

# fiebichNEWS

Ausgabe 4b/2018

## Highlights aus dem Wartungserlass der Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR)

Ihre Ansprechpartnerin ist:

Mag. Simone Pichler

+43(316)324453-18

[sp@fiebach.com](mailto:sp@fiebach.com)



Im Wartungserlass wurden im Wesentlichen die gesetzlichen Änderungen und die Judikatur der letzten drei Jahre eingearbeitet. Besonders hervorzuheben sind die folgenden Aussagen:

### 1. Eigenständiger Betrieb gewerblicher Art (Rz 82)

Jede **Mitunternehmerbeteiligung einer Körperschaft öffentlichen Rechts** stellt einen eigenständigen Betrieb gewerblicher Art dar. Zwischen den einzelnen Betrieben gewerblicher Art und damit auch den Mitunternehmerbeteiligungen kann **kein Ergebnisausgleich** vorgenommen werden.

### 2. Anerkennung Rechtsbeziehungen zwischen Trägerkörperschaft und Betrieben gewerblicher Art (Rz 90/91)

Künftig sollen **Rechtsbeziehungen** zwischen Trägerkörperschaft und Betrieben gewerblicher Art grundsätzlich **anerkannt werden** und nicht mehr – wie bisher – zu einer Einlage, die wie ein Tausch zu bewerten ist, führen. Werden daher Wirtschaftsgüter durch die Trägerkörperschaft an den Betrieb gewerblicher Art zur Nutzung überlassen (befristet oder unbefristet), kann dies folgende ertragsteuerliche Wirkungen entfalten:

- Von der Trägerkörperschaft angeschaffte Wirtschaftsgüter, die für die Nutzung im Betrieb gewerblicher Art vorgesehen sind, gelten daher als von vornherein "für" den Betrieb gewerblicher Art - und nicht für den hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft – angeschafft. Bei der Beurteilung, wann Wirtschaftsgüter "für" den Betrieb gewerblicher Art angeschafft werden, ist nicht nur auf den zeitlichen Zusammenhang (zeitliche Nähe zwischen der Anschaffung und der Nutzung im Betrieb gewerblicher Art), sondern insbesondere auf den funktionalen Zusammenhang (Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes prädestiniert die Nutzung im Betrieb gewerblicher Art) abzustellen.
- Wirtschaftsgüter, die der Trägerkörperschaft "zuzurechnen" sind, etwa weil sie von der Trägerkörperschaft für eine Nutzung außerhalb eines Betriebes gewerblicher Art angeschafft bzw. hergestellt wurden (wie etwa nicht genutzte unbebaute Grundstücke), können hingegen einem Betrieb gewerblicher Art zur Nutzung entgeltlich oder unentgeltlich "überlassen" werden. Findet eine entgeltliche "Nutzungsüberlassung" statt, muss dies ausreichend dokumentiert sein. Soll die "Nutzungsüberlassung" unentgeltlich erfolgen, ist dies ebenfalls entsprechend schriftlich zu dokumentieren. In diesem Falle liegt eine Nutzungseinlage vor, die keine ertragsteuerlichen Auswirkungen hat. Ohne entsprechende Dokumentation wird eine Einlage unterstellt (Ausnahme: Gebäude und Kunstschatze bei einem Museum), die wiederum als Tausch qualifiziert wird.

### 3. Verrechnungskonto von Gesellschaftern (Rz 969)

Für die Frage, ob bei einem Verrechnungskonto eine verdeckte Ausschüttung vorliegt oder nicht, ist darauf abzustellen, ob die Gesellschaft eine durchsetzbare Forderung anstelle des überlassenen Geldbetrages erhält. Ist eine Rückzahlung des auf dem Verrechnungskonto verbuchten Betrages von vornherein durch den Gesellschafter nicht gewollt oder wegen absehbarer Uneinbringlichkeit nicht zu erwarten, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Die Uneinbringlichkeit ist absehbar, wenn der Gesellschafter über keine ausreichende Bonität verfügt und der Gesellschaft keine ausreichenden Sicherheiten bereitgestellt wurden, sodass es absehbar ist, dass der kreditierte Betrag (samt Zinsen) bis zum vereinbarten Ablauf der Kreditdauer nicht beglichen werden kann.

Liegt keine Dokumentation der vertraglichen Rahmenbedingungen (Laufzeit, Verzinsung etc.) vor, ist davon auszugehen, dass eine Art Kontokorrentverhältnis vorliegt. Dies bedeutet nicht nur, dass die Verzinsung entsprechend höher sein muss, sondern auch, dass bei der Beurteilung der Bonität der Gesellschafter die Verbindlichkeit relativ kurzfristig tilgen können muss. Für die Prüfung der Bonität ist das aktuelle und zukünftige Einkommen des Gesellschafters einzubeziehen und die Stabilität der Einkommenssituation zu beurteilen. Zu berücksichtigen sind auch die Ersparnisse des Gesellschafters sowie vorhandene Schulden.

Sicherheiten, die bei einer längeren Laufzeit erforderlich sind, müssen derart ausgestaltet sein, dass die Gesellschaft in der Lage ist, ihre Forderung durch ungehinderten Zugriff bzw. Verwertung zu befriedigen. Verschlechtert sich die Bonität, muss die Gesellschaft umgehend und rechtzeitig Maßnahmen setzen, um die Einbringlichkeit der Forderung sicherzustellen.

### 4. Ausscheiden des Gruppenträgers bei Verschmelzung auf gruppenfremde Körperschaft (Rz 1058a)

Eine **Verschmelzung des Gruppenträgers** auf eine gruppenfremde Körperschaft führt zum Ausscheiden des Gruppenträgers aus der Unternehmensgruppe und somit zu deren Beendigung. Eine **errichtende Umwandlung eines Gruppenmitglieds** in eine GmbH & Co KG erfolgt grundsätzlich innerhalb der Unternehmensgruppe und führt nicht zu einer (partiellen) Beendigung der Gruppe.

### 5. Absetzung Siebentel (Rz 1071)

**Siebentel** aus in Vorgruppenzeiten erfolgten **Teilwertabschreibungen** stellen keine Vorgruppenverluste dar und können in der Unternehmensgruppe verwertet werden. Noch nicht abgereifte Siebentel können auch bei Vorliegen eines Mantelkaufatbestandes weiterhin abgesetzt werden (Rz 994).

### 6. Ergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder (Rz 1082/1083)

Regelungen und Erleichterungen für die Ergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder sind vorgesehen.

### 7. Finale Verluste (Rz 1094)

Liegen bei einem ausländischen Gruppenmitglied aus dem EU-/EWR-Ausland Verluste vor, die im letzten Besteuerungszeitraum (Liquidationszeitraum) vor Abschluss der Liquidation entstanden sind (**finale Verluste**), sind diese nicht nachzuversteuern.

## **8. Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (Rz 1266 bi / bj)**

Das **Abzugsverbot** kommt auch dann zur Anwendung, wenn die **Zinsen** oder **Lizenzgebühren** aufgrund einer **auch** dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10 % unterliegen. Daher fallen auch Steuerermäßigungen in den Anwendungsbereich des Abzugsverbots, die sich nicht ausschließlich auf Zinsen und Lizenzgebühren, sondern auch auf andere Einkünfte beziehen. Weiter wurde klargestellt, dass jegliche fiktive Betriebsausgabe vom gesamten Einkommen, auch fiktive Zinsen vom Eigenkapital, eine schädliche Steuerermäßigung darstellt.

## **9. Abzugsverbot Zinsen und Lizenzgebühren (Rz 1266 bo)**

Die Beurteilung, ob das Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren zur Anwendung gelangt, hat abstrakt in jenem Wirtschaftsjahr zu erfolgen, in dem die Aufwendungen angefallen sind. Besteht zu diesem Zeitpunkt die Möglichkeit einer Inanspruchnahme einer Steuerermäßigung bzw. Steuerrückerstattung (uU auch erst zu einem späteren Zeitpunkt im Wege der Ausschüttung), durch die die Steuerbelastung der Zins- oder Lizenzeinkünfte unter 10% sinken kann, dürfen die Aufwendungen nicht abgezogen werden. Wenn innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren nach Anfallen der Aufwendungen tatsächlich keine solche Steuerermäßigung gewährt wird bzw. keine Steuerrückerstattung erfolgt, können die Zinsen oder Lizenzgebühren nachträglich im Wege von § 295a BAO geltend machen.

## **10. Folgen der Liquidation auf Unternehmensgruppe (Rz 1591a)**

**Die** Auswirkungen des Eintritts eines Gruppenträgers bzw. eines Gruppenmitglieds in die **Liquidation** auf die Unternehmensgruppe werden erläutert.