besteuerung im  
österreichischen Steuerrecht am Beispiel  
der Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012  
(Teil II)

Körperschaftsteuer-Rückblick 1/2012

Infocenter WKO  
Auskunft des Arbeitgebers über  
verarbeitete Daten

ZEITSCHRIFT FÜR  
STEUER UND BERATUNG  
JULI 2012

07

www.taxlex.at

249 – 292

**Schriftleitung:**

Markus Achatz  
Sabine Kirchmayr

**Redaktion:**

Dietmar Aigner  
Gernot Aigner  
Nikolaus Arnold  
Heribert Bach  
Felix Blazina  
Andreas Damböck  
Tina Ehrke-Rabel  
Johann Fischerlehner  
Friedrich Fraberger  
Klaus Hirschler  
Sabine Kanduth-Kristen  
Georg Kofler  
Roman Leitner  
Roland Macho  
Andreas Sauer  
Niklas Schmidt  
Friedrich Schrenk  
Kurt Schweighart  
Stefan Steiger  
Gerhard Steiner  
Johannes Stipsits  
Marian Wakounig



Helwig Aubauer  
Martina Rosenmayr-  
Khoshideh  
Günter Steinlechner

# Körperschaftsteuer-Rückblick

**1/2012** *Der folgende Beitrag gibt einen prägnanten Überblick über die jüngsten körperschaftsteuerlichen Entwicklungen in Legistik, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis.*

***Berichtszeitraum: Juni 2011 bis Juni 2012***

---

SEBASTIAN BERGMANN / THOMAS BIEBER

## **A. Legistik**

### **1. Abgabenänderungsgesetz 2011**

#### ***a) Beteiligungsertragsbefreiung bei ausländischen Portfoliobeteiligungen***

Bis zum AbgÄG 2011<sup>1)</sup> waren Beteiligungserträge aus ausländischen Portfoliobeteiligungen (Beteiligungsausmaß unter 10%) nur dann von der KSt befreit, wenn die Beteiligung entweder an einer Körperschaft eines anderen EU-Mitgliedstaats oder eines

solchen EWR-Staats bestand, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe existiert (derzeit nur Norwegen). Mit dem AbgÄG 2011 wurde die Beteiligungsertragsbefreiung einerseits räumlich

---

Ass.-Prof. Dr. *Sebastian Bergmann*, LL.M., und Univ.-Ass. Dr. *Thomas Bieber* sind Mitarbeiter des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz. Aufgrund des Redaktionsschlusses konnten körperschaftsteuerliche Entwicklungen bis inkl 19. 6. 2012 berücksichtigt werden.

1) BGBl I 2011/76.

§§ 1, 2, 8–13, 21, 22, 24 KStG

*Immobilien-  
ertragsteuer;  
Liebhaberei;  
verdeckte  
Ausschüttung;  
Unternehmens-  
gruppen;  
Mindestkörper-  
schaftsteuer*

auf Portfoliobeteiligungen an in Drittstaaten ansässigen Körperschaften ausgedehnt, andererseits genügt nunmehr im Verhältnis zu EWR- und Drittstaaten eine umfassende Amtshilfe, wohingegen das Bestehen auch einer Vollstreckungshilfe nicht mehr erforderlich ist (§ 10 Abs 1 Z 6 KStG).<sup>2)</sup> Der Gesetzgeber reagierte damit auf die vom EuGH in der Rs *Haribo und Salinen*<sup>3)</sup> zur vormaligen Rechtslage in Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit geäußerten Beanstandungen.<sup>4)</sup>

Beibehalten werden konnte hingegen aufgrund der vom EuGH bestätigten grundsätzlichen Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode der ebenfalls infrage gestandene „Switch-Over“ in Fällen ausländischer Niedrigbesteuerung (§ 10 Abs 5 iVm Abs 6 KStG). Diesfalls entfällt die Beteiligungsertragsbefreiung, doch wird die ausländische Steuer auf die inländische angerechnet. Zur Gewährleistung von Unionsrechtskonformität musste § 10 Abs 6 KStG jedoch um eine Regelung dahingehend erweitert werden, dass, wenn die anrechenbare ausländische KSt unter Außerachtlassung einer Mindest-KSt (§ 24 Abs 4 KStG) die Steuerschuld mangels entsprechender inländischer Einkünfte im Wirtschaftsjahr übersteigt, der Übersteigungsbetrag auf Antrag auf die Steuerschuld in den Folgejahren (zeitlich unbegrenzt) angerechnet werden kann.<sup>5)</sup>

#### b) Nichtabzugsfähigkeit von Strafen

Durch das AbgÄG 2011 wurde der Katalog des § 12 KStG betreffend die nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben um folgende Ausgaben erweitert (§ 12 Abs 1 Z 4 KStG):

- Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder EU-Organen verhängt werden,
- Abgabenerhöhungen nach dem FinStrG (insb der Verkürzungszuschlag) und
- Leistungen aus Anlass eines Rücktritts von der Verfolgung nach der StPO oder dem VbVG (Diversio).

Damit wurde die zeitgleich erfolgte Änderung des § 20 Abs 1 Z 5 EStG auch im KStG nachvollzogen. Grundgedanke der Änderung ist, dass durch die Abzugsfähigkeit der Pönalcharakter von Strafen nicht unterlaufen werden und das Fehlverhalten eines Steuerpflichtigen durch die Reduktion seiner Steuerlast nicht zu einer Belastung für die Allgemeinheit führen soll.<sup>6)</sup> Zumal nach Rsp und Verwaltungspraxis Strafen schon nach vormaliger Rechtslage weitgehend nicht abzugsfähig waren, dürfte durch die Neuregelung eine materielle Änderung nur insoweit eingetreten sein, als nunmehr auch solche Strafen von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen sind, die aus Fehlverhalten im Rahmen der normalen Betriebsführung resultieren (zB Strafe wegen Falschparkens des Betriebsfahrzeugs).<sup>7)</sup> Eine betraglich ausdrücklich umschriebene Gewinnabschöpfung ist vom Abzugsverbot nicht erfasst.<sup>8)</sup> Die Aufspaltung einer Strafe in eine Pönal- und eine Gewinnabschöpfungskomponente kann jedoch zu keiner teilweisen Abzugsfähigkeit führen, weil das Abzugsverbot die Strafe in ihrer Gesamtheit erfasst.<sup>9)</sup>

#### c) Übertragung stiller Reserven bei Beteiligungsveräußerungen durch Privatstiftungen

Die in § 13 Abs 4 KStG verankerte Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven bei Beteiligungsveräußerungen durch Privatstiftungen wurde mit dem AbgÄG 2011 dahingehend geändert, dass sich diese – wie schon nach der Rechtslage vor dem BBG 2011<sup>10)</sup> – nur auf im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen bezieht.<sup>11)</sup> Zudem wurde richtiggestellt, dass – dem Konzept des ehemaligen § 31 EStG idF vor dem BBG 2011 entsprechend – hinsichtlich des fünfjährigen Beobachtungszeitraums nicht auf „Kalenderjahre“, sondern auf „Jahre“ abzustellen ist.<sup>12)</sup>

#### d) Sachliche Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art

Die beschränkte Steuerpflicht zweiter Art stellt gem § 21 Abs 2 KStG grds auf das Vorliegen eines KESt-Abzugs ab. § 21 Abs 3 KStG sieht darüber hinaus für bestimmte nicht KESt-pflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen eine Veranlagungspflicht vor. Mit dem AbgÄG 2011 wurde der Katalog der im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art veranlagungspflichtigen Einkünfte erweitert. Erfasst sind nunmehr gem § 21 Abs 3 Z 3 KStG generell Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften. Damit wird vermieden, dass zwar KESt-pflichtige Veräußerungsgewinne aus Aktien von der beschränkten KSt-Pflicht zweiter Art erfasst sind, Veräußerungen von Anteilen an GmbH mangels KESt-Abzug hingegen nicht.<sup>13)</sup> Zudem wurden in § 21 Abs 3 Z 4 KStG Einkünfte (Früchte und Substanzgewinne) aus nicht öffentlich begebenen Wertpapieren und Anteilscheinen an grauen und

2) Eine nunmehr hinreichende umfassende Amtshilfe ist auch bei DBA mit „großer Auskunftsklausel“ (vgl Art 26 OECD-MA) gegeben.  
3) EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*.  
4) Vgl ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 23.  
5) Vgl ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 23. Weiterführend zu den Neuerungen in § 10 KStG *Kofler/Prechtl-Aigner*, Die Beteiligungsertragsbefreiung nach *Haribo und Salinen*, GES 2011, 175 (175 ff); *dies*, Privatstiftungen: Neuerungen bei ausländischen Portfoliodividenden durch das Abgabenänderungsgesetz 2011, ZfS 2011, 107 (107 ff); *Marschner/Puchinger*, Abgabenänderungsgesetz 2011 & InvFG 2011 „reloaded“ (Teil II), FJ 2011, 304 (305); *Mayr*, § 10 KStG: Portfoliodividenden aus Drittstaaten ebenfalls befreit, RdW 2011, 501 (501 ff).  
6) Vgl ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 17.  
7) Vgl *Marschner/Puchinger*, Abgabenänderungsgesetz 2011 & InvFG 2011 „reloaded“ (Teil I), FJ 2011, 268 (272).  
8) Vgl ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 17.  
9) Vgl ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 17. Weiterführend zur (neuen) Nichtabzugsfähigkeit von Strafen *Lachmayer*, Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und Geldbußen bei Körperschaften, RdW 2011, 308 (308 ff); *Reidlinger/Rittenauer*, Aktuelle Entwicklung zur steuerlichen (Nicht-)Abzugsfähigkeit von kartellrechtlichen Geldbußen, ÖZK 2011, 48 (48 ff); *Marschner/Puchinger*, FJ 2011, 268 (272).  
10) BGBl I 2010/111.  
11) Vgl ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 23.  
12) Vgl ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 23. Siehe zu den Änderungen in § 13 Abs 4 KStG auch *Bruckner*, Steuerliche Änderungen für Privatstiftungen durch das BBG 2011 und das AbgÄG 2011, RdW 2011, 615 (616); *Wiedermann/Wilplinger*, Einkünfte aus Beteiligungen bei Privatstiftungen, ecolex 2011, 788 (790).  
13) Vgl ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 24.

schwarzen Immobilienfonds erfasst (s dazu noch unten 2.a)).<sup>14)</sup>

#### e) *Entrichtung des Strafzuschlags bei Unternehmensgruppen*

Durch das AbgÄG 2011 ist der letzte Satz des § 22 Abs 3 KStG entfallen, wonach ein allfälliger Strafzuschlag infolge mangelhafter Empfängerbenennung bei Unternehmensgruppen (§ 9 KStG) unmittelbar von der jeweiligen Gruppenkörperschaft zu entrichten war. Nunmehr soll der Strafzuschlag bei Unternehmensgruppen iS der Verwaltungsökonomie an den Gruppenträger hochgeschleust werden, um sicherzustellen, dass der Strafzuschlag – dem Konzept der Gruppenbesteuerung und ihrer technischen Umsetzung entsprechend – stets dem Gruppenträger vorgeschrieben wird.<sup>15)</sup> Beim Gruppenträger ist der Zuschlag jedenfalls zu erheben, eine Verrechnung mit dem eigenen Ergebnis bzw den dem Gruppenträger zugerechneten Ergebnissen ist ausgeschlossen.<sup>16)</sup>

### 2. Budgetbegleitgesetz 2012

#### a) *Sachliche Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art*

Auch mit dem BBG 2012<sup>17)</sup> wurde der Katalog derjenigen Einkünfte erweitert, die der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art gem § 21 Abs 3 KStG im Veranlagungswege unterliegen. § 21 Abs 3 Z 2 KStG erfasst nunmehr sämtliche vom besonderen Steuersatz des § 27 a EStG ausgenommenen Einkünfte, mit Ausnahme solcher aus Förderungsdarlehen (insb zur Förderung des Wohnbaus, der Wirtschaft oder des Gesundheitswesens). Daher konnte die explizite Nennung der Einkünfte aus stillen Beteiligungen des § 21 Abs 3 Z 2 KStG idF BBG 2011 ebenso entfallen wie die gesamte Bestimmung des § 21 Abs 3 Z 4 KStG idF AbgÄG 2011 betreffend Einkünfte aus nicht öffentlich begebenen Wertpapieren und Anteilscheinen an grauen und schwarzen Immobilienfonds.<sup>18)</sup> Mit der Erweiterung sollte insb sichergestellt werden, dass auch riskantere Investments, wie nicht verbriefte Derivate, besteuert werden, um Körperschaften öffentlichen Rechts keine Anreize zum Erwerb derartiger Investments zu geben.<sup>19)</sup>

#### b) *Entfall der fiktiven Finanzierungsbetriebe gewerblicher Art*

Infolge der Erweiterung der Einkünfte, die der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art mangels KESt-Abzugs im Veranlagungswege unterliegen, konnte mit dem BBG 2012 auch die BgA-Fiktion des § 2 Abs 2 Z 4 KStG betreffend bestimmte Finanzierungsbetriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts entfallen.

### 3. 1. Stabilitätsgesetz 2012

#### a) *Persönliche Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art*

Mit dem 1. StabG 2012<sup>20)</sup> wurde in § 1 Abs 3 Z 3 KStG normiert, dass die beschränkte Steuerpflicht zweiter Art nunmehr auch für solche Körperschaften gilt, die in Sondergesetzen umfassend von der KSt-Pflicht befreit sind.<sup>21)</sup> Davon ausgenommen ist gem

§ 26 c Z 31 KStG nur die Österreichische Bundesfinanzierungsagentur.

#### b) *Sachliche Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art*

Erweitert wurde mit dem 1. StabG 2012 auch der Katalog derjenigen Einkünfte, die der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art gem § 21 Abs 3 KStG im Veranlagungswege unterliegen. § 21 Abs 3 Z 4 KStG erfasst nunmehr Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gem dem neuen Tatbestand des § 30 EStG idF 1. StabG 2012, wobei die §§ 30 b (Immobilienveräußerungssteuer) und 30 c EStG (Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienveräußerungssteuer durch Parteienvertreter) sinngemäß anzuwenden sind. Zumal Veräußerungsgewinne aus Grundstücken, die dem Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art zuzurechnen sind, schon nach vormaliger Rechtslage im Rahmen der Gewinnermittlung des Betriebs gewerblicher Art zu erfassen waren, ist durch die Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art insoweit keine Änderung eingetreten.<sup>22)</sup>

#### c) *Einschränkung der Verwertbarkeit von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder*

Zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Österreich ist das Gruppenbesteuerungsregime des § 9 KStG international ausgerichtet und ermöglicht auch die Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder. Gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG ist dafür jedoch Voraussetzung, dass die Auslandsverluste nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelt wurden. Die Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder ist zudem nur vorübergehend möglich: Kommt es im Ausland zu einer Verlustverwertung oder scheidet das verlustgenerierende ausländische Gruppenmitglied aus der Gruppe aus, erfolgt in Österreich eine Nachversteuerung.

Während bei der Ermittlung der Höhe der in Österreich zu berücksichtigenden Auslandsverluste bisher ausschließlich österreichisches Gewinnermittlungsrecht maßgeblich war, richtet sich die zur Nachversteuerung führende Verlustverwertung im Ausland nach ausländischem Steuerrecht. In der Praxis hat sich gezeigt, dass die auf österreichisches Steuerrecht umgerechneten Verluste in zahlreichen Fällen die ursprünglichen (nicht umgerechneten) ausländischen Verluste betragsmäßig übersteigen.<sup>23)</sup> Im Extremfall konnte bisher sogar ein ausländischer Gewinn umrechnungsbedingt zu einem im Inland zu berücksichtigenden Verlust führen, sodass in

14) Vgl weiterführend *Marschner/Puchinger*, FJ 2011, 304 (304 f).

15) Vgl ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 23.

16) Vgl ErläutRV 1212 BlgNR 24. GP 23.

17) BGBl I 2011/112.

18) Vgl ErläutRV 1494 BlgNR 24. GP 4.

19) Vgl ErläutRV 1494 BlgNR 24. GP 4. Weiterführend *Marschner/Puchinger*, Budgetbegleitgesetz 2012 „partly reloaded“, FJ 2012, 1 (2).

20) BGBl I 2012/22.

21) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 20.

22) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 21.

23) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 20.

Österreich mitunter Verluste berücksichtigt wurden, die im Ausland gar nicht vorlagen.<sup>24)</sup> Da in derartigen Fällen eine Nachversteuerung der umrechnungsbedingt höheren ausländischen Verluste bisher theoretisch erst bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Gruppe möglich war, wurde § 9 Abs 6 Z 6 KStG mit dem 1. StabG 2012 dahingehend geändert, dass bereits die Berücksichtigung umgerechneter ausländischer Verluste im Inland mit dem sich nach ausländischem Steuerrecht betragsmäßig ergebenden Verlust gedeckelt ist.<sup>25)</sup> Eine Berücksichtigung von ausländischen Gewinnen, die erst umrechnungsbedingt zu einem Verlust führen, ist daher künftig ausgeschlossen.<sup>26)</sup>

**d) Lückenschließung betreffend  
Zwischenbesteuerung von Einkünften aus  
Kapitalvermögen bei Privatstiftungen**

Im Zusammenhang mit Einkünften aus Kapitalvermögen von Privatstiftungen wurde mit dem 1. StabG 2012 eine Lücke im Zwischenbesteuerungsregime des § 13 Abs 3 KStG idF BBG 2011 geschlossen: Während die Zwischenbesteuerung für Einkünfte aus der Überlassung von Kapital schon bisher nur dann zur Anwendung kommen sollte, wenn diese nicht in § 27 a Abs 2 EStG genannt sind, bestand eine derartige Beschränkung hinsichtlich Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen und Einkünften aus Derivaten nach der vormaligen Fassung nicht. Daraus hätte abgeleitet werden können, dass die begünstigende Zwischenbesteuerung auch für solche von Privatstiftungen erzielte Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten zur Anwendung kommt, die gem § 27 a Abs 2 EStG vom besonderen Steuersatz ausgeschlossen sind.<sup>27)</sup> Durch die Neuregelung des § 13 Abs 3 Z 1 KStG wird dies künftig verhindert, indem die Einschränkung auf nicht in § 27 a Abs 2 EStG genannte Einkünfte auf alle Tatbestände der Einkünfte aus Kapitalvermögen ausgedehnt wurde.<sup>28)</sup>

**e) Private Grundstücksveräußerungen  
durch Privatstiftungen**

Aufgrund der nunmehr generellen Steuerpflicht von privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG idF 1. StabG 2012 konnte die mit dem BBG 2011 eingeführte und seither viel kritisierte<sup>29)</sup> Regelung des § 13 Abs 1 Z 4 KStG entfallen, wonach die Veräußerung von Grundstücken dann stets als Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 galt, wenn zumindest einer der Stifter eine unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaft war bzw die Zuwendung an die Privatstiftung aus einem Betriebsvermögen mit Gewinnermittlung nach § 5 EStG heraus erfolgte.<sup>30)</sup>

Da die Besteuerung von privaten Grundstücksveräußerungen im Bereich der ESt seit dem 1. StabG 2012 gem § 30 a EStG generell mit einem besonderen Steuersatz iHv 25% erfolgt, wurden private Grundstücksveräußerungen von Privatstiftungen systembedingt (analog zu endbesteuerten Kapitaleinkünften) in die Zwischenbesteuerung nach § 13 Abs 3 KStG aufgenommen.<sup>31)</sup>

**f) Abzugsverbot für Aufwendungen  
und Ausgaben iZm privaten  
Grundstücksveräußerungen**

§ 12 Abs 2 KStG wurde durch das 1. StabG 2012 um einen 3. Teilstrich erweitert, wonach bei der Ermittlung der Einkünfte von nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften (insb transparente Privatstiftungen) Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, die mit Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG idF 1. StabG 2012 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften ist keine materielle Änderung eingetreten.<sup>32)</sup>

**g) Immobilienertragsteuer**

Gemäß der mit dem 1. StabG 2012 eingeführten Bestimmung des § 24 Abs 3 Z 4 KStG sind die §§ 30 b (Immobilienertragsteuer) und 30 c EStG (Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter) auf unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften gem § 1 Abs 2 und Abs 3 Z 1 KStG nicht anzuwenden. Anderes gilt mangels Anwendbarkeit des § 7 Abs 3 KStG für transparente Privatstiftungen<sup>33)</sup> und gem § 21 Abs 3 Z 4 KStG für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften der zweiten Art (s oben 3.b)).<sup>34)</sup>

Gemäß § 24 Abs 2 KStG gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen die KSt für steuerabzugspflichtige Einkünfte durch den Steuerabzug als abgegolten, sofern sich nicht aus dem EStG ergibt, dass eine Veranlagung zu erfolgen hat. Seit dem 1. StabG 2012 gilt dies für eine selbstberechnete Immobilienertragsteuer (§ 30 b EStG) sinngemäß, sofern die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen (§ 24 Abs 2 Satz 2 KStG).

24) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 20.

25) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 20.

26) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 20.

27) Vgl *Moshhammer/Tumpel*, Ministerialentwurf zum Stabilitätsgesetz: der steuerliche Teil des Sparpakets, SWK 2012, 354 (362).

28) Vgl *Moshhammer/Tumpel*, SWK 2012, 354 (362).

29) Vgl etwa *Moshhammer*, Immobilienveräußerungen von Privatstiftungen: Übergangsbestimmungen verfassungskonform? PSR 2011, 176 (176 ff); *Haider*, Neuregelung der Immobilienveräußerung durch Privatstiftungen, taxlex 2011, 251 (251 ff); *Tumpel/Moshhammer*, Ministerialentwurf der steuerlichen Vorschriften zum Budgetbegleitgesetz 2010 bis 2014, SWK 2010 T 178 (T 183 f).

30) Vgl auch *Bruckner*, Begutachtungsentwurf Stabilitätsgesetz 2012: Die geplanten Änderungen bei der Besteuerung von Immobilien, RdW 2012, 101 (107).

31) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 20 f; *Moshhammer/Tumpel*, SWK 2012, 354 (361); *Bruckner*, RdW 2012, 101 (106 f).

32) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 20.

33) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 21; *Bruckner*, RdW 2012, 101 (107).

34) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 21.

## B. Rechtsprechung

### 1. VwGH

#### a) Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG)

##### Abgrenzung zwischen privatwirtschaftlicher und hoheitlicher Tätigkeit

Der VwGH hält im Erk v 22. 12. 2011<sup>35)</sup> fest, dass bei der einheitlichen Entfaltung hoheitlicher und privatwirtschaftlicher Tätigkeiten durch eine KÖR nach § 2 Abs 1 TS 2 und § 2 Abs 5 KStG auf das Überwiegen abzustellen ist. Die (in Verbindung mit einer hoheitlichen Tätigkeit entfaltete) privatwirtschaftliche Betätigung stellt allerdings für sich einen eigenständigen BgA dar, wenn sie von der hoheitlichen Tätigkeit abgrenzbar ist. Für die Prüfung der Abgrenzbarkeit ist darauf abzustellen, ob eine besondere Leitung, ein geschlossener Geschäftskreis oder ein ähnliches, auf Einheit hindeutendes Merkmal vorliegt.

Im gegenständlichen Fall hat sich das Land NÖ in einem Vertrag mit der ASFINAG verpflichtet, dieser gegenüber kontinuierlich Leistungen (gegen Entgelt) zu erbringen. Das umfangreiche Leistungspaket ist im Vertrag festgelegt und beinhaltet auch Leistungen, wie sie ihrer Art nach nicht regelmäßig von einer Straßenmeisterei für Landes- und Bundesstraßen erbracht werden, wie Vermittlung und Verpachtung von Liegenschaften der ASFINAG, Vertretung der ASFINAG, Erfassung, Auswertung und Darstellung statistischer Daten, Administration der Personalführung, Organisation und Zahlungsvollzug, Führung einer Kostenrechnung für den Bereich der betrieblichen Erhaltung und Abwicklung von Schadensfällen. Das Land NÖ begründete daher nach Ansicht des VwGH durch seine Betätigung für die ASFINAG einen BgA.

#### b) Verdeckte Ausschüttungen, Nutzungseinlagen (§ 8 KStG)

##### Darlehensgewährung an Gesellschafter als verdeckte Ausschüttung

Ob Darlehensgewährungen an Gesellschafter vA darstellen, hängt vor allem von der Ernstlichkeit einer Rückzahlungsabsicht hinsichtlich der von der Gesellschaft empfangenen Beträge ab. In diesem Zusammenhang kommt es nach einer Gesamtbetrachtung darauf an, ob die Darlehensvereinbarungen von vornherein ausreichend klar sind und einem Fremdvergleich standhalten. Selbst eine nachträgliche Glättstellung des bei der GmbH geführten Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers steht der Annahme einer vA nicht entgegen.<sup>36)</sup>

##### Verdeckte Ausschüttungen an „Noch-Nicht-Gesellschafter“

Eine vA setzt die Vorteilszuwendung einer Körperschaft an eine Person mit Gesellschafterstellung oder gesellschafterähnlicher Stellung voraus. Eine vA ist jedoch nach Ansicht des VwGH auch dann möglich, wenn die Leistungsvereinbarung zwar vor Begründung des Gesellschaftsverhältnisses getroffen wird, ihre Veranlassung aber im späteren Gesellschaftsverhältnis hat.<sup>37)</sup>

##### 25% KEST für verdeckte Ausschüttungen bei ernsthafter Rückforderungsabsicht der GmbH

Die KEST für eine vA kann auf Basis eines Steuersatzes von 25% (statt 33%) berechnet werden, wenn eine ausdrückliche Einforderungserklärung an den Gesellschafter vorliegt (Aufforderungsschreiben, Zahlungszielvereinbarung) und keine Umstände vorliegen, die an deren Ernsthaftigkeit zweifeln lassen.<sup>38)</sup>

##### Nutzungseinlagen

Eine unentgeltliche Geschäftsführertätigkeit für eine GmbH durch einen Gesellschafter (Nutzungseinlage) steht nach einem VwGH-Erk v 6. 7. 2011<sup>39)</sup> in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner Beteiligung. Die bei ihm anfallenden Aufwendungen (Reisekosten, PC, Büromaterial) können daher gem § 20 Abs 2 EStG nicht als Werbungskosten abgesetzt werden. Der VwGH bestätigt damit implizit die Steuerneutralität von Nutzungseinlagen (keine Tauschfiktion).

#### c) Beteiligungserträge (§ 10 KStG)

##### Anrechnungsmethode bei

##### Drittstaatsportfoliodividenden vor 2011

Nach § 10 Abs 1 Z 6 KStG idF AbgÄG 2011 sind Dividenden aus Portfoliobeteiligungen (Beteiligungsausmaß unter 10%) an ausländischen Kapitalgesellschaften steuerbefreit, sofern mit deren Ansässigkeitsstaat ein umfassendes Amtshilfeabkommen besteht. Unterliegen die Gewinne im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft allerdings einer KSt von weniger als 15%, kommt es nach § 10 Abs 5 KStG zum Wechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode. Da die Neuregelung erst für Sachverhalte ab dem Veranlagungsjahr 2011 gilt, trat die Frage auf, welche Methode auf Ausschüttungen aus Drittstaatsportfoliobeteiligungen vor 1. 1. 2011 anzuwenden ist (sog „Altfälle“).

Der VwGH kommt im Erk v 25. 10. 2011<sup>40)</sup> zum Ergebnis, dass die Anrechnungsmethode auf Ausschüttungen aus Drittstaatsportfoliobeteiligungen vor 1. 1. 2011 anzuwenden ist, sofern mit dem betreffenden Drittstaat umfassende Amtshilfe besteht. Liegt der KSt-Satz im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft unter dem österreichischen KSt-Satz, hat die österreichische Muttergesellschaft die Differenz in Österreich abzuführen. Demgegenüber sind vergleichbare Ausschüttungen aus Drittstaatsportfoliobeteiligungen ab 1. 1. 2011 aufgrund der Gesetzesänderung durch das AbgÄG 2011 grds steuerbefreit, sofern diese im Ausschüttungsstaat hinreichend besteuert wurden.

35) VwGH 22. 12. 2011, 2010/15/0192.

36) VwGH 6. 7. 2011, 2008/13/0005.

37) VwGH 15. 9. 2011, 2008/15/0256 mit Anm Wiesner, Verdeckte Ausschüttung an einen (noch) Nicht-Gesellschafter, RWZ 2011, 329 (329 ff), der drei Fälle von vA an „Noch-Nicht-Gesellschafter“ anführt.

38) VwGH 28. 9. 2011, 2006/13/0084.

39) VwGH 6. 7. 2011, 2008/13/0234; zu einer ausführlichen Besprechung dieses Erk s zB Wild, VwGH zu Nutzungseinlagen, taxlex 2012, 142 (142 ff).

40) VwGH 25. 10. 2011, 2011/15/0070 mit Anm Marschner, VwGH: Anrechnung- statt Befreiungsmethode in „Haribo und Salinen“-Altfällen, GES 2011, 513 (513 ff); UFS 29. 3. 2012, RV/0527-W/09.

## 2. VfGH

### Bestätigung des Abzugsverbots von Fremdfinanzierungszinsen im Konzern

Sachverhaltsmäßig tätigte eine Holding in den Jahren 2006 und 2009 konzerninterne Beteiligungserwerbe, wobei die darauf anfallenden Fremdfinanzierungszinsen für das Jahr 2011 1,6 Mio Euro betragen. Fremdfinanzierungszinsen iZm dem Erwerb von im Betriebsvermögen gehaltenen Kapitalanteilen sind nach § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF StRefG 2005<sup>41)</sup> als Betriebsausgaben abzugsfähig. Mit dem BBG 2011 wurden jedoch Zinsen für Beteiligungserwerbe von konzernzugehörigen Unternehmen bzw unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter vom Betriebsausgabenabzug ausgeklammert, was im Schrifttum<sup>42)</sup> verfassungsrechtliche Bedenken aufwarf. Gegen die negative Berufungsentscheidung des UFS v 27. 7. 2011<sup>43)</sup> legte die Holding eine VfGH-Beschwerde ein.

Mit Erk v 29. 2. 2012<sup>44)</sup> zerstreute der VfGH die gegen § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken. Es liege durch die Rückgängigmachung der erst mit dem StRefG 2005 eingeführten Begünstigung keine Verletzung des Vertrauensschutzes vor. Der Gesetzgeber sei auch hinsichtlich der Alterwerbe nicht gehindert, die Abzugsfähigkeit für Fremdfinanzierungszinsen iZm Beteiligungserwerben (ohne Übergangsregelung) einzuschränken, wenn er hierfür hinreichend sachliche Gründe ins Treffen führen könne.

Die Zielsetzung, unerwünschte, steuerlich motivierte Gestaltungen in Konzernen zu vermeiden, sei als entsprechendes sachliches Motiv anzusehen, zumal es sich dabei um Erwerbs- und Finanzierungsvorgänge handle, die sich innerhalb einer unter einheitlicher Leitung stehenden, finanziell verflochtenen Unternehmensgruppe abspielten. In diesem Zusammenhang sei das einzelfallbezogene Instrument des § 22 BAO für eine effiziente Missbrauchsbekämpfung nicht ausreichend bzw sei eine entsprechende Konzernausschlussklausel – ähnlich wie jene in § 9 Abs 7 KStG zum Ausschluss der Firmenwertabschreibung für konzerninterne Beteiligungserwerbe im Rahmen der Gruppenbesteuerung – gerechtfertigt.

## 3. UFS

### a) Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG)

#### Verwaltung mehrerer

#### Mitunternehmerbeteiligungen

Der UFS führt in Entscheidungen v 15. 7. 2011<sup>45)</sup> aus, dass die Verwaltung mehrerer Mitunternehmerbeteiligungen durch eine KöR nicht einen einheitlichen BgA, sondern mehrere BgA begründet.

#### Vermietung eines leeren Geschäftslokals

Die Vermietung eines leeren Friseurlokals ohne Einrichtung und Kundenstock begründet nach Ansicht des UFS<sup>46)</sup> keinen BgA iSd § 2 Abs 2 Z 2 KStG, auch wenn damit eine Betriebspflicht verbunden ist. Eine Betriebsverpachtung iSd § 2 Abs 2 Z 2 KStG setzt voraus, dass die wesentlichen Betriebs-

grundlagen entgeltlich überlassen werden, sodass sie dem Nutzenden zumindest die Fortführung eines bescheidenen Betriebs ermöglichen. Die Beurteilung der wesentlichen Betriebsgrundlagen richtet sich danach, ob eine ortsgebundene Tätigkeit, eine kundengebundene Tätigkeit oder ein Produktionsunternehmen etc vorliegen.

### Personalgestellung durch Körperschaften öffentlichen Rechts an ausgegliederte GmbH

Eine Entscheidung v 7. 3. 2012<sup>47)</sup> betraf den Fall, dass ein von einer KöR geführtes Krankenhaus in eine GmbH ausgegliedert wurde und die bisherigen Mitarbeiter auf Basis eines Gestellungsvertrags im Krankenhausbetrieb beschäftigt wurden. Nach Ansicht des UFS wird durch die entgeltliche Überlassung von Mitarbeitern der KöR nach einem fremdüblichen Gehaltsschema an die Betriebs-GmbH ein BgA begründet.

### b) Einkommen (§ 7 KStG)

#### Einfamilienhaus als Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft

Ein Fertigteileinfamilienhaus mit einer Gesamtwohnfläche von 140 m<sup>2</sup>, das der Tochter des Gesellschafters zu einem fremdüblichen Mietzins vermietet wird, fällt nach einer Entscheidung des UFS vom 1. 6. 2011<sup>48)</sup> nicht in das außerbetriebliche Vermögen einer Kapitalgesellschaft. Daran ändert sich auch dann nichts, wenn die spätere Mieterin im Zuge der Errichtung mit den bauausführenden Unternehmen Kontakte unterhält und übliche Bauherren-Entscheidungen (zB Fliesen, Bodenbeläge usw) trifft, ohne dabei besondere eigene Bedürfnisse, die über den gewöhnlichen Standard eines durchschnittlichen Mieters hinausgehen, abzudecken. Das strittige Einfamilienhaus ist daher dem Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zuzuordnen. Die Mieterträge sind als Betriebseinnahmen der Kapitalgesellschaft zu erfassen; die Aufwendungen iZm dem Gebäude stellen Betriebsausgaben dar.

41) BGBl I 2004/57.

42) *Marchgraber*, Die Einschränkung des Fremdkapitalzinsabzugs bei konzerninternen Beteiligungserwerben auf dem Prüfstand, SWK 2011 S 608 (S 608 ff); *Wolff/Kauba*, Neues Zinsenabzugsverbot verfassungswidrig? SWK 2011 S 704 (S 704 ff).

43) UFS 27. 7. 2011, RV/1637-W/11.

44) VfGH 29. 2. 2012, B 945/11; s zu diesem Erk *Lachmayer*, Konzernschränke beim Abzug von Fremdfinanzierungszinsen hält vor dem VfGH, SWK 2012, 697 (697 ff); *Lehner*, Einschränkung des Zinsabzuges für Konzerne ist verfassungskonform! GES 2012, 36 (36 ff); *Zeitlinger*, (K)eine Verletzung des Vertrauensschutzes durch § 11 Abs 1 Z 4 KStG?! taxlex 2012, 224 (224 ff).

45) UFS 15. 7. 2011, RV/0165-I/08; RV/0168-I/08; RV/0170-I/08 betr durch Tourismusverbände verwaltete Kommanditbeteiligungen.

46) UFS 27. 7. 2011, RV/2646-W/09 mit Anm *Böck*, Ist die Überlassung eines leeren Friseurlokals in einem Einkaufszentrum eine Betriebsverpachtung? UFSjournal 2011, 368 (368 ff).

47) UFS 7. 3. 2012, RV/0707-G/09.

48) UFS 1. 6. 2011, RV/2459-W/09.

### c) Verdeckte Ausschüttungen (§ 8 KStG)<sup>49)</sup>

#### Verdeckte Ausschüttungen an der Wurzel (1)

Der UFS verweist in seiner Entscheidung v 22. 6. 2011<sup>50)</sup> auf das VwGH-Erk v 14. 10. 2010,<sup>51)</sup> wonach außerbetriebliches Vermögen einer GmbH nur dann vorliegt, wenn der Nachweis erbracht wird, dass die Voraussetzungen einer vA an der Wurzel vorliegen. Der fehlende Nachweis der betrieblichen Nutzung eines Wirtschaftsguts ist nach Ansicht des UFS für die Annahme einer vA an der Wurzel nicht ausreichend. Wie der UFS bereits in einer Entscheidung v 27. 1. 2011<sup>52)</sup> festgestellt hat, stellt die Überlassung eines Wirtschaftsguts an den Gesellschafter-Geschäftsführer für dessen private Zwecke, soweit darin nicht eine angemessene fremdübliche Entlohnung für die Geschäftsführertätigkeit zu erblicken ist, eine laufende Ausschüttung dar, die bei der Gesellschaft zum Ansatz fremdüblicher Mieteinnahmen für die Überlassung der Nutzung des Wirtschaftsguts führt, wobei für die Wertermittlung auch auf das Ergebnis der Angemessenheitsprüfung nach § 12 Abs 1 Z 2 KStG Bedacht zu nehmen ist.

#### Verdeckte Ausschüttungen an der Wurzel (2)

Der UFS qualifiziert in einer Entscheidung v 10. 4. 2012<sup>53)</sup> eine Vorgehensweise, wonach ein geschäftsführender Alleingesellschafter eine ihm gehörende Liegenschaft samt Gebäude an eine von ihm beherrschte Gesellschaft vermietet, die umfangreiche Um- bzw. Neubauten auf ihre Kosten vornimmt und nachfolgend den Wohnzwecken dienenden Teil der Liegenschaft wiederum dem Gesellschafter als Dienstwohnung (unter Ansatz eines Sachbezugs) überlässt, als fremdunüblich und iSd § 22 BAO missbräuchlich. Bezüglich der von der GmbH getragenen Investitionskosten für den nicht betrieblich genutzten Bereich liegt damit eine vA an der Wurzel vor.

#### Ansatz einer verdeckten Ausschüttung wegen Überfakturierung des Wareneinkaufs

Der Entscheidung v 27. 6. 2011<sup>54)</sup> lag der Fall zugrunde, dass eine GmbH Waren von einer liechtensteinischen Sitzgesellschaft bezog, wobei die Einkaufspreise rund 5% über jenen dritter Firmen lagen. Der aus der Überfakturierung erzielte Mehrbetrag wurde vom UFS als vA an den Gesellschafter der GmbH qualifiziert.

#### Nicht deklarierte Gewinne als verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter

Der UFS verweist in seinen Entscheidungen v 29. 6. 2011<sup>55)</sup> und 17. 11. 2011<sup>56)</sup> auf die stRsp des VwGH,<sup>57)</sup> wonach von der Abgabenbehörde festgestellte, aber im Rechnungswesen nicht ausgewiesene Gewinne einer Kapitalgesellschaft idR den Gesellschaftern als vA im Verhältnis ihrer Beteiligung zuzurechnen sind.

#### Fremdunübliche Darlehensgewährung als verdeckte Ausschüttungen an die Gesellschafter

Der UFS stellt in der Entscheidung v 29. 6. 2011<sup>58)</sup> weiters klar, dass eine fremdübliche Darlehensgewährung zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern nur dann vorliegt, wenn von vornherein ausreichend klare und eindeutige Regelungen über den

Rückzahlungstermin, die Höhe und Fälligkeit der Zinsen und entsprechende Sicherheiten getroffen werden.

#### Ungewöhnliche Mietvereinbarungen

Nach Ansicht des UFS<sup>59)</sup> bedarf es auch bei ungewöhnlichen Mietvereinbarungen zwischen Vermieter und Mieter ausreichender Ermittlungen iSd § 115 Abs 1 BAO, um die Höhe behaupteter vA anhand eines Fremdvergleichs vornehmen zu können. Die bloß schematische Kürzung der variablen Mietzinskomponente, auch wenn Gewinnabsaugung vermutet wird, ist nicht ausreichend.

#### d) Unternehmensgruppen (§ 9 KStG)

##### Anrechnung ausländischer Quellensteuern

In den Entscheidungen v 31. 8. 2011<sup>60)</sup> und 7. 11. 2011<sup>61)</sup> war strittig, ob für die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, die auf im Ergebnis des Gruppenträgers enthaltene Zins- und Lizenz Einkünfte angefallen waren, auf das eigene (negative) Ergebnis des Gruppenträgers oder auf das saldierte (positive) Gruppenergebnis abzustellen ist. Der UFS hat entschieden, dass die Anrechenbarkeit ausländischer Quellensteuern im Rahmen der Einkommensermittlung des eigenen Einkommens des Gruppenträgers (ohne Miteinbeziehung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder) zu prüfen ist. Folglich war in den vorliegenden Fällen eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuern nicht möglich.

##### Antrag auf Bildung einer Unternehmensgruppe

In einer Entscheidung v 23. 11. 2011<sup>62)</sup> führt der UFS aus, dass ein Antrag auf Bildung einer Unternehmensgruppe nicht gültig ist, wenn zwar das Begleitschreiben zum Gruppenantrag ordnungsgemäß unterfertigt wurde, nicht jedoch die amtlichen Vordrucke. Nach Ansicht des UFS statuiert § 9 Abs 8 KStG unabding-

49) Die im Text angeführten Entscheidungen stellen nur einen Auszug aus der umfangreichen Rechtsprechungspraxis dar. Folgende Entscheidungen betrafen ebenfalls Fragen der vA: UFS 20. 9. 2011, RV/3016-W/09 betr die Qualifikation eines gesellschaftsrechtlich begründeten Forderungsverzichts der GmbH gegenüber dem Geschäftsführer als vA; UFS 4. 10. 2011, RV/3849-W/09 betr vA bei einem Bauträger; UFS 16. 2. 2012, RV/1763-W/07 betr vA an den Geschäftsführer einer GmbH; UFS 27. 2. 2012, RV/0245-W/07 betr vA im Baugewerbe; UFS 17. 4. 2012, RV/2361-W/07 betr die Qualifikation einer fremdunüblichen und ausschließlich gesellschaftsrechtlich begründeten Pensionsrückstellung für den zu 99% beteiligten Gesellschafter einer GmbH als vA; UFS 7. 3. 2012, RV/0171-G/08 betr Ableitung einer vA aus festgestellten Mehrgewinnen; UFS 18. 4. 2012, RV/1381-L/11 betr vA an den Gesellschafter iZm der Zurverfügungstellung eines Einfamilienhauses als Dienstwohnung durch die Gesellschaft.

50) UFS 22. 6. 2011, RV/0928-L/09.

51) VwGH 14. 10. 2010, 2008/15/0178.

52) UFS 27. 1. 2011, RV/0242-G/09.

53) UFS 10. 4. 2012, RV/0141-F/10.

54) UFS 27. 6. 2011, RV/1859-W/05.

55) UFS 29. 6. 2011, RV/3078-W/02.

56) UFS 17. 11. 2011, RV/0045-W/04.

57) VwGH 10. 3. 1982, 81/13/0072; VwGH 27. 4. 1994, 92/13/0011; VwGH 19. 7. 2000, 97/13/0241; VwGH 2. 9. 2009, 2005/15/0029.

58) UFS 29. 6. 2011, RV/3078-W/02.

59) UFS 14. 2. 2012, RV/0206-G/08.

60) UFS 31. 8. 2011, RV/3771-W/08.

61) UFS 7. 11. 2011, RV/3142-W/11.

62) UFS 23. 11. 2011, RV/0416-G/10.



bare Formerfordernisse, über die nicht im Wege einer extensiven Interpretation hinweggesehen werden kann.

### Sanierungsgewinn

Fällt auf Ebene eines Gruppenmitglieds ein Sanierungsgewinn iSd § 23 a KStG an, so hat die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags nicht nach Maßgabe des Gesamtgruppeneinkommens, sondern nach Maßgabe der Einkommensverhältnisse des jeweiligen Gruppenmitglieds zu erfolgen.<sup>63)</sup>

### Ausländisches Gruppenmitglied mit inländischen Einkünften

Die Entscheidung v 19. 4. 2012<sup>64)</sup> betraf den Fall, dass ein beschränkt steuerpflichtiges ausländisches Gruppenmitglied in Österreich steuerpflichtige Einkünfte aus der Vermietung einer Immobilie erzielte. Diese wurden nicht dem inländischen Gruppenträger zugerechnet, sondern im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gesondert erfasst. Der UFS stützt sich in seiner Entscheidung auf § 9 Abs 6 Z 6 KStG, wonach lediglich Verluste ausländischer Gruppenmitglieder dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger zuzurechnen sind. Unionsrechtlich seien nach dem EuGH-Urteil in der Rs *X Holding*<sup>65)</sup> weiters Einschränkungen bei der grenzüberschreitenden Verlustverwertung zulässig, da Betriebsstätten und Tochtergesellschaften bei der Gruppenbesteuerung in grenzüberschreitenden Fällen nicht gleich behandelt werden müssten.<sup>66)</sup>

### e) Beteiligungserträge (§ 10 KStG)

#### Option zur Steuerpflicht internationaler Schachtelbeteiligungen

Wenn mit der Steuererklärung keine explizite Optionserklärung gem § 10 Abs 3 KStG abgegeben wird und auch aus den übrigen Eintragungen der Steuererklärung allenfalls iVm der sonstigen Aktenlage (im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung) der Wille zur Ausübung der Option nicht erkennbar ist, muss die ausländische Beteiligung als steuerneutral behandelt werden.<sup>67)</sup>

### f) Abzugsfähige Aufwendungen (§ 11 KStG)

#### Zinsbegriff bei Fremdfinanzierung von Beteiligungserwerben

Die Entscheidung des UFS v 16. 11. 2011<sup>68)</sup> betraf die Frage, ob auch Geldbeschaffungskosten in Form von Bereitstellungsgebühren für Bankverbindlichkeiten unter den Zinsbegriff des § 11 Abs 1 Z 4 KStG fallen und über die Laufzeit verteilt steuerlich geltend gemacht werden können. Der UFS hat die Abzugsfähigkeit bejaht, da unter Schuldzinsen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch alle Nebenkosten wie Gebühren/Provisionen und sonstige Zahlungen an den Fremdkapitalgeber und/oder Dritten (zB Makler, Notare, Rechtsanwälte) zu verstehen sind. Der UFS vertritt folglich einen weiten Zinsbegriff.

### g) Nichtabzugsfähige Aufwendungen (§ 12 KStG)

#### Bewertungskosten eines Steuerberaters und berufsrechtliche Verschwiegenheitsverpflichtung

Nach einer Entscheidung des UFS v 3. 1. 2012<sup>69)</sup> muss dem Klienten eines Steuerberaters bewusst sein, dass der

Steuerberater etwaige Bewertungskosten als Betriebsausgabe geltend machen wird. Trifft sich der Klient daher mit einem zur Verschwiegenheit verpflichteten Steuerberater, ist von einem konkludenten Einverständnis des Klienten auszugehen, dass die Umstände der Bewertung der zuständigen Finanzbehörde gegenüber offengelegt werden. Eine Abzugsfähigkeit iSd § 12 Abs 1 Z 3 KStG setzt dabei voraus, dass für jede einzelne Rechnung der Nachweis des überwiegenden betrieblichen (beruflichen) Veranlassungsgrundes und des Vorliegens einer Leistungsinformation erbracht wird.<sup>70)</sup> Die berufsrechtlichen Vorschriften der Wirtschaftstreuhänder stellen nach Ansicht des UFS kein Hindernis für den Nachweis der betrieblichen Veranlassung der Bewertungskosten iSd § 12 Abs 1 Z 3 KStG dar.

### KSt-Rückstellung

Unter das Abzugsverbot des § 12 Abs 1 Z 6 KStG fallen auch KSt-Rückstellungsbildungen oder deren allfällige Korrekturbuchungen.<sup>71)</sup>

### Steuerneutralität des Schuldnerlasses nicht abzugsfähiger Steuern

Der UFS hält in einer Entscheidung v 5. 1. 2012<sup>72)</sup> fest, dass aus der mangelnden Abzugsfähigkeit von KSt und USt iSd § 12 Abs 1 Z 6 KStG bzw KEST iSd § 8 Abs 2 KStG im Umkehrschluss folgt, dass Gutschriften, Erstattungen und Nachsichten hinsichtlich solcher Ausgaben erfolgsneutral sind. Erfolgt im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs ein Schuldnerlass hinsichtlich nicht abzugsfähiger Steuern, wirkt sich dies nicht einkommenserhöhend aus.

### h) Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht (§ 21 KStG)

#### Einbehaltung von KEST auf von Patientenentschädigungsfonds erzielte Kapitalerträge

Ein Patientenentschädigungsfonds iS des NÖ Krankenanstaltengesetzes fällt nach Ansicht des UFS<sup>73)</sup>

63) UFS 13. 1. 2012, RV/0165-K/11 mit Anm *Haslehner*, Zur „Zuordnung“ des Sanierungsgewinns in der Unternehmensgruppe, GES 2012, 203 (203 ff); UFS 13. 1. 2012, RV/0167-K/11.

64) UFS 19. 4. 2012, RV/1643-W/11.

65) EuGH 25. 2. 2010, C-337/08, *X-Holding*.

66) UFS 19. 4. 2012, RV/1643-W/11 mit kritischer Anm *Schilcher*, UFS zu ausländischem Gruppenmitglied mit inländischen Einkünften ([www.deloittetax.at/2012/06/01/ufs-zu-auslaendischem-gruppenmitglied-mit-inlaendischen-einkunften/](http://www.deloittetax.at/2012/06/01/ufs-zu-auslaendischem-gruppenmitglied-mit-inlaendischen-einkunften/) [Stand: 9. 6. 2012]), wonach der Verweis auf die Rs *X-Holding* nicht mehr aktuell sei, sondern der zugrundeliegende Sachverhalt vor dem Hintergrund der Schlussanträge v GA *Kokott* in der beim EuGH anhängigen Rs C-18/11, *Philips Electronics*, betrachtet werden müsse.

67) UFS 12. 4. 2012, RV/2471-W/10.

68) UFS 16. 11. 2011, RV/1351-L/10 mit Anm *Fischerlehner*, Zinsbegriff bei Fremdfinanzierung von Beteiligungserwerben, UFSjournal 2012, 62 (62 ff); s dazu auch *Hristov*, Weite Interpretation des Zinsbegriffs in § 11 Abs 1 Z 4 KStG durch den UFS Linz, taxlex 2012, 13 (13 ff).

69) UFS 3. 1. 2012, RV/1207-L/11 mit Anm *Laudacher*, Bewertungskosten und berufsrechtliche Verschwiegenheitsverpflichtung, UFSjournal 2012, 5 (5 ff).

70) Siehe auch *Laudacher*, UFSjournal 2012, 5 (9), wonach „eine bloße schlagwortartige Beschreibung des Bewertungszwecks“ nicht ausreicht.

71) UFS 30. 11. 2011, RV/3393-W/08.

72) UFS 5. 1. 2012, RV/4194-W/09.

73) UFS 14. 12. 2011, RV/0236-W/09.

nicht unter den Begriff der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer KöR iSd § 21 Abs 2 Z 3 TS 3 KStG, weil ein wesentlicher Teil der geleisteten Entschädigungen zivilrechtlicher Schadenersatz ist, der zur Vermeidung eines Prozessrisikos für die Patienten und den Rechtsträger der Krankenanstalt geleistet wird. Demnach wurde auf die vom Fonds aus der Veranlagung des Fondsvermögens erwirtschafteten Kapitalerträge zu Recht KESt einbehalten.

**i) KSt-Vorauszahlungen, Mindestkörperschaftsteuer (§ 24 KStG)**

**Abweichendes Wirtschaftsjahr**

Die Mindest-KSt wird erstmals in jenem Kalenderjahr fällig, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht besteht. Das gilt auch dann, wenn ein abweichendes Wirtschaftsjahr erst im nächsten Kalenderjahr endet.<sup>74)</sup>

**Ende der Körperschaftsteuerpflicht**

Die Mindest-KSt trifft die Kapitalgesellschaft bis zu ihrer Vollbeendigung, unabhängig davon, ob eine Geschäftstätigkeit noch ausgeübt wird oder nicht.<sup>75)</sup>

**Keine Rückzahlung nicht angerechneter Mindest-KSt-Vorauszahlungen**

§ 24 Abs 4 Z 4 KStG normiert lediglich eine Anrechnungsbestimmung zu Mindest-KSt-Vorauszahlungen. Bei Erwirtschaftung von Verlusten über mehrere Jahre bis zur Liquidierung einer GmbH ergibt sich aus nicht angerechneten Vorauszahlungen kein rückzahlbares Guthaben iSd § 239 BAO. Ein Antrag auf Rückzahlung einer Gutschrift aus diesem Titel ist als unzulässig gestellt zurückzuweisen.<sup>76)</sup>

**Anrechnung der Mindest-KSt im Einkommensteuerverfahren (Art II UmgrStG)**

Für natürliche Personen als Rechtsnachfolger einer gem Art II UmgrStG übertragenden Kapitalgesellschaft ist gem § 9 Abs 8 UmgrStG eine Anrechnung der Mindest-KSt nur bis zur Höhe der festgesetzten Einkommensteuer möglich. § 46 Abs 2 EStG ist nicht anzuwenden, sodass sich aus der Anrechnung von Mindest-KSt keine Gutschrift ergeben kann.<sup>77)</sup>

**Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die Mindest-KSt**

Eine Anrechnung ausländischer Quellensteuer kann nur höchstens bis zu dem Betrag erfolgen, mit dem die österreichische Steuer verhältnismäßig auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Dies bedeutet, dass eine Anrechnung ausländischer Quellensteuer auf die Mindest-KSt nur dann erfolgen kann, wenn eine nach dem Tarif normale Körperschaftsteuer bis zur Höhe der Mindest-KSt anfällt.<sup>78)</sup>

**Festsetzung von ESt- und KSt-Vorauszahlungen**

Bescheide über ESt- und KSt-Vorauszahlungen dürfen vom Finanzamt nur bis zum 30. 9. des laufenden Kalenderjahres abgeändert werden. Die erstmalige Erlassung ist nach dem Gesetzeswortlaut auch noch danach möglich. Nach Ablauf der Erklärungsfrist für ein Kalenderjahr ist aber auch eine solche Neufestsetzung nicht mehr zulässig. Die Regelung der Vorauszahlungen geht nämlich von der Prämisse aus, dass die Höhe

der festzusetzenden Einkommen- bzw Körperschaftsteuer mangels Ablauf des Veranlagungszeitraums noch nicht feststeht und daher nach der wahrscheinlichen Entwicklung der Bemessungsgrundlagen vorerst nur in pauschaler Form festgesetzt werden kann. Vor diesem Hintergrund erscheint es sachlich nicht gerechtfertigt, nach Ablauf des Veranlagungszeitraums und der Erklärungsfrist, somit zu einem Zeitpunkt, zu dem sich die Bemessungsgrundlage bereits ermitteln und die sich daraus ergebende Körperschaftsteuer konkret errechnen lässt, erstmals nachträgliche „Vorauszahlungen“ in pauschaler Form festzusetzen.<sup>79)</sup>

**4. BFH**

**a) Abgrenzung von Spenden und Zahlungen für satzungsmäßige Zwecke**

Ist einer Stiftung durch Stiftungsgeschäft (Stiftungserklärung) vorgegeben, ihr Einkommen ausschließlich für eine bestimmte gemeinnützige Körperschaft zu verwenden, können Zahlungen an diese Körperschaft nicht als Spenden abgezogen werden.<sup>80)</sup> Die Voraussetzungen eines Spendenabzugs lagen deshalb nicht vor, weil die Stiftung die Zahlungen nicht freiwillig geleistet hat, sondern weil sie dazu nach dem Stiftungsgeschäft verpflichtet war.

**b) Gründung einer konzerneigenen Rückversicherungsgesellschaft**

Versicherungsbeiträge, die mittelbar über eine konzernfremde Erstversicherung (sog Fronter) an eine konzerneigene Rückversicherungsgesellschaft (sog Rückversicherungs-Captive) geleistet werden, stellen keine vA dar, wenn es sich bei dem Fronter nicht um eine eigenwirtschaftlich funktionslose Kapitalgesellschaft handelt und für die Zwischenschaltung beachtliche wirtschaftliche Gründe vorliegen.<sup>81)</sup>

**C. Verwaltungspraxis**

**1. Salzburger Steuerialog 2011**

Im Rahmen des Salzburger Steuerialogs 2011<sup>82)</sup> wurden von der Finanzverwaltung zahlreiche Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuer erörtert. Diskussions Themen waren die Erhöhung der Firmenwertabschreibung durch eine Zuschusszusage, die Berück-

74) UFS 20. 9. 2011, RV/1407-W/10 betr eine GmbH, die im Jahr X8 gegründet wurde, wobei der erste Bilanzstichtag durch das abweichende Wirtschaftsjahr im Jahr X9 lag und daher vom Finanzamt schon für das Jahr 2008 ein Körperschaftsteuerbescheid erlassen und die Mindest-KSt für die Zeit seit der Gründung festgesetzt wurde.

75) UFS 14. 9. 2011, RV/3605-W/10; UFS 18. 10. 2011 betr Mindest-KSt-Pflicht einer aufgelösten, aber im Firmenbuch noch nicht gelöschten GmbH; UFS 14. 2. 2012, RV/0222-W/12, wonach die Verpflichtung zur Entrichtung der Mindest-KSt bis zum Untergang der Rechtspersönlichkeit der Körperschaft besteht.

76) UFS 1. 7. 2011, RV/3703-W/10.

77) UFS 8. 6. 2011, RV/0226-G/10.

78) UFS 22. 6. 2011, RV/0431-W/07.

79) UFS 27. 12. 2011, RV/0654-I/08.

80) BFH 12. 10. 2011, I R 102/10.

81) BFH 15. 2. 2012, I R 19/11.

82) Die Ergebnisunterlage zur Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht wurde vom BMF am 6. 10. 2011 unter BMF-010216/0040-VI/6/2011 veröffentlicht.

sichtigung bzw. Nachverrechnung von Auslandsverlusten bei Tax Holidays, die steuerliche Behandlung von Mantelgesellschaften mit offenen Siebtelbeträgen gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG, die Abzugsfähigkeit von Kursverlusten, der Zuflusszeitpunkt im Falle einer vA durch Haftungsübernahme sowie die Importeinführung eines Kapitalanteils und Bewertung dieses Anteils bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft.<sup>83)</sup>

## 2. Liebhabereirichtlinien 2012

Mit den LRL 2012<sup>84)</sup> hat die Finanzverwaltung einen Auslegungsbehelf zur Liebhaberei-V<sup>85)</sup> veröffentlicht, der ab der Veranlagung 2012 anzuwenden ist. Für Körperschaften können sich Anwendungsfälle der Liebhaberei demnach nur iZm § 1 Abs 1 Liebhaberei-V sowie § 1 Abs 2 Z 1 und 3 Liebhaberei-V ergeben.<sup>86)</sup>

Die Einkünfteermittlung ist der Liebhabereibeurteilung vorgelagert, weshalb keine Liebhaberei vorliegt, wenn nach Hinzurechnung allfälliger getätigter vA kein Verlust vorliegt.<sup>87)</sup>

Das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Liebhaberei auf Ebene der Körperschaft beeinflusst die Einkommensermittlung des Gesellschafters nicht.<sup>88)</sup> Auch wenn die Tätigkeit der Körperschaft als Liebhaberei zu qualifizieren ist, hat der Gesellschafter ihm zugeflossene Vorteilszuwendungen zu versteuern.<sup>89)</sup>

Ungeachtet der Gewerbebetriebsfiktion unterliegt jede Betätigung einer Körperschaft iSd § 7 Abs 3 KStG der Liebhabereiprüfung.<sup>90)</sup> Bei einem infolge von Liebhaberei eintretenden Wechsel eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens von der betrieblichen in die außerbetriebliche Sphäre bleiben die im Zeitpunkt des Wandels vorhandenen stillen Reserven als nachhängiges Betriebsvermögen weiterhin der Betriebssphäre verhaftet und somit steuerhängig, wobei diese erst bei tatsächlicher Realisierung zu versteuern sind.<sup>91)</sup>

Eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG bleibt auch bestehen, wenn sich die Betätigung des Gruppenträgers zur Gänze in Liebhaberei wandelt.<sup>92)</sup> Auch ein Gruppenmitglied scheidet nicht bereits deshalb aus der Gruppe aus, weil eine oder mehrere Betätigungen als Liebhaberei zu qualifizieren sind.<sup>93)</sup>

## 3. BMF-Information vom 16. 5. 2012 (§ 9 Abs 2 TS 1 KStG)

Seit der Rs *Papillon*<sup>94)</sup> können österreichische Enkelgesellschaften, die von einer EU-Körperschaft gehalten werden, in eine Unternehmensgruppe iSd § 9

KStG einbezogen werden. Nach Ansicht des BMF sind diese Enkelgesellschaften allerdings nicht Vollmitglied der Unternehmensgruppe.<sup>95)</sup> Aus dieser Qualifikation<sup>96)</sup> folgert das BMF, dass mit der österreichischen Enkelgesellschaft finanziell verbundene in- und ausländische Urenkelgesellschaften nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden können. Die Ergebnisse der Enkelgesellschaft gehen laut BMF-Information zu 100% zeitgleich mit den Ergebnissen des ausländischen Gruppenmitglieds in die Unternehmensgruppe ein. Eine steuerwirksame Abschreibung der Beteiligung an der österreichischen Enkelgesellschaft ist nicht möglich. Weiters ist auch eine Firmenwertabschreibung durch das ausländische Gruppenmitglied nicht möglich.<sup>97)</sup>

83) Vgl dazu weiterführend *Mayr/Melhardt/Kufner*, Der Salzburger Steuerdialog 2011, ÖStZ Spezial (2011) 39 (39 ff) 1; *Blasina*, Salzburger Steuerdialog 2011 – Körperschaftsteuer und Umgründungen, FJ 2012, 19 (19 ff).

84) BMF-010203/0599-VI/6/2011.

85) BGBl 1993/33 idF BGBl II 1997/358.

86) LRL 2012 Rz 132.

87) LRL 2012 Rz 135.

88) LRL 2012 Rz 136.

89) LRL 2012 Rz 136 f.

90) LRL 2012 Rz 138.

91) LRL 2012 Rz 34 und 139.

92) LRL 2012 Rz 142.

93) LRL 2012 Rz 140.

94) EuGH 27. 11. 2008, Rs C-418/07, *Papillon*.

95) BMF 16. 5. 2012, BMF-010216/0021-VI/6/2012; zu einer ausführlichen Besprechung dieser BMF-Information s *Lehner*, BMF zur Gruppenbesteuerung – „Sandwichstrukturen“ iSd Rs *Papillon* zulässig! GES 2012, 30 (30 ff).

96) Der Begriff des „Vollmitglieds“ ist kein Gesetzesbegriff, sondern wurde durch das BMF als eigenständiges Qualifikationskriterium eingeführt.

97) Vgl *Lehner*, GES 2012, 30 (34), nach dem diese Rechtsansicht keine gesetzliche Stütze findet.

### SCHLUSSSTRICH

*Das Körperschaftsteuerrecht ist eine sich dynamisch fortentwickelnde Rechtsmaterie. Der künftig halbjährlich in der taxlex erscheinende Körperschaftsteuer-Rückblick informiert Sie in prägnanter Form über die wichtigsten Neuerungen in Legistik, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis.*