

Salzburger Steuerdialog 2016

9. bis 11. Mai 2016

Einkommensteuer
Körperschaftsteuer
Internation. Steuerrecht

Inhaltsverzeichnis

1. EINLAGE VON IMMATERIELLEN WIRTSCHAFTSGÜTERN IN EINZELUNTERNEHMEN ODER PERSONENGESELLSCHAFTEN.....	3
2. EINKÜNFTE EINES TURNIERPOKERSPIELERS	5
3. EINKÜNFTEZURECHNUNG BEI ZWISCHENGESCHALTETEN GESELLSCHAFTEN – ESTR RZ 104 UND § 2 ABS. 4A ESTG	8
4. VERRECHNUNGSKONTO DES GESELLSCHAFTERS UND VERDECKTE AUSSCHÜTTUNG.....	14
5. AUSSCHÜTTUNGEN AN EINE LIECHTENSTEINISCHE AG	19
6. BEWERTUNG EINER BETEILIGUNG NACH DEM WR. VERFAHREN 1996	23

1. Einlage von immateriellen Wirtschaftsgütern in Einzelunternehmen oder Personengesellschaften

1.1. Bezugshabende Norm und Richtlinie samt Randzahlen

§ 6 Z 5 EStG 1988; EStR 2000 Rz 625 ff, Rz 632 f, Rz 2499 ff

1.2. Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger und sein Schwiegersohn (Informatikstudent) entwickeln ein Unternehmenskonzept für Online-Verkauf von Yachten. Unmittelbar nachdem das Konzept fertig entwickelt ist, gründen sie eine Offene Gesellschaft (OG). Das Konzept wird als „Know-How“ eingelegt. Der Einlagewert leitete sich aus Kaufangeboten von Geschäfts-/partnern/freunden ab.

1.3. Fragestellungen

- a) Stellt eine „Geschäftsidee“ Know How dar, das als unkörperliches Wirtschaftsgut einlagefähig ist (vgl. EStR 2000 Rz 625)?
- b) Wenn ja, liegt im gegenständlichen Fall eine Einlage vor?

1.4. Lösung

Lösung Salzburger Steuerdialog

Zu a):

Unter „Know How“ ist nach dem allgemeinen Sprachgebrauch Wissen über prozedurale Vorgänge zu verstehen. Darunter fallen Lösungswege zu den verschiedensten Problemen, wie z.B. in der Wissenschaft und Technik, im Bankwesen, in der Verwaltung, bei Dienstleistungen etc.

Im vorliegenden Fall soll eine „Geschäftsidee“ von ihren Entwicklern unter dem Titel „Know-how“ in den zur Umsetzung dieser Idee gegründeten Betrieb eingelegt werden.

Einlagen setzen ein einlagefähiges Wirtschaftsgut voraus. Maßgeblich ist allein, ob die „Geschäftsidee“ – unabhängig davon wie sie bezeichnet wird (z.B. auch „Unternehmenskonzept“ oder „Know How“) – steuerlich ein einlagefähiges Wirtschaftsgut darstellt.

Wirtschaftsgüter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art, und zwar nicht nur körperliche Gegenstände, sondern auch

rechtliche und tatsächliche Zustände. Selbständige Bewertungsfähigkeit wird dann angenommen, wenn für ein Gut im Rahmen des Gesamtaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt wird. Es kommt nicht darauf an, ob auch nach Zivilrecht ein selbständiges Gut vorliegt (vgl. EStR 2000 Rz 452).

Eine „Geschäftsidee“ kann nur dann als (selbständiges) Wirtschaftsgut Gegenstand einer Einlage sein, wenn sie ein von der Person des Wissensträgers abgesondertes, selbständig bewertbares Gut darstellt. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen kann auch eine Geschäftsidee grundsätzlich ein einlagefähiges Wirtschaftsgut darstellen.

Im vorliegenden Fall kann nicht davon ausgegangen werden, dass schon ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut vorliegt.

Zu b):

Eine Einlage setzt einen Transfer von der außerbetrieblichen Sphäre in die betriebliche Sphäre voraus. Bezogen auf eine „Geschäftsidee“ kann eine Einlage eines unkörperlichen Wirtschaftsgutes daher nur vorliegen, wenn die Entwicklung der Geschäftsidee außerhalb des auf deren Umsetzung gerichteten Betriebs erfolgt ist. Bei einer privaten „Zufallserfindung“ wäre es zB denkbar, diese als unkörperliches Wirtschaftsgut in einen auf die Umsetzung gerichteten Betrieb einzulegen (vgl. EStR 2000 Rz 632). Dies wird allerdings nur ausnahmsweise der Fall sein.

Im gegenständlichen Sachverhalt liegt auch unabhängig von der selbständigen Bewertbarkeit des Wirtschaftsgutes keine Einlage vor: Die Entwicklung der „Geschäftsidee“ und ihre Umsetzung stehen in engem sachlichem und zeitlichem Zusammenhang: Mit der Gründung der OG wird der rechtliche Rahmen für die Umsetzung der Geschäftsidee geschaffen. Daraus ist nicht abzuleiten, dass dieser Akt im gegebenen Zusammenhang die Eröffnung eines eigenständigen „Umsetzungsbetriebes“ darstellt. Betriebliche Aufwendungen können schon vor der Betriebseröffnung anfallen (vorweggenommene Betriebsausgaben, vgl. EStR 2000 Rz 1095). Dementsprechend beginnt die Betriebssphäre nicht erst mit der „Betriebseröffnung“ im Sinne des tatsächlichen Marktauftrittes, sondern bereits dann, wenn zielstrebige Vorbereitung dazu getroffen werden. Dies ist hier der Fall, sodass bereits die Entwicklung der „Geschäftsidee“ dem betrieblichen Bereich zuzuordnen ist, sodass eine Einlage nicht in Betracht kommt.

2. Einkünfte eines Turnierpokerspielers

2.1. Bezugshabende Norm

§§ 2, 23, 98, 99 EStG 1988; § 1 Abs. 2 LVO; Art. 17 OECD-MA, §§ 1 ff UStG

2.2. Sachverhalt

Ein Pokerspieler mit Wohnsitz im Inland (Variante: ohne Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland) erzielt in den Jahren 2009 bis 2015 aus der Teilnahme bei Pokerturnieren folgende Preisgelder:

			in \$	Turniere	
Gewinnsummen	in Österreich	2009	2.000	2	
	in Österreich	2010	150.000	11	
	Im Ausland		6.000	1	
	in Österreich	2011	120.000	9	
	in Österreich	2012	70.000	6	
	Im Ausland		1.000	1	
	in Österreich	2013	80.000	6	
	Im Ausland		600	1	
	in Österreich	2014	15.000	9	
	in Österreich	2015	2.000	7	
	Im Ausland		2.000	4	
			Gewinne	448.600	Turniere 57

Die Pokerturniere werden fast ausschließlich in Österreich veranstaltet. Die Teilnehmer zahlen, je nach Dotierung des Turniers, ein Startgeld in einer bestimmten Höhe. Die Gewinner des Turniers erhalten Preisgelder.

2.3. Fragestellungen

- Unterliegen die vom Abgabepflichtigen erzielten Einkünfte aus der Tätigkeit als Pokerspieler der unbeschränkten bzw. beschränkten Einkommensteuerpflicht?
- Wie sind die Einkünfte eines Pokerspielers DBA-rechtlich einzustufen?

2.4. Lösung

Zu a):

Einkünfte, die unter keine der sieben Einkunftsarten im Sinn des § 2 Abs. 3 EStG 1988 fallen, sind nicht steuerbar und unterliegen nicht der Einkommensteuer. So unterliegen beispielsweise Gewinne aus reinen Glücksspielen nicht der Einkommensteuer, wenn also die Entscheidung über den Gewinn ganz oder überwiegend vom Zufall abhängt. Das Pokerspiel ist im Allgemeinen als Mischung aus Glücks- und Geschicklichkeitselementen anzusehen (BFH 16.9.2015, X R 43/12). Grundsätzlich ist Pokerspiel eine Tätigkeit der Freizeitbeschäftigung und stellt solcherart keine Tätigkeit zur Einkünfteerzielung dar. Wird allerdings das Pokerspiel professionell in einer Art und Weise ausgeübt, die über eine bloße Freizeitgestaltung hinausgeht, können eine Einkunftsquelle und eine unternehmerische Tätigkeit vorliegen. Ein starkes Indiz für einen hohen Professionalisierungsgrad besteht darin, dass der Pokerspieler an Turnieren mit höheren Start- bzw. Preisgeldern teilnimmt. Einkünfte eines Turnierpokerspielers sind daher grundsätzlich steuerbar. Unerheblich ist, ob die Tätigkeit die einzige Erwerbsquelle oder eine von mehreren Erwerbsquellen darstellt. Auch die Einstufung als Glücksspiel im Glücksspielgesetz ist für die einkommensteuerliche Beurteilung ohne Bedeutung.

Erzielt ein Pokerspieler durch die Teilnahme an derartigen Turnieren regelmäßig Gewinne, liegen daher Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 Z 1 EStG 1988 vor. Entgegen der bisherigen Verwaltungspraxis sind Einkünfte eines Turnierpokerspielers ab 2017 als gewerbliche Einkünfte zu erfassen.

Zu b):

DBA-rechtlich ist der Sportlerbegriff iSd Art. 17 OECD-Musterabkommen weit auszulegen. Daher fällt auch ein Pokerspieler unter den Art. 17 OECD-Musterabkommen (Künstler und Sportler), sodass das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zukommt. In der Regel erfolgt dabei eine Befreiung im Ansässigkeitsstaat unter Progressionsvorbehalt. Sofern daher im jeweiligen DBA keine Anrechnungsmethode vereinbart ist, wirken sich allfällige Gewinne aus im Ausland veranstalteten Gewinnen bei einem im Inland ansässigen Profipokerspieler somit nur über den Progressionsvorbehalt aus.

Werden im Inland Pokerturniere veranstaltet, kommt Österreich DBA-rechtlich idR das Quellenbesteuerungsrecht für die ausländischen Gewinner beim Turnier zu. Innerstaatlich ist ein Pokerspieler im Unterschied zum DBA-Recht nicht als Sportler anzusehen. Sportler gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG ist jemand nur dann, wenn die ausgeübte Tätigkeit körperlich anstrengend ist und über den alltäglichen Rahmen hinausgeht (*Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁵, § 99 Tz 8, Sportler*).

Allerdings stellt die Teilnahme an Pokerturnieren die Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG, dar. Daher besteht für in Österreich nicht unbeschränkt

*Hinweis: Dies ist nur ein Begutachtungsentwurf.
Die endgültige Version kann von diesem Entwurf abweichen!*

stpl Teilnehmer an einem in Inland ausgetragenen Pokerturnier eine Abzugsteuerverpflichtung gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG. Werden die Gewinne vom Turnierveranstalter ausbezahlt, hat dieser daher gemäß § 100 Abs. 4 Z 1 EStG den Steuerabzug vorzunehmen.

Kann ein Steuerabzug nicht vorgenommen werden, besteht Veranlagungspflicht gemäß § 102 EStG.

ENTWURF

3. Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteten Gesellschaften – EStR Rz 104 und § 2 Abs. 4a EStG

3.1. Bezugshabende Norm und Richtlinie samt Randzahlen

§ 2 Abs. 4a EStG 1988; EStR 2000 Rz 104

3.2. Fragestellung

Mit dem AbgÄG 2015 wurde die Bestimmung des § 2 Abs. 4a EStG eingefügt, die in bestimmten Fällen eine Zurechnung von Einkünften direkt an eine natürliche Person vorsieht, obwohl die Verrechnung über eine „zwischengeschaltete“ Körperschaft erfolgt. Damit hat der Gesetzgeber auf die jüngere VwGH-Judikatur (VwGH 04.09.2014, 2011/15/0149) reagiert; der VwGH hat dabei ausgesprochen, dass *„wenn die Drittanstellung eines Geschäftsführers ernsthaft gewollt ist und dementsprechend durchgeführt wird, [...] dem Geschäftsführer die Bezüge seitens der ihn beschäftigenden Gesellschaft und der verleihenden Gesellschaft jene Entgelte zuzurechnen [sind], die ihr für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen.“*

Aufgrund dieser Judikatur und der Einführung der neuen Gesetzesbestimmung stellt sich die Frage, ob die Aussagen in den EStR 2000 Rz 104

- für die Vergangenheit bzw.
- für die Zukunft (parallel zur Bestimmung des § 2 Abs. 4a EStG)

aufrechterhalten werden.

3.3. Lösung

Für Zeiträume ab dem Inkrafttreten des § 2 Abs. 4a EStG 1988 (1.1.2016), ist die Beurteilung ausschließlich nach dieser Bestimmung vorzunehmen. Ab der Veranlagung 2016 haben die Aussagen der EStR 2000 Rz 104 keine Relevanz mehr.

Für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2015 ist die Beurteilung nach Maßgabe der EStR 2000 Rz 104 allerdings unter Berücksichtigung der VwGH-Judikatur betreffend organchaftlicher Vertretung (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149) vorzunehmen. Für Sachverhalte, die die Zurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten betreffen, sind daher die EStR 2000 Rz 104 bis zur Veranlagung 2015 weiterhin anzuwenden. Für Sachverhalte, die die organchaftliche Vertretung betreffen, kommt eine von der Kapitalgesellschaft abweichende Zurechnung nicht in Betracht, es sei denn, dies wäre infolge Missbrauchs oder Vorliegen eines Scheingeschäfts geboten. Liegt kein sich abhebender Betriebes mit gewisser Substanz vor, ist dies ein

Indiz für Missbrauch. Missbrauch kann daher vorliegen, wenn eine schon ausgeübte Geschäftsführung in der Folge über eine leere GmbH abgerechnet wird.

3.4. Beispielfälle und Lösungen

Anhand einiger Beispiele soll der Anwendungsbereich des § 2 Abs 4a EStG abgesteckt werden.

1. *A ist alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der A-GmbH. Die A GmbH schließt mit der ProduktionsGmbH einen „Geschäftsführungsvertrag“ ab, in dem vorgesehen ist, dass die A-GmbH „als Geschäftsführer tätig ist und dafür Herrn A abstellt“. Im Firmenbuch wird Herr A als Geschäftsführer der ProduktionsGmbH eingetragen. Ein Dienstvertrag zwischen A und der ProduktionsGmbH wird nicht geschlossen. Im Gesellschaftsvertrag ist als Geschäftszweck die Gestellung von Managern angeführt.*

Lösung Salzburger Steerdialog:

Es liegt ein Anwendungsfall des § 2 Abs. 4a EStG vor, da eine zwischengeschaltete Körperschaft, die unter dem Einfluss des Gesellschafters steht, vorliegt und die organschaftliche Vertretung bei der ProduktionsGmbH eine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt. Eine Zurechnung an A wäre nur auszuschließen, wenn bei der A-GmbH ein sich von der Besorgung der Geschäftsführertätigkeit „abhebender Betrieb“ vorliegt; dafür finden sich im Sachverhalt keine Anhaltspunkte. Die bloße Anführung der Personalgestellung als Geschäftszweck im Gesellschaftsvertrag reicht jedenfalls nicht aus, um einen sich abhebenden Betrieb zu begründen; ein solcher muss faktisch vorliegen.

2. *Bei einer GmbH & Co KG bekommt die Komplementär-GmbH (die über keinen eigenständigen Betrieb verfügt) das Honorar für die Geschäftsführung in der KG, die von A ausgeführt wird. A ist sowohl Gesellschafter der GmbH als auch der KG. Die Komplementär GmbH bezahlt A für die Geschäftsführung der KG ein Entgelt.*

Lösung Salzburger Steerdialog:

Die Komplementär-GmbH ist im Verhältnis zwischen A und der KG zwischengeschaltet. A übt jedoch keine organschaftliche Vertretung für eine Körperschaft aus, da er Geschäftsführer der KG ist. Dieser Sachverhalt wird nicht von § 2 Abs. 4a EStG erfasst. Dem entspricht auch EStR Rz 5866.

3. *Ein Investor (=Gesellschafter) ist alleiniger Gesellschafter der BeteiligungsGmbH. Über diese BeteiligungsGmbH werden mehrere Beteiligungen gehalten; der Investor erbringt Geschäftsführungstätigkeiten in diesen Beteiligungsgesellschaften. Die Entgelte für die Geschäftsführungen werden nicht an den Investor gezahlt, sondern an die BeteiligungsGmbH. In dieser GmbH dieser werden lediglich Sekretariatsagenden wahrgenommen. Die BeteiligungsGmbH verrechnet bspw. ein Honorar von 10.000 Euro an die von ihr gehaltenen Beteiligungsgesellschaft; das vereinnahmte Honorar (abzüglich einer Gewinnmarge) wird in Folge von der BeteiligungsGmbH an den Investor (an das leistungserbringenden Organ) weiterbezahlt.*

Lösung Salzburger Steuerialog:

Bei einer Holding kommt ein sich im Verhältnis zur Ausübung einer organschaftlichen Geschäftsführungsfunktion abhebender Betrieb, nur in Betracht, wenn Tätigkeiten vorliegen, die erheblich über das Halten von Beteiligungen hinausgehen. Im vorliegenden Fall liegt das nicht vor, weil die Wahrnehmung von Sekretariatstätigkeiten dafür nicht ausreicht. Es liegt daher kein eigenständiger Betrieb vor, sodass § 2 Abs. 4a EStG anwendbar ist.

4. *A ist Alleingesellschafter der A-GmbH, über die A seine Tätigkeit als „Autor und Vortragender“ entfaltet. Einzige Arbeitnehmerin in der GmbH ist seine Ehefrau, die als Sekretärin beschäftigt wird. Die Leistungen werden zur Gänze von A erbracht. Die Honorarverrechnung erfolgt durch die A-GmbH.*

Lösung Salzburger Steuerialog:

Es handelt sich um eine höchstpersönliche Tätigkeit, die § 2 Abs. 4a EStG unterliegt. Die GmbH steht unter dem Einfluss des A. Bloße Hilfstätigkeiten führen zu keinem sich abhebenden Betrieb (siehe ErlRV zum AbgÄG 2015). Reine Sekretariatsagenden können daher keinen sich von der höchstpersönlichen Tätigkeit abhebenden Betrieb begründen. § 2 Abs. 4a EStG ist anwendbar.

5. *Ein Arzt (Universitätsprofessor) hat neben seiner ärztlichen Privatordination und seiner universitären Tätigkeit noch eine GmbH, über die folgende Tätigkeiten abgerechnet werden:*
- *Spirituelle Seminare, welche nicht unter die Ordinationstätigkeit und die universitäre Tätigkeit fallen.*

*Hinweis: Dies ist nur ein Begutachtungsentwurf.
Die endgültige Version kann von diesem Entwurf abweichen!*

- *Zahlungen von Pharmafirmen als Kostenersatz für Wirksamkeitsprüfungen und Nebenwirkungsprüfungen von Medikamenten an Patienten.*
- *Die pharmakologische Gutachter Tätigkeit des Arztes. Dafür werden - abgesehen von der eigenen Tätigkeit des Arztes – Ressourcen aus der GmbH nur für Hilfsdienste verwendet.*

Auf Grund des großen Verwaltungsaufwandes des Organisierens der Seminare, der Durchführung der Seminare und der Dokumentationen der Medikamentenprüfungen für Pharmafirmen sind in der GmbH auch Dienstnehmer angestellt, die den gesamten Arbeitsaufwand der Verwaltung und Dokumentation im Alleingang durchführen. Aus der gutachterlichen Tätigkeit werden Umsätze iHv 35% der Gesamtumsätze der GmbH erzielt.

Lösung Salzburger Steuerdialog:

§ 2 Abs 4a EStG ist nur dann anwendbar, wenn die zwischengeschaltete Körperschaft über keinen eigenständigen, sich von den dort taxativ genannten Tätigkeiten abhebenden Betrieb verfügt. Mit der Zurechnungsbestimmung sollen in erster Linie Fälle erfasst werden, bei denen eine GmbH ohne substantielle Tätigkeit zwischengeschaltet wird. Das Tatbestandsmerkmal des „eigenständigen, sich abhebenden Betriebes“ ist nach dem Gesetzeswortlaut auf die höchstpersönliche Tätigkeit bezogen.

Es liegt einerseits vor, wenn im Rahmen der aus dieser Tätigkeit entspringenden Leistungserbringung zur rein höchstpersönlichen Tätigkeit weitere Tätigkeiten hinzutreten, die über bloße Hilfsfunktionen hinausgehen.

Andererseits ist aus dem Gesetzeswortlaut nicht ableitbar, dass das Kriterium des eigenständigen Betriebes sich nur auf die von § 2 Abs. 4a EStG erfassten Tätigkeiten selbst beziehen muss, sodass ein „sich abhebender Betrieb“ auch aus einer im Verhältnis zu höchstpersönlichen Tätigkeit verschiedenen Tätigkeit ergeben kann. Allerdings ist aus dem Gesetzeszweck abzuleiten, dass das Tatbestandsmerkmal des „sich abhebenden Betriebes“ nur vorliegt, wenn diese Tätigkeit eine gewisse quantitative Relevanz im Verhältnis zur höchstpersönlichen Tätigkeit aufweist. Dies wird sich in der Regel in einem entsprechenden Umsatzanteil ausdrücken. Ein Umsatzverhältnis von zumindest 20% wird idR einen eigenständigen sich abhebenden Betrieb begründen.

Auszugehen ist im vorliegenden Sachverhalt davon, dass nur die gutachterliche Tätigkeit als „wissenschaftliche Tätigkeit“ eine höchstpersönlichen Tätigkeit iSd § 2 Abs. 4a darstellt. Die Betriebszweige der Durchführung von Seminaren und der Wirksamkeitsprüfung von Medikamenten sind zwar im Verhältnis dazu eigenständig und haben ei-

*Hinweis: Dies ist nur ein Begutachtungsentwurf.
Die endgültige Version kann von diesem Entwurf abweichen!*

nen als „Betrieb“ iSd § 2 Abs. 4a zu qualifizierenden Charakter. Das Umsatzverhältnis (65% des Gesamtumsatzes) bringt außerdem zum Ausdruck, dass sie eine ausreichende quantitative Relevanz innerhalb des gesamten Geschäftsfeldes der GmbH aufweisen, sodass eine „eigenständiger, sich abhebender Betrieb“ gegeben ist und damit kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 4a EStG vorliegt.

6. *Eine Bildhauerin ist alleinige Gesellschafterin der „X Bildhauerei“-GmbH. Diese GmbH wird beauftragt eine Skulptur für den Eingangsbereich eines Unternehmens zu schaffen. Die Skulptur wird von der Künstlerin angefertigt. Das Honorar wird von der GmbH (als Auftragnehmerin) in Rechnung gestellt.*

Variante 1: die Bildhauerin hat eine Angestellte für das Sekretariat und die Buchhaltung.

Variante 2: Die Künstlerin hat auch eine bildhauerisch tätige Angestellte und einen Lehrling, die auch bei der Anfertigung von Skulpturen und Kunstwerken unterstützen.

Lösung Salzburger Steuerdialog:

Variante 1:

Es liegt gegenüber der höchstpersönlichen „künstlerischen Tätigkeit“ kein eigenständiger sich abhebender Betrieb vor, sodass - wie im Fall Fall 4 – ein Anwendungsfall des § 2 Abs. 4a vorliegt.

Variante 2: Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die bildhauerisch tätige Angestellte keine bloße Hilfstätigkeit erbringt, sodass ein sich abhebender Betrieb vorliegt. § 2 Abs. 4a ist nicht anwendbar.

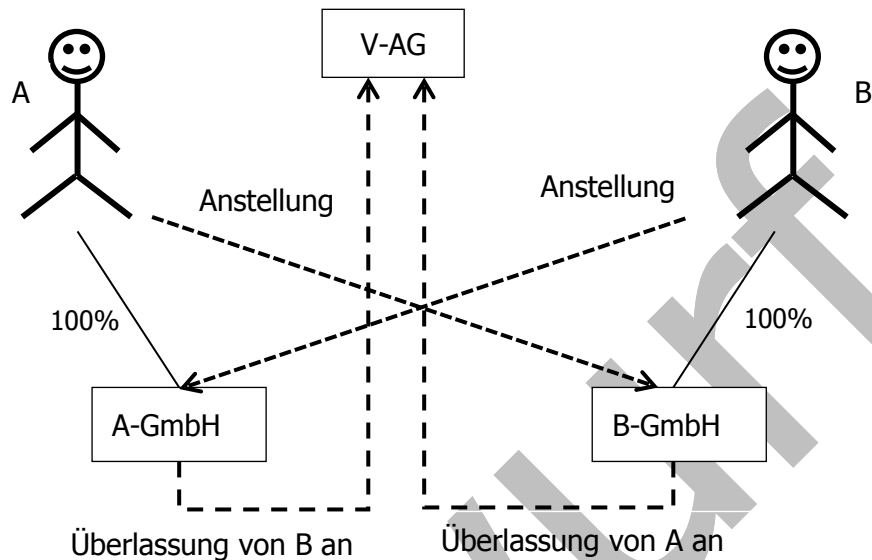
7. *Ein Mitarbeiter der Konzernmutter wird als Aufsichtsrat in die Tochtergesellschaft entsandt. Die Vergütung für diese Tätigkeit ist Teil seiner Gesamtvergütung, die er von der Konzernmutter erhält. Die Konzernmutter verrechnet der Tochtergesellschaft eine Umlage für diese Konzerngestellung.*

Lösung Salzburger Steuerdialog:

Ein bloßer Mitarbeiter eines Unternehmens hat keinen Einfluss auf die GmbH, daher kann keine Zurechnung an ihn erfolgen. Die Konzerngestellung ist idR kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 4a EStG, weil es am Einfluss der betreffenden Manager fehlt.

*Hinweis: Dies ist nur ein Begutachtungsentwurf.
Die endgültige Version kann von diesem Entwurf abweichen!*

8. Die Vorstände der V-AG sind A und B. A ist Alleingesellschafter der A-GmbH, B ist Alleingesellschafter der B-GmbH. A ist Angestellter der B-GmbH, B ist Angestellter der A-GmbH. Die B-GmbH stellt A als Vorstand der V-AG zur Verfügung. Die A-GmbH stellt B als Vorstand der V-AG zur Verfügung.



Lösung Salzburger Steuerdialog:

In diesem Fall ist von einem Einfluss der jeweiligen Vorstände auszugehen. Formale Umstände allein sind für die Beurteilung des Einflusses ohne Belang. Das Kriterium des Einflusses lässt sich daher nicht schon durch formale Gestaltungen ausschließen. Im vorliegenden Fall könnte sachverhaltsabhängig auch Mißbrauch iSd § 22 BAO vorliegen. Ein Anwendungsfall des § 2 Abs. 4a EStG liegt vor.

9. Ein Rechtsanwalt, der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Rechtsanwalts-GmbH ist, wird als Stiftungsvorstand in der von einem seiner Klienten errichteten Privatstiftung tätig. Sein Dienstvertrag mit der Rechtsanwalts-GmbH sieht vor, dass er die Vergütungen für seine Tätigkeit als Stiftungsvorstand an die Rechtsanwalts-GmbH abführen muss.

Lösung Salzburger Steuerdialog:

Da die Rechtsanwalts-GmbH gegenüber der organschaftlichen Vertretung über einen eigenständigen, sich abhebenden Betrieb verfügt, ist kein Anwendungsfall des § 2 Abs. 4a EStG gegeben.

4. Verrechnungskonto des Gesellschafters und verdeckte Ausschüttung

4.1. Bezug habende Norm und Richtlinie samt Randzahl

§ 8 Abs. 2 bis 4 KStG 1988, KStR 2013 Rz 562, 565 ff, 750, 969

4.2. Sachverhalte

Es werden die laufenden privaten Aufwendungen eines zu 50% am Stammkapital beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführers (die restlichen 50% Stammanteile werden ebenfalls in der Familie gehalten) über die operativ tätige GmbH finanziert und dort als Verrechnungsforderung an den Gesellschafter-Geschäftsführer verbucht. Die Gesellschaft erwirtschaftet nachhaltig Gewinne und ist in der Lage, die über das Gesellschafterverrechnungskonto eingebuchten Beträge aus Eigenmitteln zu finanzieren.

Durch die „Entnahmen“ des Gesellschafter-Geschäftsführers erhöht sich sein Verrechnungskonto um jährlich zwischen Euro 150.000 und Euro 300.000, sodass mit Ende 2013 eine Verrechnungsforderung von ca. € 1.650.000 aushaftet. Die Verrechnungsforderung wurde verzinst. Der Gesellschafter-Geschäftsführer bezog für die Geschäftsführung eine jährliche Vergütung von ca. 30.000, die ebenfalls über das Verrechnungskonto eingebucht wurde.

Durch die BP wurde festgestellt, dass kein schriftlicher Darlehensvertrag sondern bloß ein mündlicher Vertrag zwischen dem Gesellschafter-Gesellschafter und der GmbH vorliegt. Konkrete Eckpunkte des Vertrages (Laufzeit, Tilgung, Besicherung,...) konnten nicht eruiert werden.

Es handle sich nach den Angaben des Gesellschafter-Geschäftsführers um ein rollierendes Konto; für die GmbH wäre es „ein gutes Geschäft“, da eine Verzinsung des Verrechnungskontos erfolge, die über den Bankzinssätzen für vergleichbares Kapital liege. Als Sicherheit diene zudem das Liegenschaftsvermögen und ggf auch die Gewinnansprüche des Gesellschafter-Geschäftsführers aus der GmbH. Tatsächlich verfügte und verfügt der Gesellschafter-Geschäftsführer jedenfalls über ausreichend Vermögen, um die gegenüber der GmbH bestehende Verrechnungsschuld tilgen zu können.

Fall 2:

Am Stammkapital der S-GmbH sind Herr A mit 75% und dessen Ehegattin B mit 25% beteiligt. Herr A ist Alleingeschäftsführer.

Unternehmensdaten zur S-GmbH in Euro (Zahlen gerundet):

	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Umsätze	499.000	573.000	706.000
KÖSt-pfl. Gewinn	221.000	64.000	20.000
Geschäftsführerbezug A	9.000	40.000	47.000
Stand Verrechnungsforderung per 31.12. GmbH gg. Ges-GF A (Stand Verrkto. per 1.1.2011: null)	240.500	461.020	655.870

Nachfolgend der Inhalt der iRd BP vorgelegten Rückzahlungsvereinbarung zwischen S-GmbH und Herrn A (datiert mit 31.12.2012):

- ✓ Für Zahlungen, die die Lebensführung des Gesellschafters betreffen, wird im Rechnungswesen der Gesellschaft ein Gesellschafterverrechnungskonto geführt.
- ✓ Der Kapitalstand ist variabel, da sich durch Zahlungen das aushaftende Obligo konformmäßig verändert.
- ✓ Verzinsung:
3-Monats-Euribor zuzgl. Aufschlag von 1,75% aufgerundet auf das nächste ¼ Prozent bei vierteljährlicher Anpassung.
- ✓ Tilgung:
Das aushaftende Obligo ist, ohne dass es einer Kündigung bedarf, spätestens am 30.6.2026 einschließlich Kosten und Zinsen zurückzuzahlen. Der Gesellschafter ist berechtigt, vorfristig Zahlungen zu leisten, die auf etwaige Kosten, dann auf die aufgelaufenen Zinsen und zuletzt auf die Hauptforderung verrechnet werden. Ab 5.5.2012 werden monatliche Annuitäten von Euro 500 geleistet.
- ✓ Die Gesellschaft behält sich vor, das aushaftende Obligo jederzeit mit einer Frist von drei Monaten zu kündigen und innerhalb von drei Monaten nach Zugang der Kündigung einschließlich der bis dahin aufgelaufenen Zinsen fällig zu stellen.
- ✓ Der Gesellschafter gewährt der Gesellschaft folgende Sicherheiten:
 - Anspruch des geschäftsführenden Gesellschafters gg die Gesellschaft (GF-Vergütung) unter Berücksichtigung der Pfändungsfreistellung
 - Zahlungsanspruch des Gesellschafters aus einer beschlossenen Ausschüttung
 - Baugrundstück, EZ 123, KG xxxxx

Eine dingliche Besicherung der Forderung gegen Gesellschafter A auf dem als Sicherheit angeführten Grundstück EZ 123 erfolgte bis dato nicht.

Die aus der GmbH ausgezahlten über das Verrechnungskonto Gesellschafter gebuchten Geldbeträge wurden zum größten Teil zur Anschaffung des Grundstückes EZ 123 und zur Errichtung eines auf diesem Grundstück befindlichen großzügigen Einfamilienhauses, das von den Gesellschaftern als Hauptwohnsitz genutzt wird, verwendet (Verkehrswert der Liegenschaft derzeit: ca. Euro 500.000 (konservativ geschätzt)).

Die vertraglich vereinbarte Verzinsung des Gesellschafterverrechnungskontos wurde tatsächlich vorgenommen.

Eine Tilgung von monatlich Euro 500 – so wie schriftlich vereinbart – erfolgte bis dato.

Variante:

Der Betrieb der S-GmbH wurde im Jahr 2014 im Rahmen eines asset-deals verkauft. Dem Stand der Verrechnungsforderung der S-GmbH ggü. A zum 31.12.2014 iHv 697.540 EUR steht ein Bilanzgewinn der GmbH iHv 825.360 EUR gegenüber, der primär auf den Gewinn aus der Veräußerung des Betriebes zurückzuführen ist. Dieser soll nicht ausgeschüttet sondern vorgetragen werden.

Die S-GmbH hat ihre operative Tätigkeit nach der Betriebsveräußerung eingestellt; seit 2015 erzielt die S-GmbH daher keine Umsätze und zahlt auch keinen Geschäftsführerbezug mehr an Herrn A aus. Es ist offenbar weder eine Wiederaufnahme einer operativen Tätigkeit noch eine Liquidation der S-GmbH beabsichtigt, sondern es sollen schlichtweg die Verrechnungsforderung als auch der Gewinnvortrag „stehen gelassen“ werden.

4.3. Fragestellung

- a) Zu Fall 1: Ertragsteuerliche Behandlung des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers: Wann liegt eine verdeckte Ausschüttung der von der Gesellschaft gewährten Geldmittel vor?
- b) Zu Fall 2: Ertragsteuerliche Beurteilung - liegt bereits in der „Herausnahme“ der Geldbeträge aus der GmbH durch den Gesellschafter-GF eine verdeckte Ausschüttung (an der Wurzel) vor?
- c) Zu Variante Fall 2: Ergibt sich – sofern in der „Herausnahme“ der Geldbeträge aus der GmbH zunächst noch keine verdeckte Ausschüttung (an der Wurzel) vorliegen sollte – eine Änderung der ertragsteuerlichen Beurteilung im Hinblick auf das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung?

4.4. Lösung

Werden einem Gesellschafter von der GmbH (bzw. einer sonstigen Körperschaft), an der er beteiligt ist, Geldmittel überlassen, kann entweder eine Kreditierung oder eine verdeckte Ausschüttung des Geldbetrages vorliegen. Wird der Geldbetrag auf einem Verrechnungskonto verbucht, ist in der Regel davon auszugehen, dass der Gesellschaft ein Rückforderungsanspruch gegenüber dem Gesellschafter zusteht, womit eine Kreditierung des überlassenen Geldbetrages angenommen werden kann.

Aus der Judikatur des VwGH (VwGH 17.12.2014, 2011/13/0015; 26.2.2015, 2012/15/0177) zu Verrechnungskonten von Gesellschaftern ist Folgendes abzuleiten:

- Bei Verbuchung des überlassenen Geldbetrages auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters kann eine verdeckte Gewinnausschüttung nur dann vorliegen, wenn im Vermögen der Gesellschaft keine durchsetzbare Forderung an die Stelle des überlassenen Geldbetrages tritt.
- Keine durchsetzbare Forderung liegt vor, wenn eine Rückzahlung des auf dem Verrechnungskonto verbuchten Geldbetrages von vornherein durch den Gesellschafter nicht gewollt war oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten war.
- Die Uneinbringlichkeit ist absehbar, wenn der Gesellschafter über keine ausreichende Bonität bzw die Gesellschaft über keine ausreichenden Sicherheiten verfügt, sodass es absehbar ist, dass der kreditierte Betrag (samt Zinsen) bis zum vereinbarten Ablauf der Kreditdauer nicht beglichen werden kann.

Es ergeben sich folgende Prüfschritte:

1) Prüfung des Überlassungsverhältnisses

- "Vereinbarung" über die Höhe des Geldbetrages (Kreditrahmen)
- "Vereinbarung" über die Laufzeit des überlassenen Geldbetrages (Kreditdauer)
- Für diese beiden Rahmenbedingungen, die für eine Kreditierung immer erfüllt sein müssen, ist ein gewisses Maß an Dokumentation erforderlich
- Liegt keine dokumentierte Vereinbarung über die Laufzeit der Kreditierung vor, ist davon auszugehen, dass eine kurzfristige Geldmittelüberlassung vorliegt, vergleichbar einem Kontokorrentverhältnis. Bei fremdüblichen Verhältnissen hat dies zur Folge, dass die Verzinsung entsprechend hoch sein muss. Wenn dies nicht der Fall ist, kann bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Zinsdifferenz angenommen werden.

2) Prüfung der Bonität des Gesellschafters im Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung

- laufende aktuelle und zukünftige Einkommen des Gesellschafters exklusive Einkommensbestandteile, die dem Grunde und der Höhe nach ungewiss sind (wie zB zukünftige Gewinnausschüttungen).
- Stabilität der Einkommenssituation: Zu berücksichtigen ist zB eine Verschlechterung der Einkommenssituation des Gesellschafters infolge einer Pensionierung.
- Berücksichtigung der Ersparnisse des Gesellschafters (insbesondere Immobilien und Kapitalvermögen) unter der Bedingung, dass eine Verwertung zukünftig realistisch erscheint und keine sonstigen Gläubiger vorrangig befriedigt

*Hinweis: Dies ist nur ein Begutachtungsentwurf.
Die endgültige Version kann von diesem Entwurf abweichen!*

werden müssen (zB die Verwertung eines Grundstücks, welches mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten eines Dritten behaftet ist, ist nicht realistisch).

- Berücksichtigung der vorhandenen Schulden und Verpflichtungen des Gesellschafters (zB Unterhaltsverpflichtungen aufgrund einer Scheidung, sonstige Kreditverbindlichkeiten).
- Einräumung von Sicherheiten durch den Gesellschafter: Werden bei einer Kreditierung von über 50.000 Euro und einer vereinbarten Dauer der Kreditierung von über drei Jahren keine Sicherheiten durch den Gesellschafter gewährt, ist dies ein starkes Indiz für keine Fremdüblichkeit, da bei derartigen Beträgen unter fremden Dritten in der Regel Sicherheiten verlangt werden. In diesen Fällen muss die Bonität des Gesellschafters (in Bezug auf Einkommen, sonstige Vermögenswerte) sehr gut sein, um fehlende Sicherheiten rechtfertigen zu können. Siehe zu fehlenden Sicherheiten auch BFG 6.4.2016, RV/7103150/2013.
- Werden bei Fehlen von Sicherheiten im Falle einer Verschlechterung der Bonität des Gesellschafters keine unverzüglichen Maßnahmen durch die Gesellschaft gesetzt, um die Einbringlichkeit der Forderung sicherzustellen, ist von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen.

5. Ausschüttungen an eine liechtensteinische AG

5.1. Bezugshabende Norm und Richtlinie samt Randzahlen

Art. 10 DBA Liechtenstein, EAS 2956 und 2976

5.2. Sachverhalt

Eine österreichische GmbH ist eine 100 %-ige Tochtergesellschaft einer liechtensteinischen AG. Die Bilanz für das Jahr 2014 wurde bereits erstellt und ein Teil des Bilanzgewinnes soll an die liechtensteinische AG ausgeschüttet werden. Die AG ist operativ tätig.

5.3. Fragestellung

Wie sollen diese Ausschüttungen im Lichte der EAS 2956 und 2976 steuerlich behandelt werden? Was gilt, wenn die Muttergesellschaft eine schweizerische AG ist?

5.4. Lösung

Im Zuge der Revision des Doppelbesteuerungsabkommens mit Liechtenstein aus dem Jahr 2013 wurde Art. 10 neu gefasst. Art. 10 Abs. 1 iVm Abs. 2 lit. a DBA-Liechtenstein idF BGBl. III Nr. 302/2013 sieht nun keine Besteuerung von Dividenden im Staat vor, aus dem die Dividendenzahlungen stammen, wenn diese von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, sofern der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft) ist, die im Zeitpunkt des Zufließens der Dividenden während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwölf Monaten eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 10% des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft hält. Andernfalls gilt, dass der Staat, aus dem die Zahlungen stammen, 15% des Bruttobetrags der Dividenden besteuern darf.

Die Bestimmungen des Revisionsprotokolls finden für Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Jänner 2014 beginnen, Anwendung. Nach der bisherigen Fassung von Art. 10 DBA-Liechtenstein war in jedem Fall für den Staat, aus dem die Dividendenzahlungen stammen, ein Besteuerungsrecht in Höhe von 15% des Bruttobetrags der Dividenden vorgesehen.

Liegt im vorliegenden Fall eine unmittelbare Beteiligung einer liechtensteinischen AG an einer österreichischen GmbH in Höhe von mindestens 10% vor und ist die Behaltefrist von zwölf Monaten erfüllt, ist somit abkommensrechtlich eine Befreiung von der Kapitalertragsteuer vorzusehen. Andernfalls ist die österreichische Quellensteuer auf 15% zu reduzieren. Für die

Durchführung der abkommensrechtlichen Steuerentlastung sind die Regelungen der DBA-Entlastungsverordnung (BGBl. III Nr. 92/2005) maßgeblich.

Art. 5 iVm Art. 3 der Richtlinie 2011/96/EU („Mutter-Tochter-Richtlinie“) sieht vor, dass die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit sind, wenn die Muttergesellschaft zu mindestens 10% am Kapital der Tochtergesellschaft beteiligt ist und weitere in der Richtlinie genannte Bedingungen erfüllt sind. Eine dieser Bedingungen ist, dass die Muttergesellschaft im Anhang I Teil A der Richtlinie aufgelistet ist (Art. 2 lit. a sublit. i).

Die Bestimmungen der Richtlinie wurden in § 94 Z 2 EStG 1988 und der Anlage 2 zum EStG 1988 umgesetzt (vgl. dazu auch Rz. 7755ff EStR), welche abkommensrechtlichen Bestimmungen vorgehen. Laut § 94 Z 2 EStG 1988 gilt, dass die Beteiligung während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr zu bestehen hat und dass die Kapitalbeteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft entweder unmittelbar oder mittelbar sein muss. Ist diese mittelbar, so ist erforderlich, dass die Beteiligung über eine Gesellschaft gehalten wird, die ebenfalls von der Richtlinie umfasst und somit in der Anlage 2 zum EStG 1988 aufgelistet ist.

Art. 10 Abs. 2 DBA-Liechtenstein hingegen sieht lediglich im Falle einer unmittelbaren Beteiligung eine Befreiung von der Quellensteuer vor.

Da Liechtenstein ein EWR-Staat ist, stellt sich die Frage, ob die Mutter-Tochter-Richtlinie auch auf Liechtenstein unmittelbar anzuwenden ist.

In EAS 2956 und EAS 2976 aus dem Jahr 2008 wurde festgehalten, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie nur für Mitgliedstaaten der EG und nicht auch für EWR-Staaten gelte. Auch das Verlangen nach über das DBA-Liechtenstein hinausgehenden österreichischen Quellensteuerentlastungen unter Berufung auf EWR-Recht und auf die diesem Recht inhärenten Diskriminierungsverbote der EG-Grundfreiheiten sei nicht gerechtfertigt. In diesem Zusammenhang wurde auf die zu diesem Zeitpunkt fehlende Amtshilfe mit Liechtenstein hingewiesen. Im Zuge der Revision des Abkommens mit Liechtenstein im Jahr 2013 wurde eine umfassende Amtshilfe im Verhältnis zu Liechtenstein eingeführt, welche erstmals für das am 1. Jänner 2014 beginnende Steuerjahr gilt. Dies ändert jedoch nach Ansicht des BMF nichts daran, dass eine unmittelbare Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie in Bezug auf Liechtenstein nicht in Betracht kommt. Es gilt nämlich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, dass eine unmittelbare Anwendung einer Richtlinie u.a. nur dann erfolgen kann, wenn die betreffende in der Richtlinie enthaltene Bestimmung eine Verpflichtung ent-

hält, die ihrem Wesen nach keiner weiteren Maßnahme der Gemeinschaftsorgane oder der Mitgliedstaaten bedarf (zB EuGH 4.12.1974, Rs. C-41/74, Van Duyn gegen Home Office). Gesellschaften nach liechtensteinischem Recht finden im Anhang I Teil A der Mutter-Tochter-RL jedoch keine Erwähnung, somit wäre eine unmittelbare Anwendung der RL auf EWR-Staaten ausgeschlossen.

Es ist darüber hinaus zu prüfen, ob die im EWR-Abkommen vorgesehenen Diskriminierungsverbote in Bezug auf die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit gebieten, dass Österreich innerstaatliche Maßnahmen umsetzt, wonach liechtensteinische Gesellschaften gleich behandelt werden wie solche, die von der Mutter-Tochter-Richtlinie umfasst sind.

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union kann eine fehlende Amtshilfebereitschaft zur Versagung von Steuervorteilen gegenüber Steuerpflichtigen eines Nicht-EU-Staates berechtigen (EuGH 18.12.2007, C-101/05, Rechtssache "A"). Da nun eine umfassende Amtshilfe im Verhältnis zu Liechtenstein vorgesehen ist, könnte daraus der Schluss gezogen werden, dass eine Ungleichbehandlung von liechtensteinischen Gesellschaften und Gesellschaften aus EU-Staaten grundsätzlich nicht mehr gerechtfertigt ist. Diesem Erfordernis wird durch Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-Liechtenstein idF BGBl. III Nr. 302/2013 im Fall von unmittelbaren Beteiligungen bereits Rechnung getragen. Im Fall einer lediglich mittelbaren Beteiligung einer liechtensteinischen Gesellschaft an einer österreichischen Gesellschaft stellt sich jedoch das Problem, dass nicht gewährleistet ist, dass die Beteiligung über Personen in Staaten gehalten wird, mit denen eine umfassende Amtshilfe möglich ist, wie dies gemäß § 94 Z 2 EStG für die Befreiung von der Kapitalertragsteuer bei Ausschüttungen an ausländische Körperschaften, die von der Mutter-Tochter-Richtlinie umfasst sind, der Fall ist. Im Falle einer mittelbaren Beteiligung über Nicht-EU-Gesellschaften ist somit nicht sichergestellt, dass Österreich alle Informationen erhalten kann, die für die Prüfung der Voraussetzungen für die Befreiung erheblich sind.

Seitens des BMF wird daher weiterhin an der Auffassung festgehalten, dass die im EWR-Recht verankerten Diskriminierungsverbote keinerlei innerstaatliche Maßnahmen in Bezug auf die steuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen österreichischer Gesellschaften an liechtensteinische Gesellschaften gebieten.

Anders stellt sich die Situation im Verhältnis zur Schweiz dar, welche nicht dem EWR angehört. Im Verhältnis zur Schweiz ist Art. 9 des Änderungsprotokolls zum Zinsenabkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft maßgeblich. Diese Bestimmung sieht vor, dass unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen

oder auf Abkommen beruhenden Vorschriften in der Schweiz und in den Mitgliedstaaten zur Verhütung von Betrug und Missbrauch Dividendenzahlungen von Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften im Quellenstaat nicht besteuert werden, wenn

- die Muttergesellschaft mindestens zwei Jahre lang eine direkte Beteiligung von mindestens 25 % am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft hält und
- die eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat und die andere Gesellschaft in der Schweiz steuerlich ansässig ist und
- nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten keine der beiden Gesellschaften in diesem Drittstaat steuerlich ansässig ist und
- beide Gesellschaften ohne Befreiung der Körperschaftsteuer unterliegen und beide die Form einer Kapitalgesellschaft aufweisen. Für die Schweiz umfasst der Begriff "Kapitalgesellschaft" die „société anonyme“/„Aktiengesellschaft“/„società anonima“, die „société à responsabilité limitée“/„Gesellschaft mit beschränkter Haftung“/„società a responsabilità limitata“ und die „société en commandite par actions“/„Kommanditaktiengesellschaft“/„società in accomandita per azioni“.

6. Bewertung einer Beteiligung nach dem Wr. Verfahren 1996

6.1. Bezugshabende Norm und Richtlinie samt Randzahlen

§ 1 Abs 5 StiftEG, StiftR 2009 Rz 318

6.2. Sachverhalt

Ein Ehepaar ist Eigentümerin einer Hotel GmbH. Eine Stiftung wird gegründet und die Anteile an der GmbH und der KG werden am 14.4.2012 eingebracht.

Der gemeine Wert der Anteile wird nach dem Wiener Verfahren mit 290 TEUR ermittelt.

Die Anteile werden an einen russischen Investor am 18.4.2014 um 5,4 MEUR verkauft.

Eine Unternehmensbewertung nach Ertragswertverfahren ergab einen Wert von 864 TEUR.

6.3. Fragestellungen

- a) Ist der Kaufpreis der zeitnahen Anteilsabtretung für die Ermittlung des gemeinen Wertes maßgeblich?
- b) Ist das Wiener Verfahren anwendbar?
- c)

6.4. Lösung

Der gemeine Wert und seine Ermittlung

Gem. § 13 Abs. 2 BewG sind Aktien, Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genussscheine, sofern kein inländischer Kurswert besteht, mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Ableitbar ist der gemeine Wert aus zeitnahen Verkäufen. Ist dies nicht möglich, ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten zu schätzen.

Das Gesetz trifft keine Aussage welche Schätzungsmethode anzuwenden ist, jedoch hat sich die Schätzung an bestimmte Vorgaben zu orientieren, die aus der Judikatur des VwGH ableitbar sind (Vgl. VwGH 6.3.1978, 745/77; 17.10.1980, 3447/78; VwGH 6.10.1980, 2915/78; VwGH 14.1.1991, 89/15/0003 unter Verweis auf 6.10.1980, 2915/78; VwGH 28.04.1994, 93/16/0186 unter Verweis auf 14.11.1988, 87/15/0064 29.11.2001, 2001/16/0296, 4.11.1994, 94/16/0156; VwGH 16.12.1998, 97/13/0054).

Das Ergebnis der Schätzung (der innere Wert) und der Marktpreis müssen nicht übereinstimmen.

Das Wr. Verfahren 1996 stimmt mit den oben dargestellten Schätzungsprinzipien des gemeinen Wertes nicht überein, da nur Vergangenheitswerte berücksichtigt werden.

Anwendung des Wr. Verfahrens

Nach der gesetzlichen Textierung des § 13 Abs 2 BwG stellt die Ermittlung des gemeinen Werts eine Schätzung iSd 184 BAO dar. Ein dafür verwendetes Bewertungsverfahren ist im Anwendungsbereich des § 13 BewG 1955 allerdings nur dann zur Ermittlung des gemeinen Wertes geeignet, wenn es die im § 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG 1955 zwingend verankerte Berücksichtigung von Gesamtvermögen und Ertragsaussichten beachtet. Ziel einer Schätzung ist es den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen (vgl. zB. VwGH 21.10.2004, 2000/13/0043). Daher ist nach Durchführung der Berechnung eine Plausibilisierung der Ergebnisse vorzunehmen. Unter anderem hat der UFS in seiner Entscheidung vom 26.11.2009 RV/0391-F/08, bereits erkannt, dass die Anwendung des Wr. Verfahrens 1996 auf eine thesaurierende vermögensverwaltende Gesellschaft als untaugliche Schätzungs- methode nicht geboten ist.

Die Verwaltungspraxis hatte bisher die Anwendung des Wiener Verfahrens anerkannt. Mit Erlass GZ 08 1037/1-IV/8/96 vom 13. November 1996 wurde das Wr. Verfahren 1996 als Nachfolgerin des Wiener Verfahrens 1989 eingeführt. Laut diesem Erlass kann dieses Verfahren als Richtlinie zur Schätzung dienen; der Anwendungsbereich des Wr. Verfahren 1996 ist beschränkt (vgl. VwGH 14.2.1992, 90/15/0184, 25.9.1997, 96/16/0134). Nach Ansicht des VwGH handelt es sich um eine nicht verbindliche (mangels gehöriger Kundmachung) aber geeignete Grundlage für eine Schätzung, somit folgte der VwGH der Verwaltungspraxis.

Vom VwGH wurde über die Zulässigkeit des Wr. Verfahrens 1996 zuletzt im Jahr 2001 (vgl. VwGH 18.07.2001, 99/13/0217) abgesprochen und diese bestätigt, da die Anwendung des Wiener Verfahrens damals noch weitgehend der Praxis entsprochen hat. Ebenso anerkannte der UFS das Wr. Verfahren als geeignetes Schätzungsverfahren an (Vgl. UFS vom 9.12.2009, RV/1007). Auch im Salzburger Steuerdialog 2009 wurde noch die Auffassung vertreten, dass das Wr. Verfahren 1996 als geeignete Schätzungsmethode für die Ermittlung des gemeinen Wertes herangezogen wird. Im Jahr 2009 war die Entwicklung allerdings noch im Fluss und die Verwaltungspraxis hatte aufgrund der Rechtsprechung an der Zulässigkeit des Wiener Verfahrens festgehalten.

Mittlerweile hat sich die Literatur und die betriebswirtschaftliche Praxis allerdings in eine andere Richtung entwickelt, siehe *Nadvornik* u.a.: Bestandsaufnahmen der aktuellen Unter-

*Hinweis: Dies ist nur ein Begutachtungsentwurf.
Die endgültige Version kann von diesem Entwurf abweichen!*

nehmensbewertungslandschaft in Österreich, RWZ 2012/5. Das Fachgutachten zur Unternehmensbewertung (KFS/BW 1) erkennt das Wiener Verfahren als Bewertungsverfahren nicht an. Da sich die Entwicklung der Unternehmensbewertungsverfahren inzwischen derart präzisiert hat, erscheint es geboten, darauf zu reagieren. Die Aussage des Salzburger Steuerdialogs 2009 wird daher nicht mehr aufrechterhalten.

ENTWURF