

I. Teil

Rechtsformwahl

1. Kapitel

Kapitalgesellschaften

Natalie Kaan

Literatur: *Doralt*, Steuerrecht 2015/2016 (2015); *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ (2013) und II⁷ (2014); *Götz/Tschuschnig*, Steuerliche Aspekte der Sanierung von Unternehmen, taxlex 2006, 452; *Mayr/ Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, Körperschaftsteuer 2014/15, SWK-Sonderheft (2014); *Mühllehner/Zöchling* (Hrsg), Die neue Gruppenbesteuerung, SWK-Sonderheft (2004); *Rahn*, Budgetbegleitgesetz 2011 – Änderungen der Besteuerung von Beteiligungsveräußerungen; BMF 13. 5. 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015.

I. Allgemeines

Anders als bei Personengesellschaften wird die Kapitalgesellschaft als eigenes Steuerrechtssubjekt anerkannt und als solches eigens der Besteuerung unterzogen (Trennungsprinzip). Die laufende Besteuerung der Kapitalgesellschaften ist im Körperschaftsteuergesetz (KStG) geregelt. Der Besteuerungsgegenstand ist grundsätzlich ident mit dem der Einkommensteuer. Es handelt sich bei beiden Steuern um Steuern auf den Ertrag (Ertragsteuern). Als juristische Personen privaten Rechts erfasst das KStG neben der Aktiengesellschaft (AG) und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) auch die Societas Europaea. **1.1**

Neben der KSt sind für Körperschaften als Steuersubjekte die meisten anderen Steuergesetze relevant; dazu zählen insbesondere das Umsatzsteuergesetz (UStG) sowie das Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) oder das Gebührengesetz (GebG). **1.2**

II. GmbH & AG

A. Gründung

Der Ersterwerb von Gesellschaftsrechten und damit die Gründung einer inländischen Kapitalgesellschaft unterlag bis 31. 12. 2015 der Gesellschaftsteuer (nach KVG) iHv 1% des Wertes der Gegenleistung. Mit Ablauf des 31. 12. 2015 trat Teil I des KVG (Gesellschaftsteuer) außer Kraft. Rechtsvorgänge, bei denen die Steuerschuld nach dem 31. 12. 2015 entsteht, unterliegen also nicht mehr der Gesellschaftsteuer. **1.3**

Werden Liegenschaften in die Gesellschaft eingelegt, unterliegt das Rechtsgeschäft der GrESt iHv 3,5% der Gegenleistung. Gegenleistung für die Sacheinlage ist hier der Wert **1.4**

der neu emittierten Gesellschaftsrechte (dazu näher Rz 1.12). Die Eintragung des Eigentumsrechtes in das Grundbuch unterliegt der Eintragungsgebühr iHv 1,1% des dreifachen Einheitswertes (dazu näher Rz 1.12).

- 1.5** Besonderheit NeuFÖG: Das Neugründungs-Förderungsgesetz (NeuFÖG) hat die Förderung der Gründung von Betrieben einerseits, aber auch die Übertragung von solchen zum Gegenstand; erreicht wird dies durch verschiedene Steuer-, Gebühren- und Beitragsbefreiungen; im Fall der Neugründung beispielsweise werden folgende Steuern, Gebühren und Beiträge nicht eingehoben:

- durch die Neugründung unmittelbar veranlasste Stempelgebühren und Bundesverwaltungsabgaben (wie zB für Betriebsanlagengenehmigungen);
- GrESt im Fall der Einbringung von Grundstücken auf gesellschaftsvertraglicher Ebene;
- Gerichtsgebühren für Eintragungen im Firmen- und Grundbuch (wenn durch die Neugründung unmittelbar veranlasst);
- bestimmte Lohnabgaben, wie DB zum FLAF, DZ, Wohnbauförderungsbeiträge des Dienstgebers, Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung für bestimmte Personen; je für einen bestimmten Zeitraum.

Als „Neugründer“ gilt, wer als Betriebsinhaber eine bisher nicht vorhandene betriebliche Struktur durch Neugründung eines gewerblichen, land- und forstwirtschaftlichen oder dem selbständigen (freiberuflichen) Erwerb dienenden Betrieb schafft und sich bisher in den letzten 5 Jahren nicht in vergleichbarer Weise weder im In- noch im Ausland beherrschend betrieblich betätigt hat. Als Betriebsinhaber gelten dabei auch Gesellschafter von Kapitalgesellschaften, wenn sie zu mehr als 50% am Vermögen der Kapitalgesellschaft oder zu mehr als 25% beteiligt und zusätzlich zur Geschäftsführung befugt sind.

Um in den Genuss der jeweiligen Förderung zu kommen, muss der Antragsteller bei der jeweiligen Behörde im Zeitpunkt der Inanspruchnahme das hierfür vorgesehene Formular (NeuFö 2, erhältlich etwa im Internet unter www.bmf.gv.at/formulare), im Original vorlegen. Auf diesem muss die gesetzliche Berufsvertretung bestätigen, dass eine Beratung über die Neugründung durchgeführt wurde. Wenn die Erklärung im Rahmen der eGründung über das Unternehmensserviceportal (ww.usp.gv.at) vorgenommen wird, kann der signierte Ausdruck der Erklärung den betroffenen Behörden vorgelegt oder im Zuge der eGründung elektronisch zur Verfügung gestellt werden.

- 1.6** Im Rahmen der Gründung stellt sich weiters die Frage nach der Abzugsfähigkeit der Gründungskosten für körperschaftsteuerliche Zwecke (s Rz 1.19) bei der Gesellschaft. Abzugsfähig sind jene Gründungskosten, zu deren Tragung die Gesellschaft gesellschaftsrechtlich (§ 7 GmbHG) verpflichtet ist (vgl KStR 2013 Rz 806). Gründungskosten, die über die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung hinausgehen und von der Gesellschaft getragen werden, stellen eine verdeckte Gewinnausschüttung (s Rz 1.34) dar. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Übernahme der Gründungskosten durch die Gesellschaft einer (gesellschaftsrechtlichen) Angemessenheitsprüfung unterliegt. In der Praxis wird die Angemessenheitsgrenze bei 20% des Stammkapitals gezogen.
- 1.7** Der Vorsteuerabzug für die im Zusammenhang mit der Gründung stehenden Kosten ist zulässig (UStR 2000 Rz 1992).

B. Kapitalmaßnahmen

1. Allgemeines

Prinzipiell gilt der Grundsatz, dass Vermögensverschiebungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, den Gewinn der Kapitalgesellschaft nicht beeinflussen. Einlagen führen also nicht zu einer Erhöhung des Gewinns, Entnahmen nicht zu einer Reduktion desselben. Dabei ist es gleichgültig, ob die Einlagen im Rahmen der Gründung oder zu einem späteren Zeitpunkt erbracht werden und ob diese offen oder verdeckt erfolgen. **1.8**

Das Eigenkapital der Gesellschaft kann auf verschiedene Weise gestärkt oder vermindert werden. Nicht jede das Eigenkapital betreffende Maßnahme führt aber automatisch zu einer Veränderung des Stamm- oder Nennkapitals, da das Eigenkapital als unternehmensrechtlicher Begriff nicht nur das Stamm- oder Nennkapital, sondern auch die (gebundenen und nicht gebundenen) Kapitalrücklagen, die (gesetzlichen, satzungsmäßigen und freiwilligen) Gewinnrücklagen sowie den Bilanzgewinn (Bilanzverlust) umfasst. Neben der Kapitalerhöhung und der Kapitalherabsetzung kommen daher auch freiwillige Leistungen des Gesellschafters in Betracht, die zwar den Wert der Gesellschaftsrechte erhöhen können, jedoch ohne Einfluss auf das Stamm- oder Nennkapital bleiben, beispielsweise ein Zuschuss (auch als Forderungsverzicht möglich), die Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung oder zu einer den Wert unterschreitenden Gegenleistung. **1.9**

2. Zuschüsse

Zuschüsse sind freiwillige Leistungen des Gesellschafters. Hierbei handelt es sich um Vermögenszuwendungen, die der Gesellschafter ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang an die Gesellschaft erbringt. **1.10**

3. Forderungsverzicht als Zuschuss

Nach § 8 Abs 1 KStG ist bei einem Forderungsverzicht durch den Gesellschafter bei fehlender Werthaltigkeit der Forderung der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung (Körperschaft)steuerwirksam. **1.11**

Beispiel:

Die Muttergesellschaft M hat ihrer Tochtergesellschaft T ein Darlehen von 100 gewährt. Die Tochtergesellschaft T schlittert in eine Krise und droht insolvent zu werden. Die Muttergesellschaft M schreibt daher die Darlehensforderung auf 20 ab, weil mehr als eine Rückzahlung von 20 durch T nicht mehr möglich erscheint. Um T zu sanieren, verzichtet M auf die gesamte Darlehensforderung. Bei T entsteht dadurch ein steuerbarer Gewinn iHv 80 (nicht werthaltiger Teil der Forderung), hinsichtlich der 20 wird der Verzicht als *causa societatis* gegeben betrachtet und löst daher keine Körperschaftsteuer aus.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Besonderheiten der Besteuerung von Sanierungsgewinnen (s Rz 1.30) hinzuweisen.

4. Sonderfall: Liegenschaft

- 1.12** Werden Liegenschaften in die Gesellschaft eingelegt, unterliegt das Rechtsgeschäft grundsätzlich der GrESt iHv 3,5% der Gegenleistung. Gegenleistung für die Sacheinlage sind in einem solchen Fall die von der Gesellschaft neu ausgegebenen Kapitalanteile (Kapitalerhöhung). Bemessungsgrundlage für die GrESt ist somit der Wert dieser neu emittierten Kapitalanteile, der idR dem Wert des Grundstücks entsprechen wird.

Liegt jedoch keine Gegenleistung vor, wie zum Beispiel im Fall eines Zuschusses ohne Kapitalerhöhung, kommt es lediglich zu einer Erhöhung des Gesellschaftsvermögens und als Reflexwirkung zu einer Wertsteigerung der bestehenden Gesellschaftsanteile. Es besteht aber keine Verpflichtung der Gesellschafter zur Erbringung einer Leistung. Diesfalls liegt ein „unentgeltlicher“ Erwerbsvorgang iSd GrEStG vor. Bemessungsgrundlage ist dann – mangels Gegenleistung – der sogenannte Grundstückswert. Es kommen der progressive Stufenarbit sowie – soweit bei mehreren aufeinanderfolgenden Erwerben Parteienidentität besteht – die Vorschriften über die Zusammenrechnung (!) zur Anwendung (§ 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG) (s Rz 7.28). (Exkurs: Bei der Sachausschüttung der Liegenschaft geht das BMF von einer Übereignung des Grundstückes an Zahlung statt aus. Es erlösche der Anspruch auf Auszahlung des Bilanzgewinnes (in entsprechender bzw. vereinbarter Höhe), womit dieser Wert (der Wert des erloschenen Zahlungsanspruches) die Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes wäre (vgl zuletzt VwGH 25. 11. 2015, 2015/16/0034). Die Grunderwerbsteuer sei daher gemäß § 4 Abs 1 GrEStG 1987 vom Wert dieser Gegenleistung, mindestens aber vom Grundstückswert des erworbenen Grundstückes zu berechnen).

Die Eintragung des Eigentumsrechtes im Grundbuch unterliegt der Eintragungsgebühr iHv 1,1% (TP 9 lit b Z 1 GGG). Bemessungsgrundlage bildet – und zwar unabhängig davon, ob es eine Gegenleistung gibt oder nicht – stets der dreifache Einheitswert (§ 26 Abs 1 Z 2 GGG).

Zur Übertragung eines Grundstücks im Rahmen einer Umgründung s Rz 5.70, 5.181.

5. Kapitalerhöhung

- 1.13** Die Kapitalerhöhung, welche Stamm- oder Nennkapital erhöht, kann auf zwei Arten vorgenommen werden. Entweder erfolgt die Zuführung der notwendigen Mittel von außen und führt so zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens (effektive Kapitalerhöhung) oder sie erfolgt von innen, also aus Gesellschaftsmitteln durch Umwandlung von Rücklagen in Stamm- oder Nennkapital (nominelle Kapitalerhöhung). Die steuerlichen Konsequenzen entsprechen jenen bei der Gründung. Werden Liegenschaften eingelegt, fällt die GrESt iHv 3,5% der Gegenleistung (bzw der Gesellschaftsrechte) an (s dazu Rz 1.12).

6. Verdeckte Einlage

- 1.14** Der Gesellschafter kann einer Gesellschaft Mittel aber nicht nur durch Kapitalerhöhungen und Zuschüsse zuführen, sondern auch als sogenanntes verdecktes Eigenkapital. Von einer verdeckten Einlage spricht man, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft Vermögenswerte überträgt, die Übertragung durch die Gesellschafterstellung veranlasst, aber in ihrer äußeren Erscheinungsform nicht als Einlage erkennbar ist, weil sie bspw durch ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt ist, zB wenn Gegenstände an die Gesellschaft ohne ent-

sprechende Gegenleistung überlassen oder Eigenkapital ersetzende Darlehen gewährt werden. Derartige Leistungen werden wie echtes Eigenkapital behandelt, dh Zinsen iZm Eigenkapital ersetzenden Darlehen werden bspw nicht als Betriebsausgabe anerkannt, sondern wie eine Gewinnausschüttung behandelt. Der Begriff Eigenkapital ersetzender Darlehen ist dabei nicht iSd EKEG, sondern eigenständig zu beurteilen (vgl KStR 2013 Rz 504f). Beim Gesellschafter sind solche verdeckten Einlagen als (nachträgliche) Anschaffungskosten zu aktivieren – es liegt kein Aufwand, sondern eine Vermögensumschichtung vor.

Praxistipp:

Besondere Vorsicht ist bei Gesellschafterdarlehen im Rahmen einer Sanierung geboten, da solche Darlehen von einem Dritten häufig gar nicht oder nicht unter denselben Bedingungen wie vom Gesellschafter eingeräumt würden. Eine derartige Vereinbarung ist nach der Rsp nur bei angemessener Kapitalstruktur steuerlich anzuerkennen – nur dann sind die (fremdüblichen) Darlehenszinsen auch steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben. Zwar kennt die österreichische Rechtsordnung – im Gegensatz zu anderen europäischen Ländern – keine formellen Eigenkapital-Fremdkapital-Quoten bzw sogenannte „thin-capitalisation-rules“, doch ist nach der Rsp des VwGH auf eine angemessene Eigenkapitalausstattung zu achten. Erfahrungsgemäß nimmt die Finanzverwaltung eine Unterkapitalisierung ab einem Verhältnis von Fremdkapital zu Eigenkapital von ca 4:1 bis 3:1 (als Richtwert) an (im Einzelfall ist auf die branchenüblichen Eigenkapitalquoten abzustellen). Folge der Unterkapitalisierung wäre die Umdeutung des Gesellschafterdarlehens in (verdecktes) Eigenkapital – dabei ist jedoch auch eindeutig nachzuweisen, dass die Zufuhr von Eigenkapital wirtschaftlich geboten gewesen wäre und das Darlehen dieses erforderliche Eigenkapital ersetzt (maßgebend ist der Zeitpunkt der Darlehenszahlung).

7. Kapitalherabsetzung

Bei der Kapitalherabsetzung wird zwischen nomineller und effektiver Kapitalherabsetzung unterschieden. Die nominelle Kapitalherabsetzung wird handelsrechtlich gegen bestehende Verluste oder Verlustvträge verrechnet, der steuerliche Verlustvortrag wird von einer solchen Maßnahme aber nicht berührt. Die effektive Kapitalherabsetzung führt zu einer Auszahlung an die Gesellschafter, welche jedoch – ebenso wie die nominelle Herabsetzung – aufgrund der Steuerneutralität von Einlagen und Einlagenrückzahlungen grundsätzlich keinen Steuertatbestand verwirklicht.

1.15

8. Einlagenrückzahlung im steuerlichen Sinne

Die Rückzahlung von Einlagen (durch Auszahlung an die Gesellschafter) ist – auch nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016, geändert durch das AbgÄG 2015 – beim Gesellschafter nicht steuerpflichtig und führt zu einer steuerneutralen Minderung des Beteiligungsansatzes. Es ergeben sich selbst dann keine steuerlichen Auswirkungen, wenn die Rückzahlung in Form einer Ausschüttung erfolgt (§ 4 Abs 12 EStG). Die (ausschüttende) Gesellschaft hat grundsätzlich die Wahl, eine Vermögensübertragung an die Gesellschafter – für steuerliche Zwecke – als Rückzahlung von Einlagen oder als Gewinnausschüttung zu behandeln. Dieses Wahlrecht ist allerdings daran geknüpft, dass sowohl die sogenannte Innenfinanzierung als auch die sogenannte Außenfinanzierung einen positiven Stand

1.16

aufweisen. Für eine Einlagenrückzahlung ist daher ein positiver Einlagenstand, für Ausschüttungen eine positive Innenfinanzierung Voraussetzung; sowohl Stand der Innenfinanzierung als auch Stand der Außenfinanzierung sind daher künftig (ab 1. 1. 2016) in Evidenzkonten zu erfassen (detaillierte Regelungen dazu finden sich in den Erläuterungen zum Steuerreformgesetz 2015/2016 sowie zum AbgÄG 2015).

Über die Bestanddauer der Gesellschaft führt dieses Wahlrecht (idealtypisch) lediglich zu einer zeitlichen Verschiebung von Steuerlasten.

Beispiel:

Der Eigentümer E gründet die Gesellschaft G im Jahr 0 und zahlt 35 als Stammeinlage ein. Im Jahr 1 macht die Gesellschaft G einen Gewinn von 25. Der Gewinn von 20 wird an den Gesellschafter ausgeschüttet. Im Jahr 2 macht die Gesellschaft G keinen Gewinn, am Ende von Jahr 2 verkauft E die Gesellschaft für 75.

Variante 1:

Die Ausschüttung wird als Ausschüttung qualifiziert. Der Gesellschafter hat die Ausschüttung nach Jahr 1 mit 27,5% KESt zu versteuern. Die Steuer auf die Ausschüttung beträgt 5,5. Im Jahr 2 entsteht ein Veräußerungsgewinn von 40 (75 abzüglich 35 Anschaffungskosten), der ebenfalls (vereinfachend) mit 27,5% zu versteuern ist. Die Steuer auf den Ausschüttungsgewinn beträgt 11. Insgesamt sind also 16,5 an Steuer von E zu entrichten.

Variante 2:

Die Ausschüttung wird als Einlagenrückzahlung qualifiziert. Der Gesellschafter hat damit nichts zu versteuern, gleichzeitig reduzieren sich die Anschaffungskosten von 35 um 20 auf 15. Im Jahr 2 entsteht ein Veräußerungsgewinn von 60 (75 abzüglich 15 verminderte Anschaffungskosten), der ebenfalls (vereinfachend) mit 27,5% zu versteuern ist. Die Steuer auf den Ausschüttungsgewinn beträgt 16,5. Insgesamt sind also ebenfalls 16,5 an Steuer von E zu entrichten.

- 1.17** Daraus können sich interessante steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten ergeben.
- 1.18** Gewinnausschüttungen unterliegen im Gegensatz zu Einlagenrückzahlungen im Privatvermögen der Besteuerung nach §§ 27, 27 a EStG. Bei Kapitalgesellschaften sind sie nach § 10 KStG von der KSt befreit (s Rz 1.29). Für Personen, die eine Beteiligung im Privatvermögen halten, ist es daher günstiger, bis zur Höhe ihrer Anschaffungskosten Einlagenrückzahlungen zu erhalten, weil diese ohne Steuerbelastung ausbezahlt werden können, während Kapitalgesellschaften Gewinnausschüttungen bevorzugen werden, die bei ihnen gem § 10 KStG endgültig steuerfrei bleiben und die Anschaffungskosten der Beteiligung im Hinblick auf spätere Veräußerungen nicht gemindert werden. Eine Vermögensübertragung an die Gesellschafter kann aber immer nur für alle Gesellschafter denselben Charakter als Einlagenrückzahlung oder als Ausschüttung haben.

C. Laufende Besteuerung

1. Allgemeines

- 1.19** Kapitalgesellschaften sind unbeschränkt steuerpflichtig, dh mit ihren gesamten in- und ausländischen Einkünften steuerpflichtig, wenn sie Geschäftsleitung oder Sitz im Inland haben.

Praxistipp:

Die einfache „Zwischenschaltung“ (zB ein Österreicher führt sein österreichisches Geschäft über eine liechtensteinische AG) einer Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland („Briefkastengesellschaft“; „Sitzgesellschaft“) ist folglich nicht ausreichend, um der österreichischen Steuerpflicht zu entgehen. Erfolgt die Geschäftsleitung faktisch aus dem Inland, begründet bereits diese Tatsache die inländische Steuerpflicht, auch wenn es sich um eine juristische Person handelt, die nach ausländischem Recht gegründet wurde und auf die ausländisches Recht anwendbar ist.

Der Gewinn der Kapitalgesellschaft unterliegt zunächst der KSt und in der Folge – sofern eine Ausschüttung erfolgt – auf Ebene des Gesellschafters (bei natürlichen Personen) der Einkommensteuer (§ hiezu Rz 1.32 ff). **1.20**

Die KSt ist die Einkommensteuer der juristischen Personen. Anders als die Einkommensteuer ist sie proportional und beträgt (derzeit) 25%; dies unabhängig davon, ob die Gewinne ausgeschüttet oder thesauriert werden. Die KSt ist also als „flat tax“ ausgestaltet. Unabhängig davon, ob und in welcher Höhe ein Gewinn entstanden ist, ist eine Mindest-KSt zu entrichten (§ 24 Abs 4 KStG). Sie beträgt 5% vom jeweiligen Mindestnominalkapital, also bei der GmbH € 1.750,- und bei der AG € 3.500,-. In den ersten fünf Jahren ist die Mindest-KSt auf € 500,-, in den folgenden fünf Jahren auf € 1.000,- reduziert. Die Mindest-KSt ist für das erste volle Kalendervierteljahr zu bezahlen. Erfolgt die Gründung also nach dem jeweiligen Ersten eines Quartals, unterliegt das Rumpfquartal (noch) nicht der Mindest-KSt (KStR 2013 Rz 1554 ff); soweit die Mindest-KSt die tatsächliche KSt-Schuld übersteigt, ist sie als Vorauszahlung anzusehen und mit der in den folgenden Veranlagungsjahren entstehenden tatsächlichen KSt-Schuld zu verrechnen. **1.21**

Auf die zu entrichtende KSt sind vierteljährlich (zum 15. 2., 15. 5., 15. 8. und 15. 11.) Vorauszahlungen zu leisten. Derartige Bescheide über die Festsetzung oder Anpassung von Vorauszahlungen können (soweit nicht aufgrund eines Antrags des Steuerpflichtigen oder infolge eines Rechtsmittelverfahrens erlassen) für das betreffende Veranlagungsjahr bis zum 30. September erlassen werden; der Steuerpflichtige kann – sofern die Voraussetzungen hiefür anhand einer konkreten und detaillierten Einschätzung der voraussichtlichen Einkünfte vollständig offen gelegt und nachgewiesen werden – eine Herabsetzung der bescheidmäßige vorgeschriebenen Vorauszahlung beantragen. **1.22**

Die KSt wird idR als Abschnittsteuer nach dem Einkommen des Kalenderjahres im Wege der Veranlagung erhoben. Bei buchführungspflichtigen (das ist der Regelfall) Kapitalgesellschaften ist ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr anzuerkennen – damit wird die KSt in jenem Jahr veranlagt, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Durch den Wechsel des Bilanzstichtags und damit des Wirtschaftsjahres kann sohin eine Verschiebung des Veranlagungsjahres und damit der Steuerlast erreicht werden. **1.23**

2. Exkurs: Wechsel des Bilanzstichtags

Gemäß § 2 Abs 7 EStG (gilt nicht nur für Kapitalgesellschaften) ist ein Wechsel des Wirtschaftsjahres nur dann zulässig, wenn gewichtige betriebliche (aber nicht steuerliche) Gründe vorliegen und das Finanzamt vorab dem Wechsel zugestimmt hat. Gewichtige betriebliche Gründe können die Eingliederung in einen Konzern (mit anderem Wirt- **1.24**

schaftsjahr) oder die erleichterte Durchführung der Inventur sein. Für bestimmte Branchen (zB Kohlenhändler) kann eine Inventur in den Sommermonaten weniger aufwendig sein als zum Wechsel des Kalenderjahres.

Praxistipp:

Die Änderung des Wirtschaftsjahres bedeutet gleichzeitig eine Änderung des Gesellschaftsvertrags und bedarf sohin einer entsprechenden Beschlussfassung in der Generalversammlung und der Anmeldung zum Firmenbuch. Da es sich um eine Änderung des Gesellschaftsvertrags handelt, wird diese erst mit Eintragung derselben im Firmenbuch wirksam – sie wirkt konstitutiv; weil aber eine rückwirkende Änderung nicht möglich ist, ist darauf zu achten, dass die Änderung vor Ablauf des (neuen) Bilanzstichtags im Firmenbuch durchgeführt ist; vorab bedarf es aber jedenfalls auch einer Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt, da dessen Zustimmung für den Wechsel des Bilanzstichtags Voraussetzung ist; manche Firmenbuchgerichte verlangen sogar die Vorlage der erteilten Zustimmung durch das Finanzamt.

- 1.25** Wie oben bereits ausgeführt, verändert sich durch den Wechsel des Bilanzstichtags das Wirtschaftsjahr, wodurch es – mitunter steuerlich günstig – zu einer Verschiebung des Veranlagungsjahres und damit der Steuerlast (Steuerstundungseffekt) kommt: Prinzipiell entspricht das Veranlagungsjahr dem Wirtschaftsjahr; dieses wiederum entspricht idR dem Kalenderjahr; entspricht das Wirtschaftsjahr aber nicht dem Kalenderjahr, so gilt der Gewinn als in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Beispiel:

Werden Einkünfte im Juni 2015 bezogen, gehören sie bei einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr zum Einkommen des Kalenderjahres 2015. Weicht das Wirtschaftsjahr allerdings ab und endet bspw am 30.4. eines jeden Jahres, so gehören diese Einkünfte zum Wirtschaftsjahr 2015/2016. Das Wirtschaftsjahr endet am 30. 4. 2016, wodurch die Einkünfte aus Juni 2015 zum Einkommen des Kalenderjahres 2016 gehören. Die Steuerlast kann sohin – bei (rechtzeitigem) Wechsel des Bilanzstichtags – auf das Kalenderjahr 2016 hinausgeschoben werden.

3. Akquisitionsfinanzierung

- 1.26** Das steuerpflichtige Einkommen wird grundsätzlich nach den Vorschriften des EStG ermittelt, wobei Kapitalgesellschaften – kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung des § 7 Abs 3 KStG – idR ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen.
- 1.27** § 11 KStG enthält in Abweichung zu den Bestimmungen des EStG einen Katalog von Aufwendungen, die zusätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Hervorgehoben sei hiebei die Möglichkeit der Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungszinsen (nicht jedoch – kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung idF BBG 2014 – von Geldbeschaffungs- und Nebenkosten) im Zusammenhang mit der Anschaffung von Kapitalanteilen idS § 10 KStG, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen. Fremdkapitalzinsen für den Erwerb der angeführten Kapitalanteile sind sohin abzugsfähig, wenn die Kapitalanteile zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht mittelbar oder unmittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw mittelbar oder unmittelbar von einem beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben werden. Dasselbe gilt analog für Kapi-

talerhöhungen oder Zuschüsse, die in Zusammenhang mit einem derartigen Erwerb von Kapitalanteilen stehen.

4. Verlustabzug/Mantelkauf

Auch für Kapitalgesellschaften gelten grundsätzlich die Regelungen des EStG über den Verlustabzug (§ 18 Abs 6 EStG). Erzielt eine Körperschaft in einem Jahr Verluste, können diese in Folgejahren mit positiven Ergebnissen verrechnet werden. Man spricht auch von Verlustvortrag. Das KStG legt jedoch einerseits im Rahmen der Gruppenbesteuerung Besonderheiten fest (vgl hiezu weiter unten Rz 1.40 ff), andererseits schafft es den Tatbestand des sogenannten Mantelkaufs (§ 8 Abs 4 KStG): Ein Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge

- einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und
- wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit
- einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage

nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist. Diese schädliche Strukturänderung kann sich auch über mehrere Jahre erstrecken, wenn ein innerer Zusammenhang besteht. Dies gilt nur dann nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teils betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen.

Ziel des Mantelkaufatbestands ist es, den Handel mit bestehenden Verlustvorträgen (in der Hülle von Kapitalgesellschaften) zu unterbinden.

5. (Internationales) Schachtelprivileg

Bei juristischen Personen sind Gewinnausschüttungen aus inländischen Kapitalbeteiligungen (oder solchen Beteiligungen an EU-Gesellschaften oder Gesellschaften in Drittstaaten, mit denen umfassende Amtshilfe besteht, die nicht unter das internationale Schachtelprivileg fallen) als Beteiligungserträge auf Ebene der Kapitalgesellschaft von der KSt befreit (§ 10 KStG, sogenanntes nationales Schachtelprivileg). Die Befreiung ist nicht abhängig von irgendeiner Beteiligungshöhe oder irgendeiner Beteiligungsdauer. Wirtschaftliches Eigentum an der Beteiligung genügt, auch eine mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft. (Beachte jedoch die Missbrauchsvorschriften, siehe unten).

Auch Beteiligungserträge aus (sonstigen) ausländischen Gesellschaften sind steuerbefreit, jedoch nur, wenn es sich um eine internationale Schachtelbeteiligung handelt, Ein solche liegt unter den nachfolgenden Voraussetzungen vor:

- Die ausländische Gesellschaft muss einer inländischen vergleichbar sein (oder im Falle von EU-Gesellschaften – für die erweiterte Beteiligungsertragsbefreiung – die Voraussetzungen der Richtlinie 2011/96/EU idgF erfüllen);
- die Beteiligung muss von einer rechnungslegungspflichtigen (inländischen oder einer dieser vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen) Körperschaft gehalten werden;
- die Beteiligung muss mindestens 10% betragen (mittelbare Beteiligung über Personengesellschaft genügt) und

- die Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraums von einem Jahr bestehen.

Im Gegensatz zum nationalen Schachtelprivileg umfasst das **internationale Schachtelprivileg** aber nicht nur laufende Gewinne, sondern auch Gewinne aus der Veräußerung oder Liquidation – damit bleiben aber auch sonstige Wertveränderungen (etwa Verluste aus der Beteiligungsveräußerung) außer Ansatz. Dieses Privileg ist aber nicht zwingend – vielmehr kann die Kapitalgesellschaft in der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung oder des (durch Anschaffung zusätzlicher Anteile) Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung eine (unwiderrufliche!) Option auf Steuerwirksamkeit abgeben: die laufenden Gewinne bleiben dann weiter steuerfrei, Wertveränderungen der Beteiligung sind aber steuerwirksam – dies hat den positiven Effekt, dass Veräußerungsverluste und Teilwertabschreibungen steuerwirksam sind – gleichermaßen sind diesfalls aber auch Veräußerungsgewinne steuerwirksam und damit steuerpflichtig. Die Optionserklärung ist also nur dann zu empfehlen, wenn bei der Beteiligung Wertminderungen oder Verluste zu erwarten sind.

Missbrauchsvorschriften: für Beteiligungserträge aus Niedrigsteuerländern (bis zum Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2018 gilt dies dann, wenn der ausländische KSt-Satz unter 15% liegt) kommt es zu einem sogenannten Methodenwechsel, und zwar von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode: demnach unterliegen die ausländischen Beteiligungserträge zwar der österreichischen KSt, die als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehende ausländische Steuer wird jedoch auf Antrag auf die österreichische KSt angerechnet (Ausnahme: keine Anrechnung auf Mindest-KSt) und ist (bei allfälligem Verlust der Muttergesellschaft) vortragsfähig. Eine ähnliche Vorschrift findet auch auf Beteiligungserträge aus (sonstigen) ausländischen Gesellschaften (internationale Schachtelbeteiligung) Anwendung, wobei es zum Methodenwechsel (nur) dann kommt, wenn der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Gesellschaft in der Erzielung sogenannter Passiveinkünfte (Zinsen, Mieten, Lizenzen, Veräußerungseinkünfte) besteht und das ausländische Steuerniveau wesentlich niedriger ist als das österreichische. Bei internationalen Schachtelbeteiligungen müssen also – anders als bei den übrigen Beteiligungserträgen – Passiveinkünfte vorliegen; Beteiligungserträge aus (sonstigen ausländischen) operativen Gesellschaften in Niedrigsteuerländern unterliegen sohin nicht dem Methodenwechsel und bleiben damit steuerfrei.

Mit dem am **1. 1. 2019** in Kraft tretenden **Jahressteuergesetz 2018** (JStG 2018) kommt es zu einer Änderung der Missbrauchsvorschriften, welche vor allem die Vorgaben der auf EU-Ebene bereits 2017 verabschiedeten Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) im nationalen Recht umsetzt. Die Neuregelungen sollen erstmalig für Wirtschaftsjahre anwendbar sein, die nach dem 31. 12. 2018 beginnen und sehen die **Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung** sowie eine **Änderung beim Methodenwechsel vor:**

Bei niedrig besteuerten passiven Tochtergesellschaften und Betriebsstätten (sogenannte CFC-Gesellschaften und -Betriebsstätten) werden die in einem neuen § 10a KStG aufgezählten Passiveinkünfte (Zinsen, Lizenzgebühren, Dividenden, Einkünfte aus Anteilsveräußerungen, Einkünfte aus Finanzierungsleasing, Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken sowie Einkünfte aus sogenannten Abrechnungsunternehmen) hinzugerechnet. Eine solche Hinzurechnung erfolgt immer dann, wenn