



universität
wien

VO Finanzrecht – Körperschaftsteuer und Umgründungen

Univ.-Prof. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger
Sommersemester 2017





10. Einheit



Körperschaftsteuer



Systematik

- **Steuersubjekt**
 - » Körperschaften
- **Steuerobjekt (Steuergegenstand)**
 - » Einkommen
- **Steuerbemessungsgrundlage**
 - » Rechnerische Ermittlung des Einkommens
- **Steuersatz**
 - » Einheitlich 25%



Allgemeines zur Körperschaftsteuer

- KSt = Ertragsteuer der Körperschaften
- Trennungsprinzip
- Personensteuer
 - » unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht
- Direkte Steuer
 - » Steuerschuldner = Steuerträger
- Veranlagungssteuer
 - » Vorschreibung mit Bescheid
- Proportionalsteuersatz 25% (vor 2005: 34%)
 - » unabhängig davon, ob Gewinn ausgeschüttet (+ 27,5% KESt) oder thesauriert wird



Persönliche Steuerpflicht

- Der KSt unterliegen Körperschaften
- Körperschaften sind
 - » Juristische Personen des Privatrechts
 - Kapitalgesellschaften (AG, GmbH), Genossenschaften, Vereine, Privatstiftungen, etc
 - » Betriebe gewerblicher Art (BgA) von Körperschaften öffentlichen Rechts
 - » Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen
 - wenn ihr Einkommen nicht bei einem anderen Stpfl zu versteuern ist (§ 3 KStG)



Unbeschränkte Steuerpflicht

- Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs 2 KStG)
 - » Sitz oder
 - jener Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, udgl bestimmt ist
 - » Geschäftsleitung im Inland
 - dort anzunehmen, wo sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet, dh wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einigem Gewicht angeordnet werden (VwGH 23.2.1987, 85/15/0131)
 - » vgl § 27 BAO
 - Steuerpflicht besteht hinsichtlich des **Welteinkommens**
 - sowohl inländische als auch ausländische Einkünfte



Beschränkte Steuerpflicht

- Beschränkte Steuerpflicht 1. Art (§ 1 Abs 3 Z 1 KStG)
 - » Vergleichbare Körperschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland
 - » Steuerpflichtig sind Einkunftsquellen mit Inlandsbezug iSd § 98 EStG (siehe § 21 Abs 1 Z 1 KStG)
- Beschränkte Steuerpflicht 2. Art
 - » Körperschaften öffentlichen Rechts (KöR)
 - » Befreite Körperschaften, zB gemeinnützige Körperschaften mit bestimmten Kapitaleinkünften, die der Kapitalertragsteuer unterliegen, „beschränkt“ steuerpflichtig
 - mit vergleichbaren ausländischen Einkünften (§ 21 Abs 2 und 3 KStG)
 - Dividendeneinkünfte gem § 10 KStG steuerfrei
 - mit Einkünften aus Grundstücksveräußerungen beschränkt steuerpflichtig



Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

- **Doppelansässigkeit:**
 - » zB Sitz in Österreich; Geschäftsleitung in Deutschland
 - » DBA vorhanden: grds **Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung** maßgebend
 - Art 4 Abs 3 OECD-Musterabkommen
 - » Geschäftsleitung in Ö; Geschäftssitz in Steueroase idR kein DBA
 - Unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich
- **Anwendungsfall „Briefkastenfirma“:**
 - = Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistungen erbringen kann (VwGH 22.3.1995, 93/13/0076)
 - Unbeschränkt steuerpflichtig in Ö



Betriebe gewerblicher Art I

- BgA sind
 - » wirtschaftlich selbständige Einrichtungen von KÖR, die
 - » ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen und gewerblichen Tätigkeit
 - » von wirtschaftlichem Gewicht nachgehen und
 - » zur Erzielung von Einnahmen (keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich) dienen
 - auch Versorgungsbetriebe der Gebietskörperschaften (Gas, Elektrizität, Wärme, Verkehrsbetriebe)

Betriebe gewerblicher Art II

- Hoheitsbetriebe sind keine BgA
 - » Forschungsanstalten, Friedhöfe, Müllbeseitigung
- Entgeltliche Überlassung eines BgA (zB Verpachtung) begründet selbst einen BgA
- Beteiligung einer KöR an einer Mitunternehmerschaft begründet einen BgA!



Beginn und Ende der Steuerpflicht - § 4 KStG

- **Beginn (§ 4 Abs 1 KStG)**
 - » Feststellung der Rechtsgrundlage (Satzung, Gesellschaftsvertrag, etc) und
 - » Erstmalig nach außen in Erscheinung treten
 - Kann also vor FB-Eintragung sein
 - zB Eröffnung eines Bankkontos
 - umfasst somit auch die sog Vorgesellschaft
- **Ende (§ 4 Abs 2 KStG)**
 - » Untergang der Rechtspersönlichkeit, jedenfalls Vermögensübergang auf einen anderen
 - Liquidation (§ 19 KStG): Besteuerungszeitraum bis zu 3 Jahren → faktischer Verlustrücktrag

Befreiungen - §§ 5 ff KStG

- insb **gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche** Körperschaften (die tatsächlich und der Satzung nach den begünstigten Zwecken dienen)
- Beschränkte Steuerpflicht 2. Art
- Betriebliche Tätigkeiten
 - » unentbehrlicher Hilfsbetrieb („Zweckverwirklichungsbetrieb“)
 - Keine KöSt-Pflicht (auch nicht beschränkte KöSt-Pflicht der 2. Art)
 - » entbehrlicher Hilfsbetrieb
 - Der Erreichung des Vereinszwecks förderlich
 - KöSt-Pflicht nur für den entbehrlichen Hilfsbetrieb
 - » Sonstiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
 - Verlust der Gemeinnützigkeit der Körperschaft
 - Ausnahme: Umsatz bis zu EUR 40.000,--
- Vgl §§ 34 bis 47 BAO

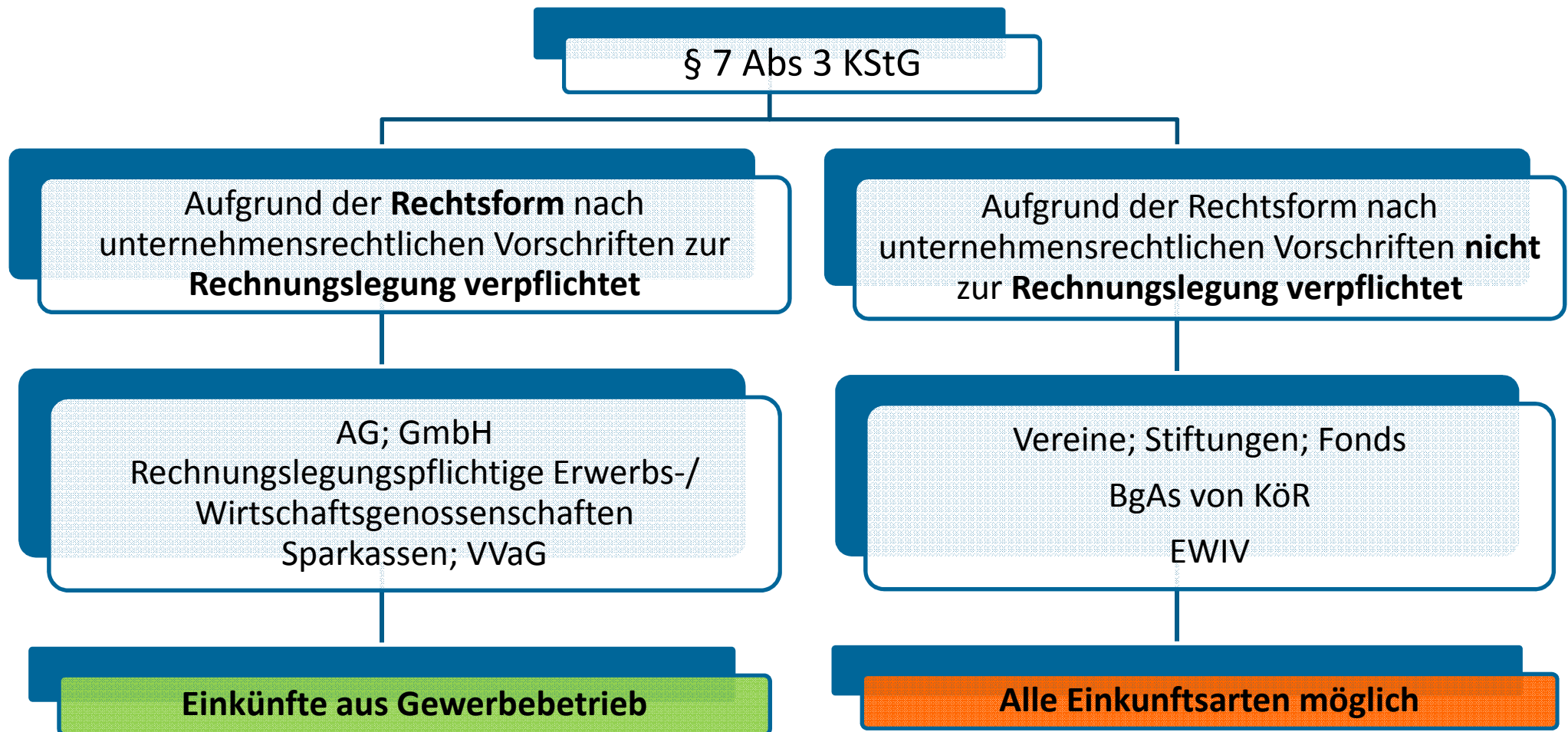


Sachliche Steuerpflicht

- Einkommen (§ 7 Abs 2 KStG)
 - » Gesamtbetrag der Einkünfte iSd § 2 Abs 3 EStG
 - » abzüglich Sonderausgaben gem § 8 Abs 4 KStG
 - » abzüglich Freibetrag (für begünstigte Zwecke) gem § 23 KStG
- Ermittlung der Einkünfte
 - » EStG (§ 7 Abs 2 KStG)
 - » rechnungslegungspflichtige Körperschaften: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 7 Abs 3 KStG) → § 5 Abs 1 EStG
 - Weil sie nach UGB rechnungslegungspflichtig sind
 - Vgl §§ 6, 189 ff UGB iVm § 7 Abs 3 KStG
 - » Betriebsausgaben (§ 11 KStG)



Einkommen und Einkommensermittlung - § 7 KStG





Nichtabzugsfähige Aufwendungen - § 12 KStG

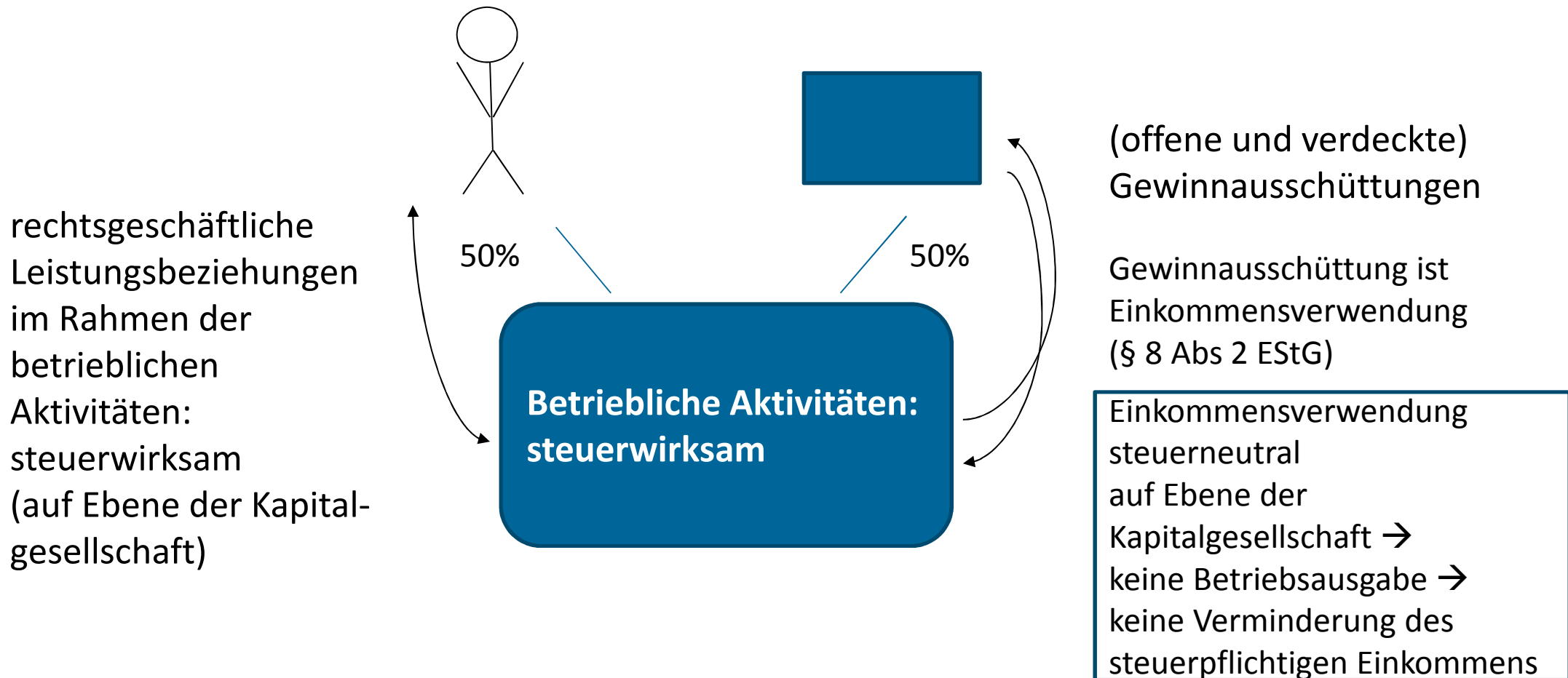
- Darunter fallen ua
 - » Zuwendungen für satzungsgemäße Zwecke (zB Vereine)
 - » Aufsichtsratsvergütungen: zur Hälfte
 - » Unangemessen hohe Betriebsausgaben
 - » Repräsentationsaufwendungen
 - » Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist
 - » Bestimmte Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken oder andere freiwillige Zuwendungen
 - » Personensteuern
 - » Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es EUR 500.000,-- pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt (AbgÄG 2014, vgl § 20 Abs 1 Z 7 EStG)



Sonderausgaben - § 8 Abs 4 KStG

- Verweis auf das EStG (§ 8 Abs 4 Z 1 KStG)
 - » § 18 Abs 1 Z 1, 6 bis 9 EStG
- Verlustabzug grundsätzlich möglich
- außer es liegt ein Mantelkauf vor (vgl § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG):
 - » Wesentliche Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur, insb:
 - wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur und
 - Unternehmensgegenstand geändert und
 - Betriebsvermögen wesentlich erweitert wird
 - » Entgeltlicher Vorgang
 - » Verlustabzug steht bei Mantelkauf nicht zu
 - Ausnahme: Arbeitsplatzsicherung

Einlagen / Gewinnausschüttung: Übersicht - § 8 KStG





Einkommensverwendung (§ 8 Abs 2 EStG)

- Grundsatz
 - » **Unbeachtlichkeit der Einkommensverwendung**
- Gewinnausschüttung an die Gesellschafter
= Einkommensverwendung der GmbH und somit keine Betriebsausgabe
- Daraus folgt
 - keine Verminderung des steuerpflichtigen Einkommens der GmbH
- Spiegelbild: Einlagen
 - » erhöhen nicht den steuerpflichtigen Gewinn

Gewinnausschüttung I

- Unterschiedliches Besteuerungsergebnis zwischen ESt und KSt
 - » Einzelunternehmer mit Gewinn von mehr als EUR 90.000 ,-- unterliegt Spitzensteuersatz von 50% (über € 1 Mio ,-- 55% befristet für 2016-2020)
 - » Bei Vollausschüttung der Gewinne beträgt die Steuerbelastung insgesamt 45,625%
 - » Bei Thesaurierung der Gewinne in Kapitalgesellschaft 25%

Gewinnausschüttung II

- Ausgangssachverhalt - Vollausschüttung
 - » Eine österreichische GmbH steht zu 100% im Eigentum einer unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person. Die GmbH erzielt einen Gewinn von EUR 100,-- und schüttet ihn zur Gänze aus.



Steuerbelastung bei Vollausschüttung

Gewinn	EUR 100,00
Körperschaftsteuer	- EUR 25,00
Gewinn nach KSt	= EUR 75,00
27,5% KEST	- EUR 20,625
Gesamtsteuerbelastung	EUR 45,625



Gewinnausschüttung in der Einkommenssteuer

- Gewinnausschüttung an natürliche Personen (§ 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015: positive Innenfinanzierung erforderlich): offen oder verdeckt
- in das Privatvermögen
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Gewinnausschüttung inländischer Kapitalgesellschaften:
 - » Kapitalertragsteuer (Einbehaltung durch ausschüttende inländische Kapitalgesellschaft)
 - » Endbesteuerung (§ 97 Abs 1 EStG)
 - » keine Verpflichtung zur Aufnahme dieser Einkünfte in die Steuererklärung
- Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften:
 - » unterliegt „besonderem Steuersatz“ im Wege der Veranlagung
 - » Endbesteuerung



11. Einheit



Verdeckte Gewinnausschüttung I

- Problem der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
 - = Vorteil, den der Gesellschafter außerhalb eines ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschlusses aufgrund seiner Gesellschafterstellung erhält (societatis causa)
 - » mindern den steuerpflichtigen Gewinn nicht
 - » wie eine offene Gewinnausschüttung zu behandeln
- Voraussetzungen
 - » Anteilsinhaber bzw nahestehende Person
 - » Bereicherung des Anteilsinhabers
 - » Willensentschluss auf Vorteilsgewährung



Verdeckte Gewinnausschüttung II

- Erscheinungsformen der vGA
 - » Unangemessen niedriges Entgelt für Wirtschaftsgüter, Dienste, Kapital der Gesellschaft
 - » Unangemessen hohes Entgelt für Dienste, Wirtschaftsgüter, Dienste, Kapital des Gesellschafters
- Beispiele
 - » Gesellschaft zahlt persönliche ESt des Gesellschafters
 - » Gesellschaft mietet Grundstück des Gesellschafters zu einem überhöhten Preis
 - » Gesellschaft gewährt dem Gesellschafter ein zinsloses Darlehen
 - » Gesellschafter erhält von Gesellschaft eine überhöhte Firmenpensionszusage



Verdeckte Gewinnausschüttung III

- Maßstab
 - » Fremdvergleich: Hätte die Gesellschaft den Vorteil auch einem fremden Dritten (Nichtgesellschafter) gewährt?
 - » Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns
 - » Betriebliche Rechtfertigung
- Folgen
 - » werden behandelt wie offene Ausschüttungen
 - » bei Gesellschaft nicht abzugsfähig
 - » bei Gesellschafter steuerpflichtig mit KESt
 - » Früher: volle Progression auf Gesellschafterebene (Strafwirkung der vGA)



Einlagen I

- Einlagen (§ 8 Abs 1 KStG)
 - » gewinn-/steuerneutral
 - » nicht betrieblich veranlasste Vermögenszugänge
 - Beiträge jeder Art, die von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter oder Mitglieder geleistet werden
 - » Nutzungseinlagen sind keine Einlagen
 - Gesellschafter überlässt der Gesellschaft sein Vermögen oder seine Arbeitskraft unentgeltlich zur Nutzung
- Verdeckte Einlagen
 - » nicht als Einlage erkennbare Zuwendungen
 - zB Forderungsverzicht
 - » idR Gesellschaftsteuer (bis 2016)
 - » bei Gesellschafter: nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung



Einlagen II

- Darlehensverträge
 - » Prinzipiell anzuerkennen (Trennungsprinzip)
 - (insb wegen der Abzugsfähigkeit angemessener Schuldzinsen)
 - » Unter besonderen Umständen: **verdeckte Eigenkapitalzufuhr**
 - Darlehen wäre dann wie Eigenkapital zu behandeln
 - „Zinsen“ wären Gewinnausschüttung
 - Nicht in voller Höhe abzugsfähig
 - Fremdvergleich (jüngere Rsp)
 - Fehlen von Kreditsicherheiten?
 - Keine klare Vereinbarung über die Verzinsung oder über die Modalitäten der Rückzahlung?
 - Der Umstand, dass ein fremder Dritter Darlehen nicht gewährt hätte?
 - » Ggf: Nutzungseinlage bei Unverzinsbarkeit



Gruppenbesteuerung - Überblick

Gruppenträger



Gruppenmitglied



Finanzielle Verbindung



Steuerausgleichsvereinbarung



Gruppenvertrag



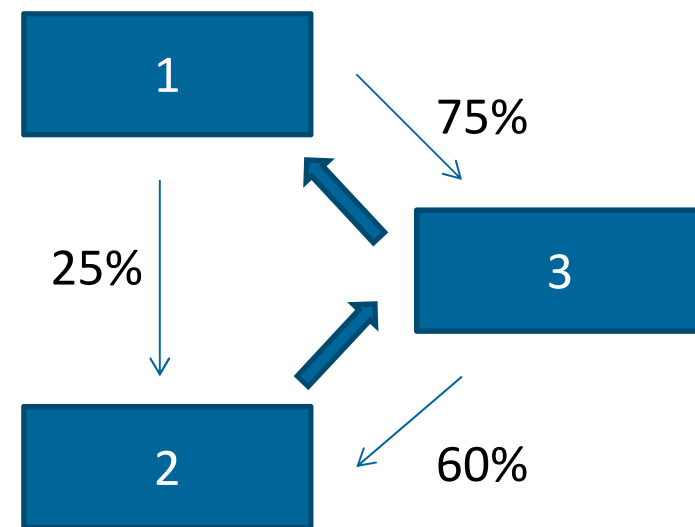
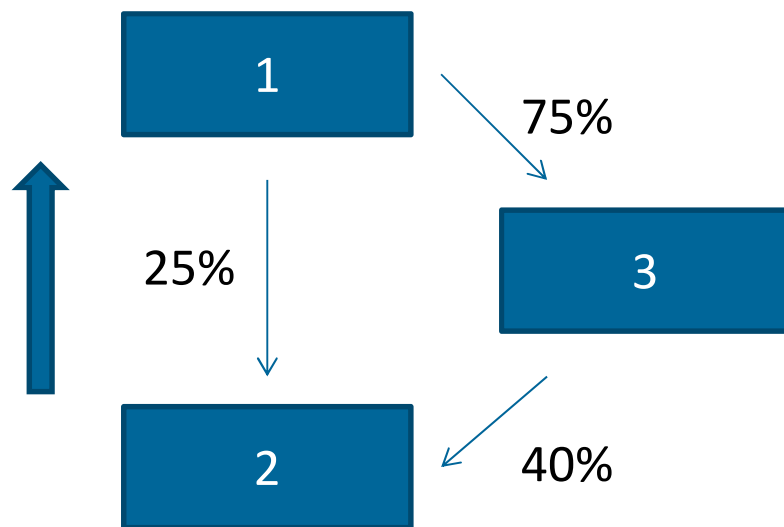
Ergebniszurechnung vom Gruppenmitglied an Gruppenträger



Gruppenbesteuerung

- **Gruppenträger (§ 9 Abs 3 KStG)**
 - » rechnungslegungspflichtige unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft
 - » bestimmte beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften mit inländischer Zweigniederlassung
 - » Beteiligungsgemeinschaft (Mehrmüttergruppe)
- **Gruppenmitglieder (§ 9 Abs 2 KStG)**
 - » unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft
 - » Vergleichbare ausländische Körperschaften innerhalb der EU oder einem Drittstaat mit umfassender Amtshilfe
- **nur finanzielle Verbindung notwendig (§ 9 Abs 4 KStG)**
 - » mehr als 50% der Anteile und Stimmrechte
 - » Beteiligungsgemeinschaft (eine Körperschaft zu mind 40% und eine zweite zu mind 15%)
- **100% Ergebniszurechnung zum Gruppenträger**
 - » Ausnahme: ausländische Gruppenmitglieder

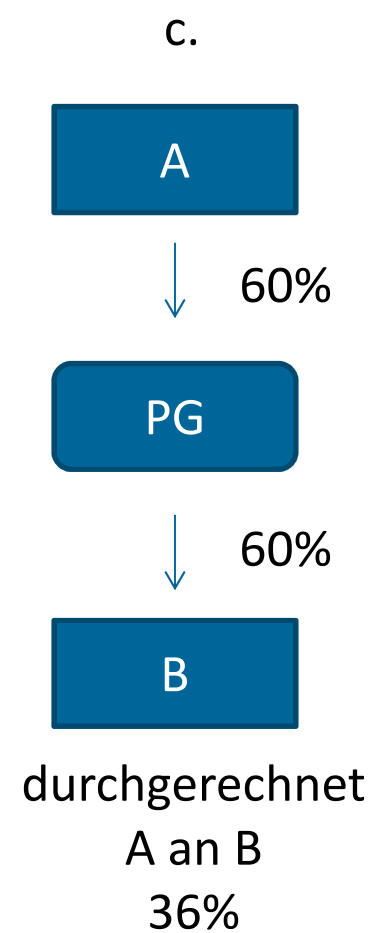
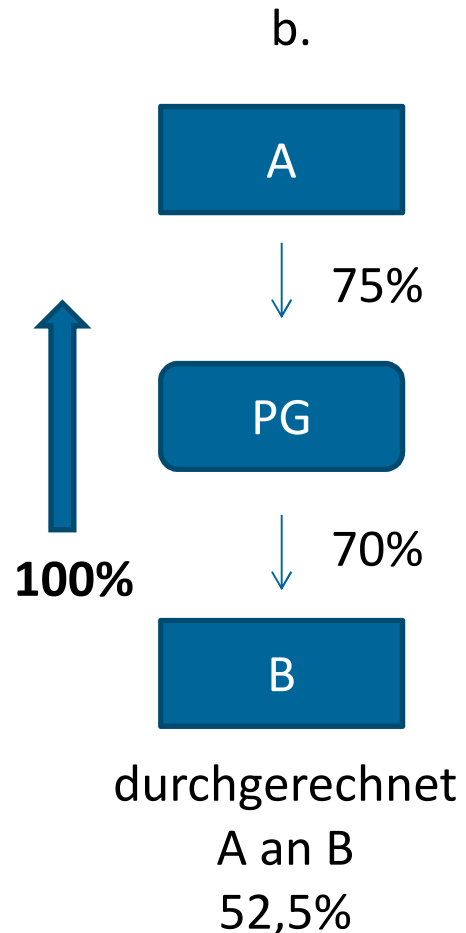
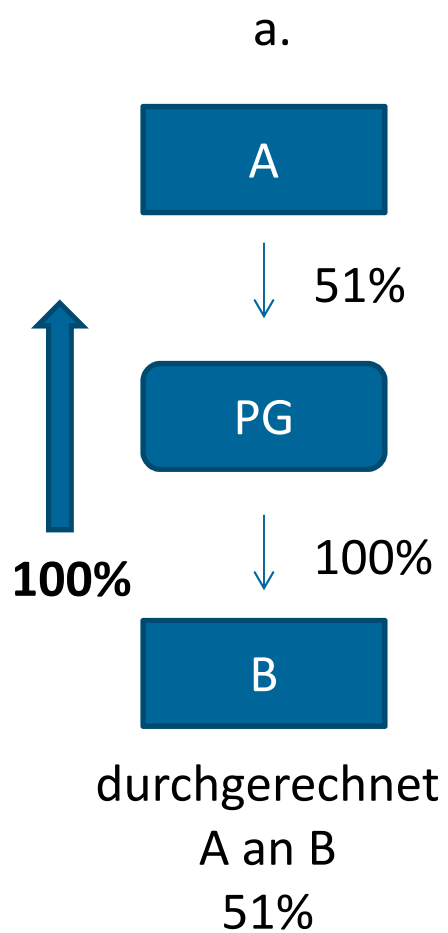
Gruppenbesteuerung – Beispiele I



= Ergebniszurechnung

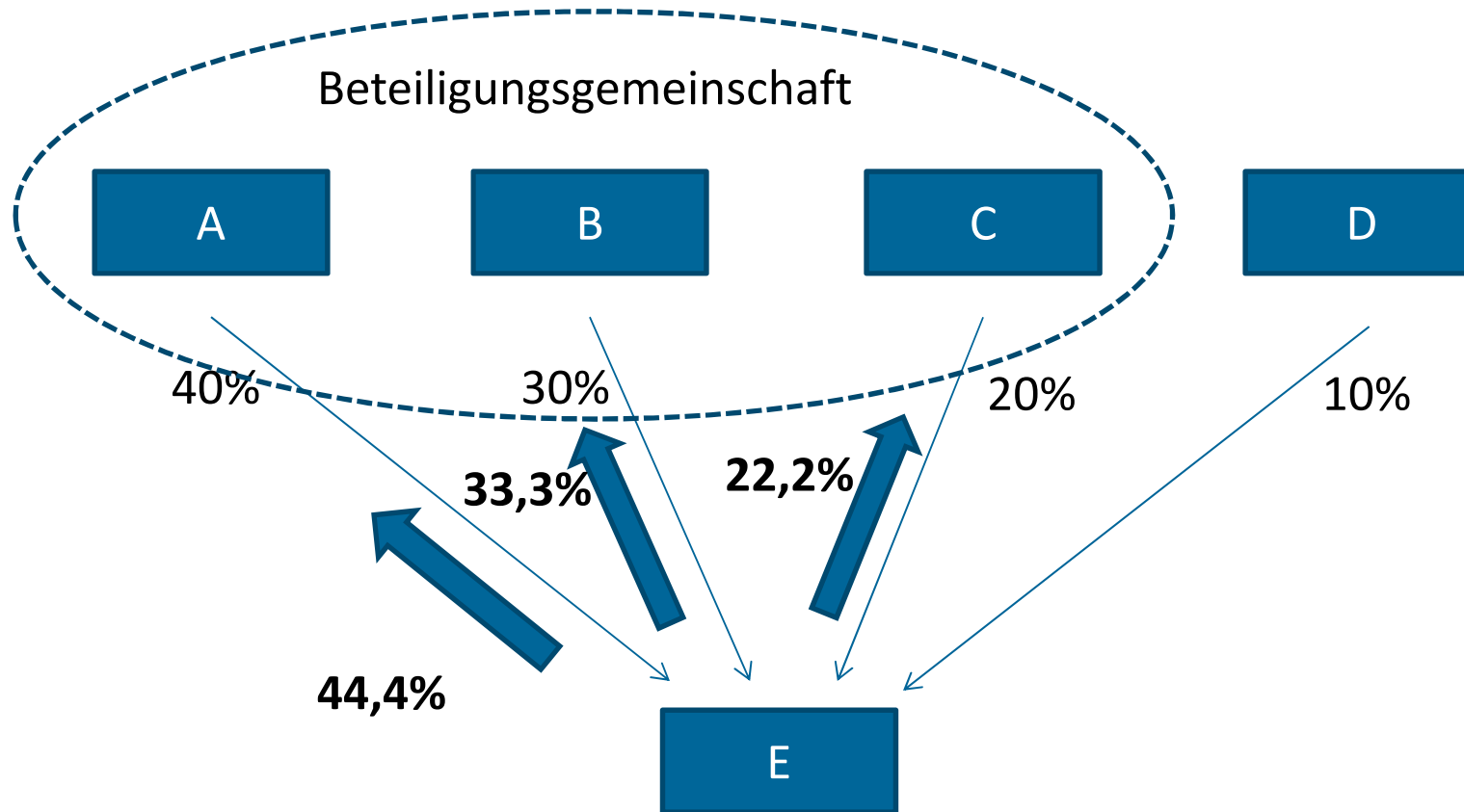


Gruppenbesteuerung – Beispiele II





Gruppenbesteuerung – Beispiele III



Gruppenbesteuerung II

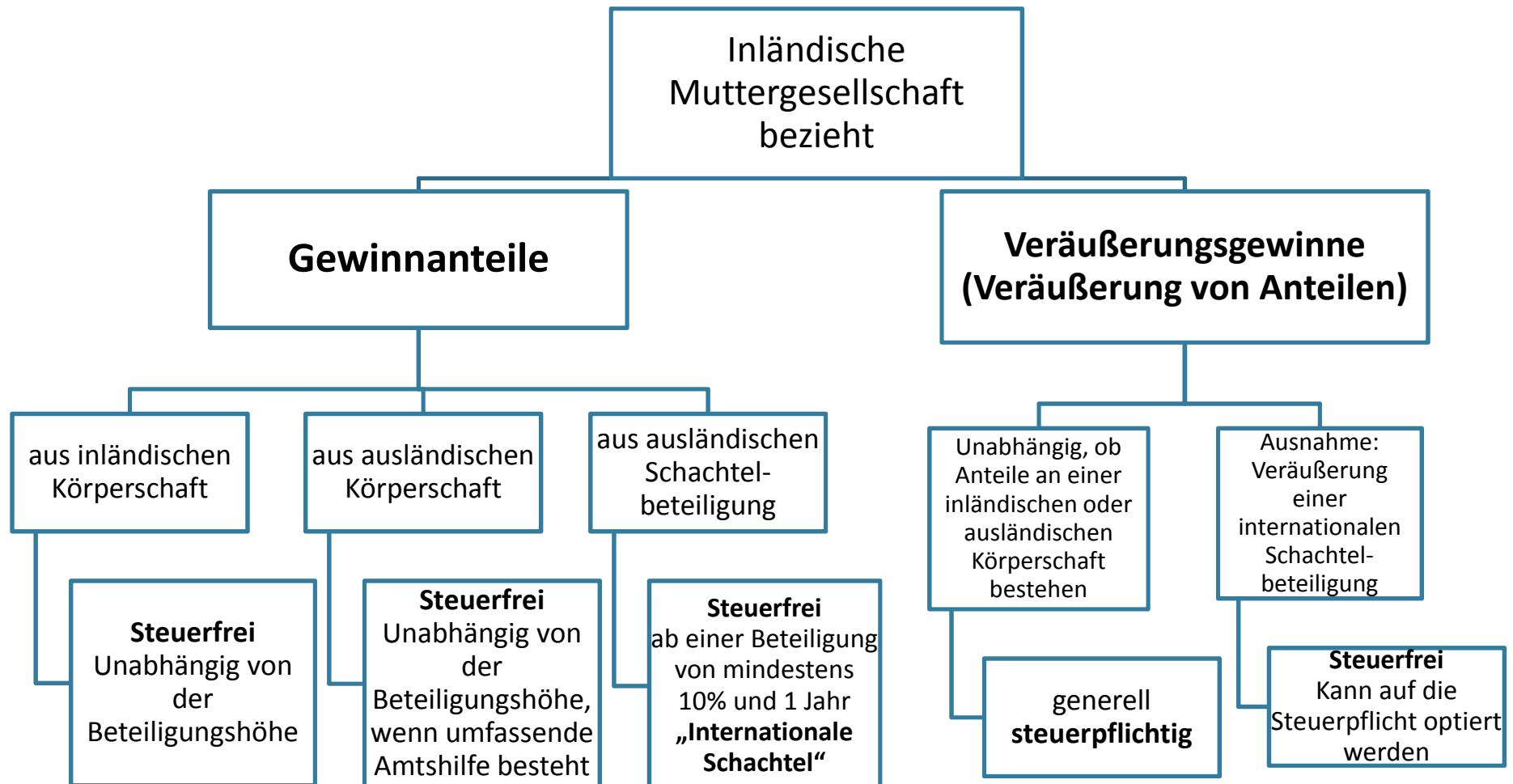
- Keine TW-Abschreibung, aber „Firmenwertabschreibung“ (§ 9 Abs 7 KStG; AbgÄG 2014: nur für Beteiligung, die vor dem 1.3.2014 angeschafft wurde)
- Gruppenantrag (§ 9 Abs 8 KStG)
 - » Schriftlich vom Gruppenträger beim „Gruppenfinanzamt“ (KöSt-FA GT) innerhalb eines Monats nach Unterfertigung durch das letzte GM einzubringen
- Steuerausgleichsregelung
 - » GT trägt die KöSt-Schuld für Gewinne sämtlicher GM → (url) Ausgleich erforderlich
- Mindestdauer der Gruppe: 3 Jahre



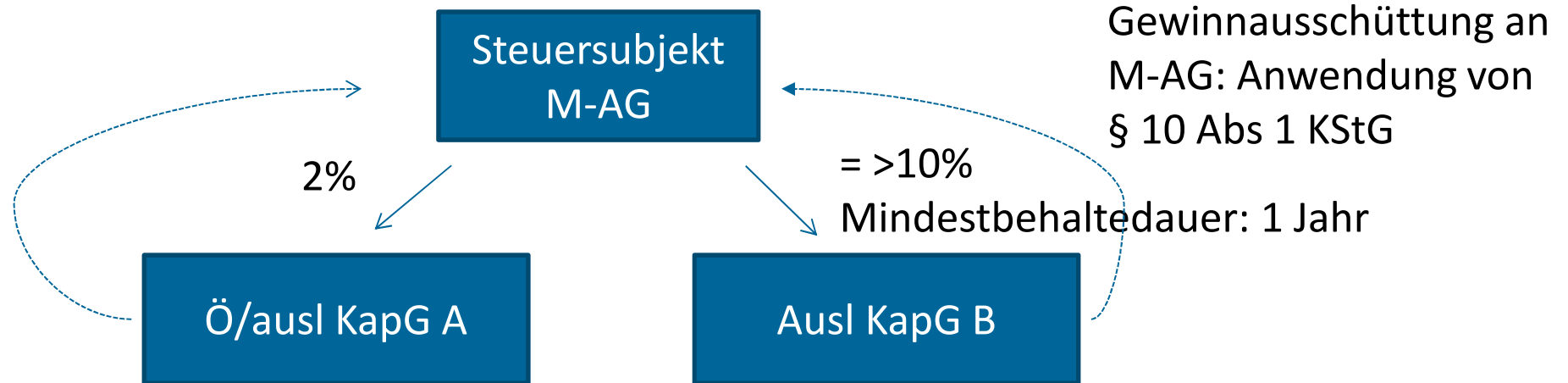
Beteiligungserträge

- Zweck der Beteiligungsertragsbefreiung
 - » Verhinderung einer Doppel- und Mehrfacherfassung von Dividenden im Konzern
 - » Erträge sind bereits bei der Gesellschaft besteuert worden, die sie erwirtschaftet hat
 - » Besteuerung erst wieder bei Ausschüttung an natürliche Person als Gesellschafter
- Vgl Mutter-Tochter-RL (RL (EU) 96/2011 idF RL (EU) 121/2015)
 - » Verfolgt dasselbe Ziel
 - » Eingeschränkt auf qualifizierte grenzüberschreitende Konzernbeteiligungen
 - » Befreiungsmethode oder Anrechnungsmethode
- Grundfreiheiten des Binnenmarktes
 - » Niederlassungsfreiheit
 - » Kapitalverkehrsfreiheit

Befreiung von Beteiligungserträgen iwS (§ 10 KStG)



Beteiligungserträge – Beispiel



Wenn umfassende Amtshilfe besteht,
somit Dividenden aus EU/EWR
und evtl aus Drittstaaten

Beteiligungsertragsbefreiung nach
§ 10 Abs 1 Z 1 bis 6 KStG

Beteiligungsertragsbefreiung nach
§ 10 Abs 1 Z 7 KStG



Internationales Schachtelprivileg I

- Voraussetzungen (§ 10 Abs 2 KStG)
 - » unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaft
 - » Beteiligung in Form von Kapitalanteilen
 - » Beteiligungshöhe: mindestens 10%
 - » Beteiligungsdauer: ununterbrochener Zeitraum von mindestens 1 Jahr
 - » an ausländischer Körperschaft, die inländischer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, oder ausländischer Körperschaft, die die in der Anlage 2 zum EStG vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 der Mutter-Tochter-RL erfüllt



Internationales Schachtelprivileg II

- Rechtsfolgen
 - » Steuerfreiheit von Dividenden (§ 10 Abs 1 Z 7 KStG)
 - » Steuerfreiheit von Veräußerungsgewinnen und -verlusten sowie sonstigen Wertveränderungen (zB Teilwertabschreibungen; § 10 Abs 3 KStG)
 - » Möglichkeit zur Option nach § 10 Abs 3 KStG
 - Ausübung der Option nur im Jahr der Anschaffung möglich
 - Option ist binnen 1 Monat abänderbar
 - betrifft nicht die laufenden Gewinnausschüttungen!



Ausländische Körperschaften

- Anti-Missbrauchs-Bestimmung (§ 10 Abs 4 bis 6 KStG)
 - » Dividenden und Veräußerungsgewinne und -verluste aus ausländischen Beteiligungen sind nicht befreit, wenn:
 - die ausländische Gesellschaft keiner der KSt vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt oder
 - der Steuersatz im Ausland zu niedrig ist (unter 15%)
 - passive Einkünfte bei internat. Schachtel
 - » Dividenden und Veräußerungsgewinne sind steuerpflichtig, die ausländische Steuer wird auf die inländische Steuer angerechnet (Methodenwechsel, „switch-over-clause“) → § 10 Abs 6 KStG



12. Einheit



Kapitalertragsteuer im Konzern

- Empfänger natürliche Person:
 - » Grundsätzlich Einbehaltung und Abführung der KESt durch Gesellschaft
 - » Auf Antrag Gewinnanteile zur ESt veranlagten (§ 27a Abs 5 EStG)
- Empfänger Körperschaft:
 - » Grundsätzlich Einbehaltung und Abführung der KESt durch Gesellschaft
 - » KESt-Abzug unterbleibt, wenn Muttergesellschaft mindestens zu 10% am Grund- oder Stammkapital der Tochtergesellschaft beteiligt ist
 - » Unter 10% Beteiligung kommt es zur Anrechnung und Erstattung der KESt



Auswärtsausschüttung (§ 94 EStG)

- Mutter-Tochter-Richtlinie (RL (EU) 96/2011 idF RL (EU) 121/2015)
- Dividendenausschüttung einer inländischen Kapitalgesellschaft an ihre EU-Muttergesellschaft
- Kein KESt-Quellensteuerabzug, wenn die Beteiligung
 - » mindestens 10% und
 - » mindestens seit einem Jahr besteht
- Laut VO des BMF dennoch KESt, wenn
 - » Verdeckte Gewinnausschüttung
 - » Missbrauchsfall: Ausschüttungen an „Briefkastenfirma“
 - » Kein Ansässigkeitsbescheinigung der Mutter in EU
 - » Vgl § 94 Z 2 EStG

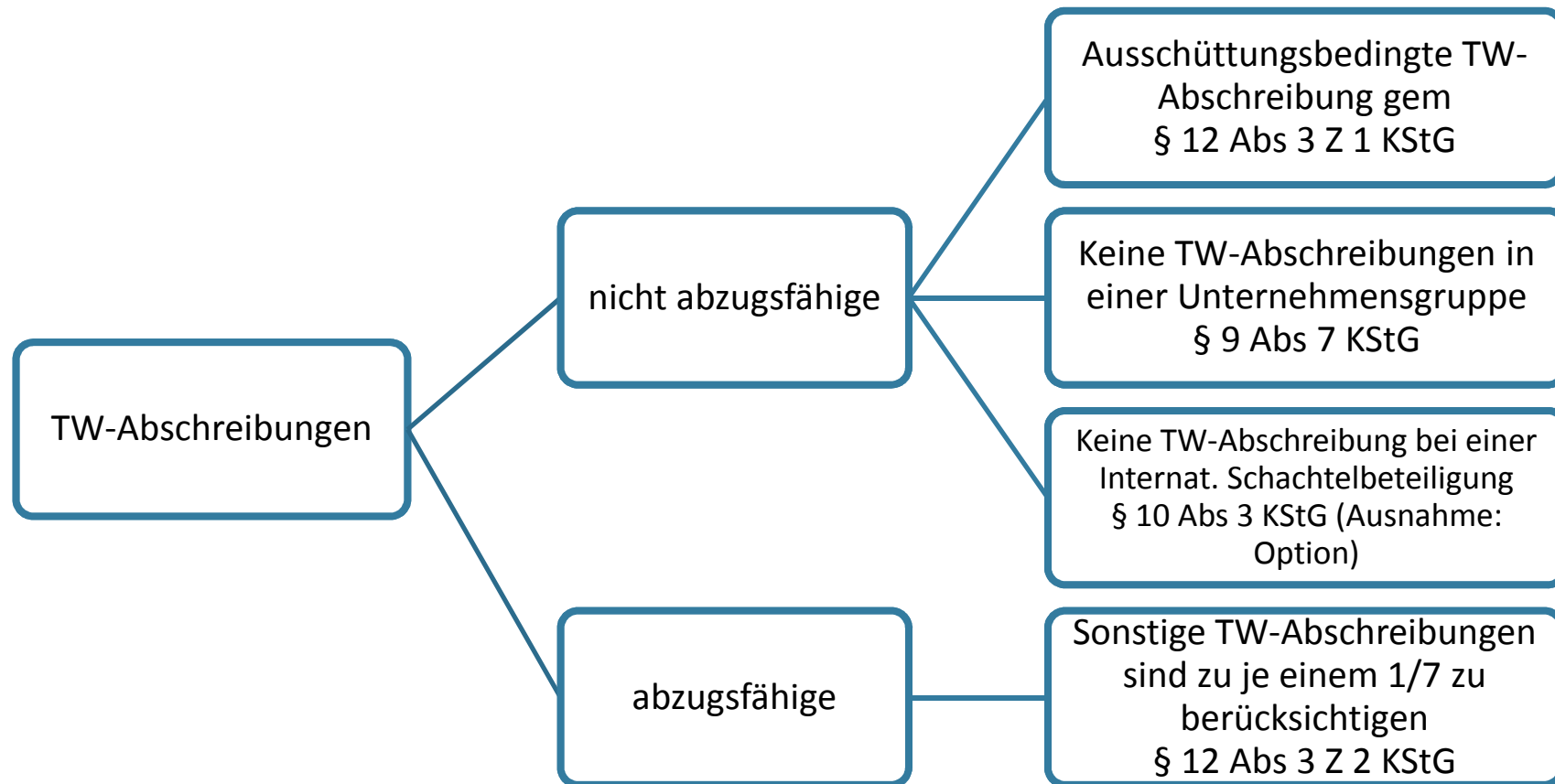


TW-Abschreibungen und Verluste

- Sonderregelung in § 12 Abs 3 KStG
- Ausschüttungsbedingte TW-Abschreibungen und Verluste:
 - » Bei Beteiligungen iSd § 10 KStG dürfen TW-Abschreibungen und Verluste nur dann berücksichtigt werden, wenn diese nicht mit einer Einkommensverwendung (zB Gewinnausschüttung) in ursächlichem Zusammenhang stehen
- Abzugsfähige TW-Abschreibungen und Verluste
 - » Verteilung auf 7 Jahre



TW-Abschreibungen – Übersicht





Mindest-KSt (§ 24 Abs 4 KStG)

- Für inländische unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und vergleichbare ausländische unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften
- 5% des gesetzlichen Mindestkapitals pro Jahr:
 - » GmbH EUR 35.000,-- → **EUR 1.750,--**
AbgÄG 2014: nach dem 30.6.2013 gegründete GmbHs → in den ersten 5 KJ EUR 500,--; in den folgenden 5 KJ EUR 1.000,-- (steuerliches Gründungsprivileg)
 - » AG EUR 70.000,-- → **EUR 3.500,--**
 - » SE EUR 120.000,-- → **EUR 6.000,--**
 - » Versicherungsunternehmen und Kreditinstitute in Rechtsform einer Kapitalgesellschaft € 5.452,-- pro KJ
- Vorauszahlung auf die KSt, quartalsweise zu entrichten

Vergleich I

Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Durchgriffsprinzip	Trennungsprinzip
Direkte Gewinnzurechnung beim Gesellschafter	Gewinnzurechnung bei der Gesellschaft (Gesellschafter: ausgeschüttete Gewinne)
Verluste werden dem Gesellschafter direkt zugerechnet	Verluste bleiben in der Gesellschaft
Veräußerung: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Betriebsveräußerung (§§ 24, 37 EStG) 	Veräußerung: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Anteilsveräußerung (27 Abs 3 EStG)
Gründung: keine Verkehrsteuer	Gründung: Gesellschaftsteuer (bis 2016)



Vergleich II

Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
<p>Betriebliche Einkünfte des Gesellschafters aus der Gesellschaft:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Dienstleistungen an die Gesellschaft▪ Darlehenshingabe an die Gesellschaft▪ Vermietung an die Gesellschaft <p>Fremdverhaltensgrundsatz!</p>	<p>Einkünfte aus nichtselbständiger/selbständiger Tätigkeit bzw Einkünfte aus Kapitalvermögen bzw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Dienstverträge▪ Darlehensverträge▪ Mietverträge
<p>Vermögen des Gesellschafters im Dienste der Gesellschaft:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Sonderbetriebsvermögen	<p>Vermögen des Gesellschafters im Dienste der Gesellschaft:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Privatvermögen
<p>Eventuell: GrESt (→ Einzelunternehmen)</p>	<p>Eventuell: GrESt (→ Anteilsvereinigung)</p>



Besteuerung der Privatstiftung

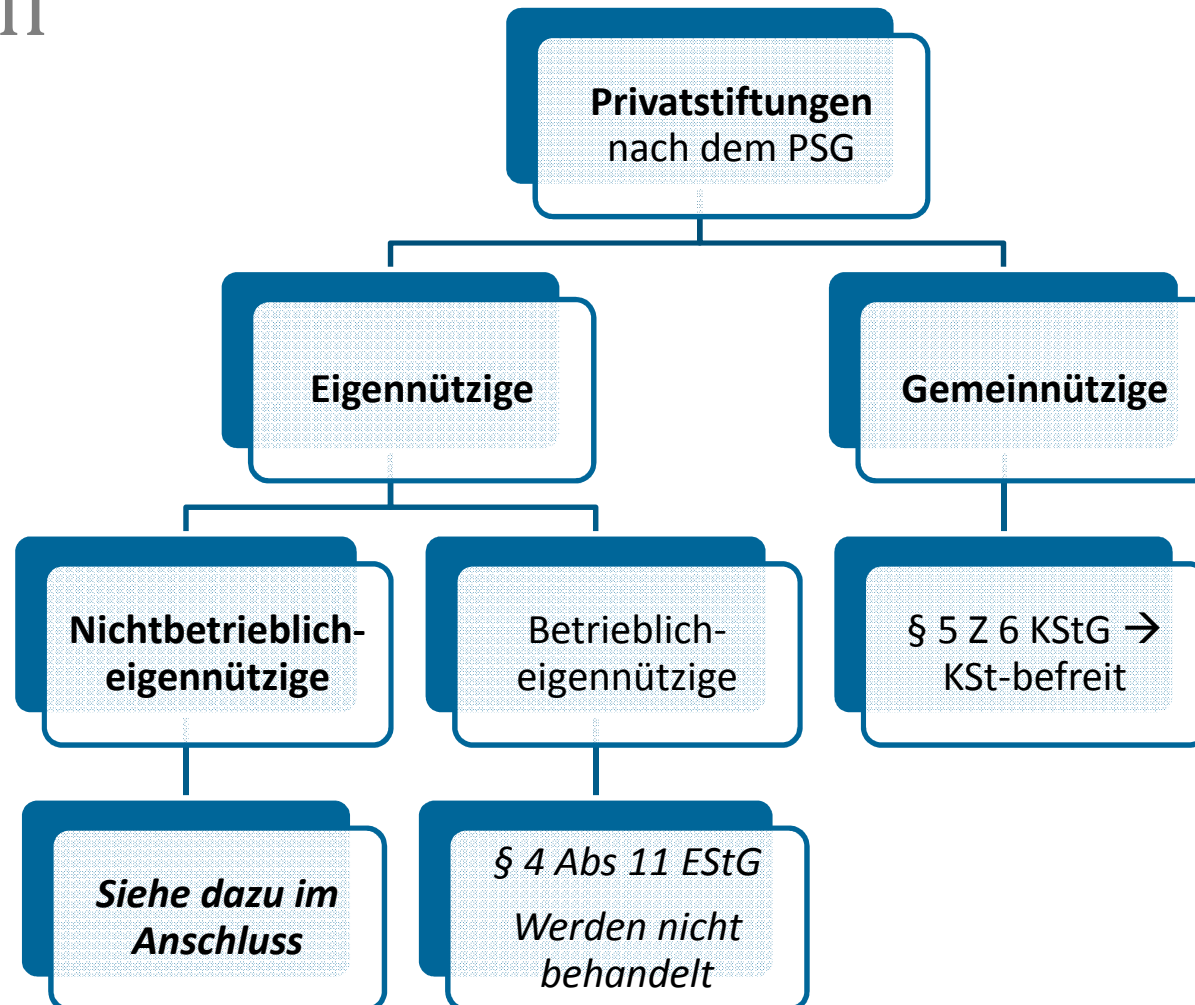


Überblick I

- Die Stiftung ist eine
 - » juristisch selbständige Vermögensmasse ohne Eigentümer,
 - » die vom Stifter mit Vermögen ausgestattet ist,
 - » um damit einem vom Stifter bestimmten Zweck zu dienen (§ 1 PSG)
- Stiftungen unterliegen einem gesonderten Besteuerungssystem (§ 13 KStG)
 - » Zweck: Soll das Abwandern von größeren Vermögensmassen ins Ausland (Steuerparadiesen) verhindern!
 - » Steuerliche Situation hängt vom Zweck der Stiftung ab



Überblick II





Besteuerungssystem

Stiftungseingangssteuer: 2,5% (uU 25%)
(§ 2 StiftEG)

Zuwendung eines inländischen Grundstücks:
2,5% Stiftungseingangssteueräquivalent
+ neuer Staffeltarif GrESt (vom gemeinen
Wert!)

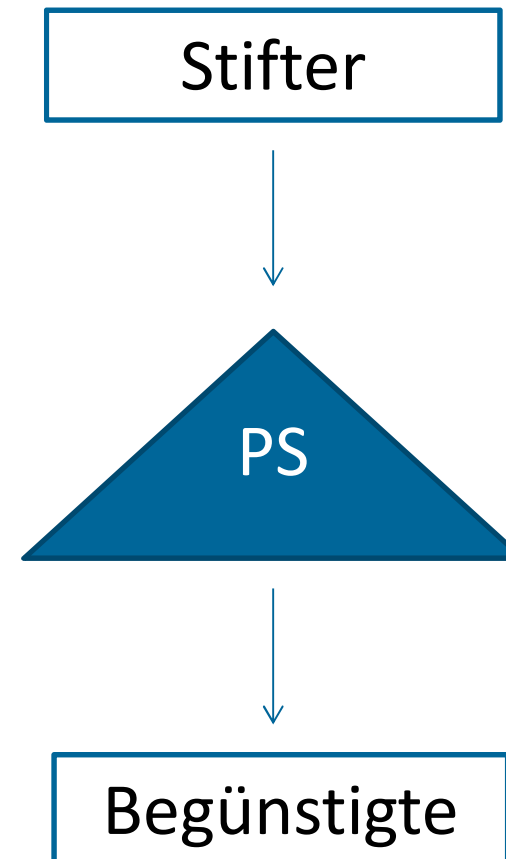
Besteuerung der PS:

Laufende Besteuerung der PS: 25%

Zuwendungsbesteuerung

Erträge: 27,5%

Substanz: steuerfrei





Laufende Besteuerung I

- „Gläserne“ Stiftung gem § 13 Abs 1 KStG → § 7 Abs 3 KStG gilt nicht
- Grds wie in der ESt aus den 7 Einkunftsarten, insb jedoch:
 - » Einkünfte aus L u F
 - » Einkünfte aus Kapitalvermögen
 - » Einkünfte aus V u V
 - » Spekulationsgeschäfte, private Grundstücksveräußerung
- Normaler KSt-Steuersatz: 25%
- Einkünfte aus Kapitalvermögen:
 - » Beteiligungserträge gem § 10 KStG und „Ersatzschachtelprivileg“ gem § 13 Abs 2 KStG steuerfrei
 - » Zinsen aus Darlehen, die die Stiftung gewährt, 25% KSt
 - » Zinsen aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren unterliegen einer Zwischenbesteuerung von 25%
 - » Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen und privaten Grundstücksveräußerungen unterliegen im Regelfall der Zwischenbesteuerung



Laufende Besteuerung II

- Zwischenbesteuerung
 - » Vermeidung der Doppelbesteuerung (KSt + KESt) bei Kapitaleinkünften
 - » Zuwendung an Begünstigten unterliegt KESt, aber früher bezahlte KSt wird Stiftung rückerstattet
 - » Aufzeichnungen führen (Evidenzkonten)
- Veräußerung von Beteiligungen
 - » Anteil an einer Körperschaft veräußert, an der die PS innerhalb letzten 5 Jahren zu mind 1% beteiligt war → keine Zwischensteuer, wenn Stiftung die stillen Reserven auf eine mind 10%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft überträgt



Zuwendungsbesteuerung

- **Besteuerung der Begünstigten**

- » Unterscheidung: Woher stammen die Zuwendungen?

- Erträge \neq Substanz
- Vor 1.8.2008: Mausefalleffekt

- » Zuwendung von **Erträgen** der Stiftung an den Begünstigten

- 27,5% KESt

- » Zuwendungen aus der **Substanz** der Stiftung an Begünstigten

- steuerfrei

- Ausnahme: wenn die Zuwendung an die Stiftung vor dem 1.8.2008 erfolgt ist
→ 27,5% KESt
- Vgl Einlagenrückzahlung einer Kapitalgesellschaft: ertragsteuerneutral



Vor- und Nachteile der Privatstiftung

- Zinsen aus Wertpapieren und Bankeinlagen unterliegen einer Zwischenbesteuerung
- Veräußerung von Grundstücken unterliegt Zwischenbesteuerung
- Gewinn aus Veräußerung von Beteiligungen
 - » Steuerfrei oder Zwischenbesteuerung
- Gestaltungsempfehlungen
 - » vor allem für größere Vermögen (Mindestvermögen, lfd Kosten)
 - » eher für langfristige Vermögensübertragungen



13. Einheit



Umgründungssteuerrecht



Allgemeines

- Umgründung = Änderung des Rechtsträgers eines Unternehmens
 - » Formwechselnd: Änderung der Rechtsform, keine Änderung der Identität des Rechtsträgers und somit keine Übertragung von Vermögen (kein UmgrStG)
 - » Übertragend: Immer Übertragung von Vermögen
- **UmgrStG** verhindert bei **Übertragungen** die Besteuerung als Liquidation oder Tausch
 - » Vermeidet demnach nachteilige Steuerfolgen
 - » Zwingendes Recht
- Steuerneutralität der Umgründung
 - » Unterbleiben des Aufdeckens der stillen Reserven durch Buchwertfortführung
 - » Verlustvortragsübergang
 - » Kein steuerbarer Vorgang iSd UStG
 - » Entlastung von Verkehrsteuern und Gebühren

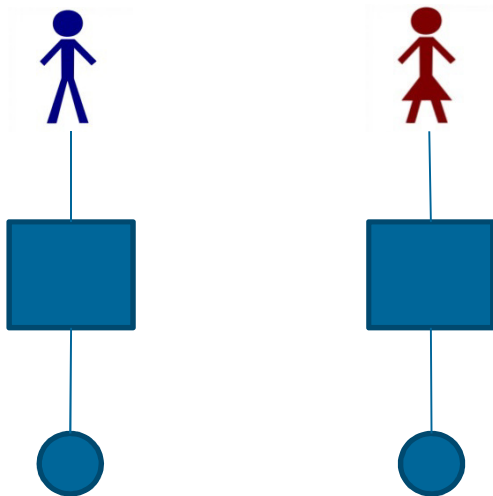


Arten von Umgründungen

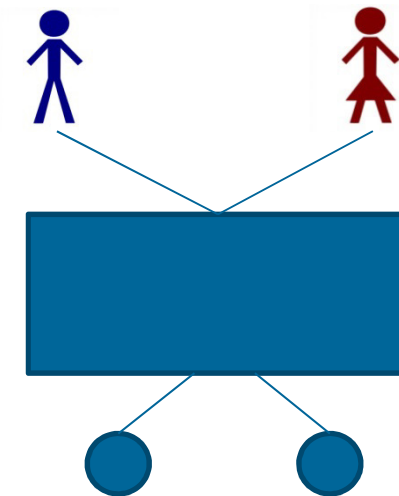
Art der Umgründung	Gegenstand	AUF
Verschmelzung	Vermögen einer Körperschaft	Körperschaft
Umwandlung	Vermögen einer Körperschaft	Hauptgesellschafter Mitunternehmer
Einbringung	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften/ Betrieb/ Mitunternehmeranteil	Körperschaft
Zusammenschluss	Betrieb/ Mitunternehmeranteil	Mitunternehmerschaft
Realteilung	Betrieb/ Mitunternehmeranteil	Gesellschafter Mitunternehmerschaft
Spaltung	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften/ Betrieb/ Mitunternehmeranteil	Körperschaft

Verschmelzung (Art I UmgrStG)

- Ausgangslage:



- Nach Verschmelzung:



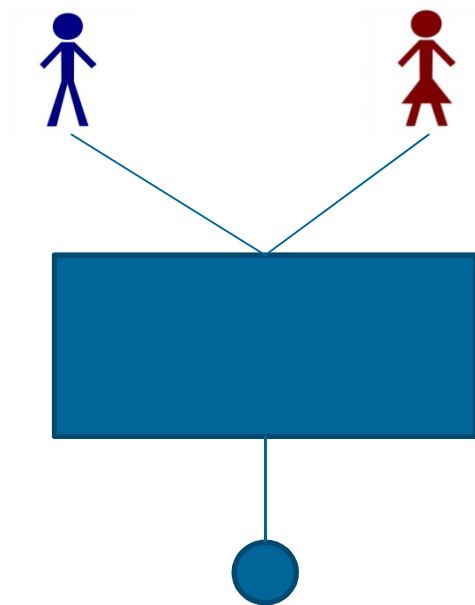


Verschmelzung (Art I UmgrStG)

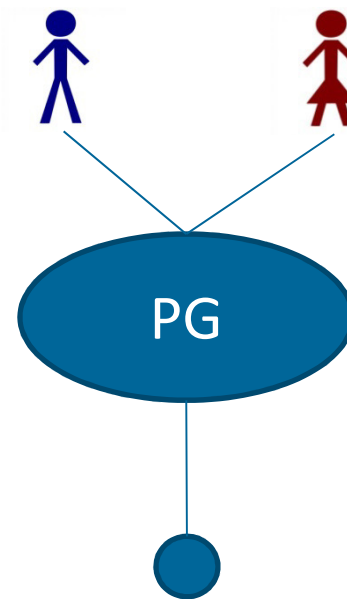
- Zusammenführung von zwei Kapitalgesellschaften, Genossenschaften oder Sparkassen
- Verschmelzung zur Aufnahme oder zur Neugründung
- Konzentrationsverschmelzung
 - » Verschmelzung von zwei unverbundenen Körperschaften
- Konzernverschmelzung
 - » Verschmelzung „verwandter“ Gesellschaften
 - » Up-stream-merger: Tochter auf Mutter
 - » Down-stream-merger: Mutter auf Tochter
 - » Side-stream-merger: Schwesternverschmelzung

Umwandlung (Art II UmgrStG)

- Ausgangslage:



- Nach Umwandlung:



errichtend



verschmelzend



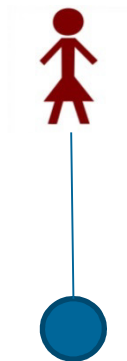
Umwandlung (Art II UmgrStG)

- Formwechselnde Umwandlung
 - » GmbH – AG
 - » Keine Vermögensübertragung, kein UmgrStG
- Übertragende Umwandlung
 - » Errichtende Umwandlung
 - Übertragung auf Personengesellschaft
 - » Verschmelzende Umwandlung
 - Übertragung auf den bisherigen Hauptgesellschafter (90%)
- Voraussetzungen
 - » Betriebserfordernis bei umwandelnder Kapitalgesellschaft
 - » Steuerhängigkeit der stillen Reserven

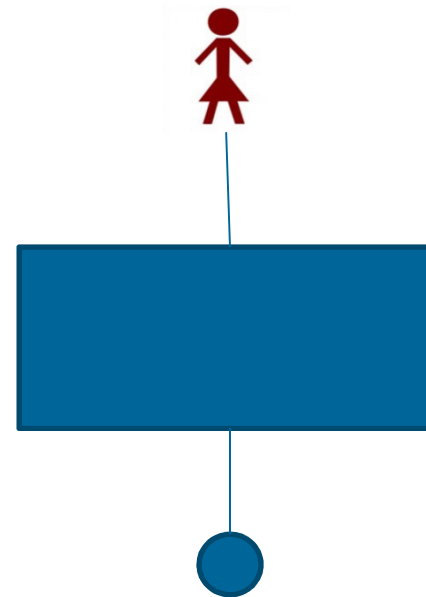


Einbringung (Art III UmgrStG)

- Ausgangslage:



- Nach Einbringung:



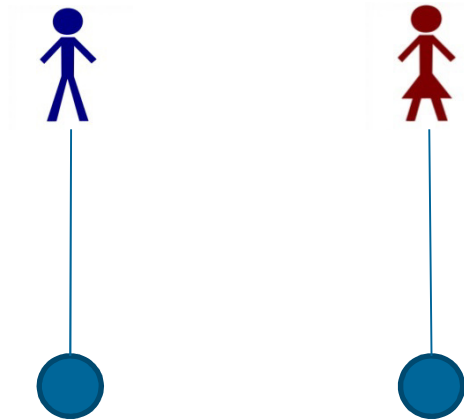


Einbringung (Art III UmgrStG)

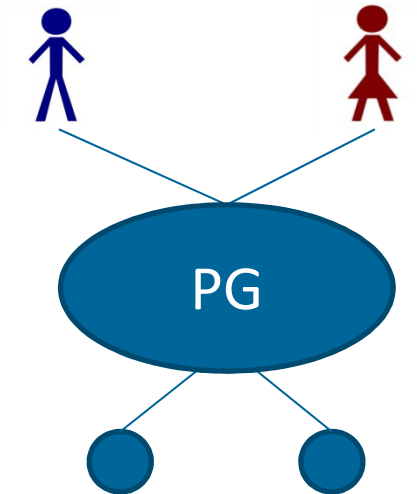
- Übertragung von (Teil-)Betrieb, Mitunternehmeranteil oder qualifiziertem Kapitalanteil (mind 25%) auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft
- Gegenleistung:
 - » Gewährung neuer Anteile an übernehmender Gesellschaft
- Positiver Verkehrswert ist erforderlich
- Passivposten für vorbehaltene Entnahmen
- Nach allgemeinem Steuerrecht
 - » Tauschbesteuerung gem § 6 Z 14 EStG

Zusammenschluss (Art IV UmgrStG)

- Ausgangslage:



- Nach Zusammenschluss:



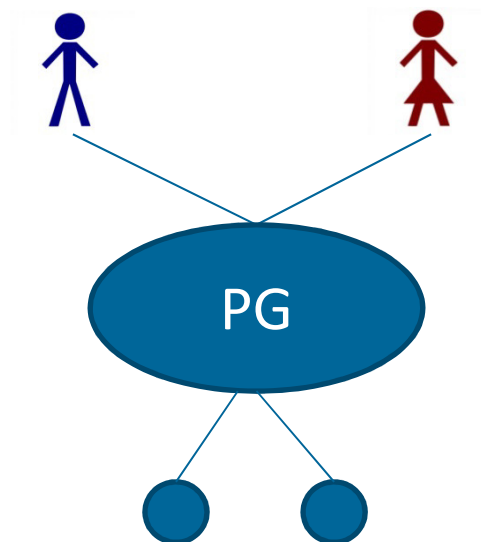


Zusammenschluss (Art IV UmgrStG)

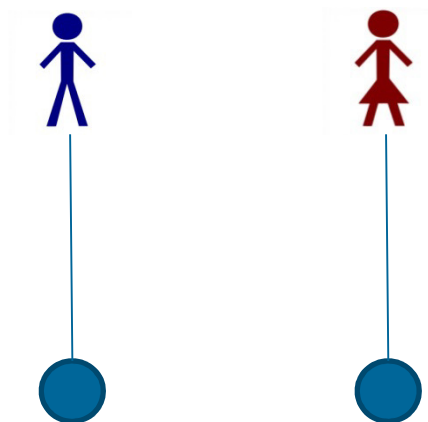
- Übertragung von (Teil-)Betrieb, Mitunternehmeranteil (kein Kapitalanteil!) auf eine Personengesellschaft
- Gegenleistung:
 - » Gewährung von Gesellschaftsrechten an übernehmender Gesellschaft
- Nur ein Zusammenschlusspartner muss qualifiziertes Vermögen mitbringen
- Neu entstehende Mitunternehmerschaft muss betriebliche Einkünfte erzielen
- Keine Verschiebung von stillen Reserven

Realteilung (Art V UmgrStG)

- Ausgangslage:



- Nach Realteilung:





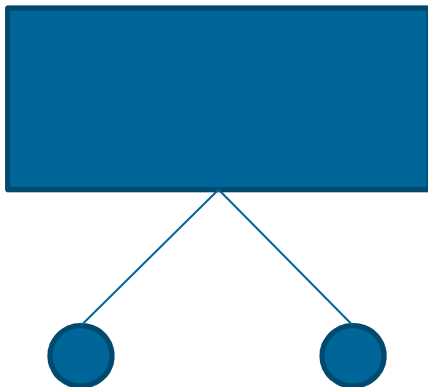
Realteilung (Art V UmgrStG)

- „Spaltung“ einer Personengesellschaft
 - » Übertragung von (Teil-)Betrieben bzw Mitunternehmeranteilen an Gesellschafter
 - » Ausgleichszahlungen von max einem Drittel
- Aufteilung
 - » Aufteilende Mitunternehmerschaft geht unter
 - » Jeder Gesellschafter erhält qualifiziertes Vermögen
- Abteilung
 - » Abteilende Mitunternehmerschaft bleibt bestehen
 - » Abteilende Personengesellschaft und ausscheidender Gesellschafter müssen qualifiziertes Vermögen erhalten – zur Gänze UmgrStG anwendbar
- Keine Verschiebung von stillen Reserven
 - » Ausgleichsposten



Spaltung (Art VI UmgrStG)

- Ausgangslage:



- Nach Spaltung:





Spaltung (Art VI UmgrStG)

- Vermögen einer Körperschaft wird ganz oder teilweise auf andere Kapitalgesellschaften aufgeteilt
- Arten von Spaltungen
 - » Aufspaltung (Liquidationsspaltung) - Abspaltung
 - » Spaltung zu Aufnahme oder zur Neugründung
 - » Konzernspaltung - Konzentrationsspaltung
- Voraussetzungen
 - » Übergehendes Vermögen muss (Teil-)Betrieb, Mitunternehmeranteil oder qualifizierter Kapitalanteil (mind 25%) sein
 - » Zurückbleibendes Vermögen muss kein Betrieb sein
 - » Steuerhängigkeit der stillen Reserven des übertragenen Vermögens bei der übernehmenden Gesellschaft



Spaltung (Art VI UmgrStG)

- Handelsspaltung
 - » Spaltung von Kapitalgesellschaften nach dem SpaltG
 - » auch zivilrechtlich Gesamtrechtsnachfolge
- Steuerspaltung
 - » Spaltung von anderen Körperschaften als Kapitalgesellschaften, v.a. EU-Kapitalgesellschaften und Genossenschaften
 - » Keine zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge
 - » Regeln für Einbringung (Art III) relevant



Umgründungen und Verkehrsteuern

- Umsatzsteuer
 - » Vermögensübertragungen nicht umsatzsteuerbar
- Gesellschaftsteuer (seit 2016 nicht mehr)
 - » Nur bei Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung und Spaltung: Zwei-Jahres-Frist
 - » Einbringung und Abspaltung: Übertragenes Vermögen muss länger als zwei Jahre beim Einbringenden bestehen
 - » Sonst: Übertragende Körperschaft muss länger als zwei Jahre bestehen
- Grunderwerbsteuer (geändert mit 2016)
 - » Übertragung von Grundstücken: Bmgl = 0,5 % vom Grundstückswert (außer bei LuF)
 - » Gebührenbefreiungen