

GRUPPENBESTEUERUNG: ZWEIFELSFragen ZUR FINANZIELLEN VERBINDUNG

Zur Herstellung der finanziellen Verbindung ist gem § 9 Abs 4 KStG die Mehrheit der Stimmrechte und der Kapitalbeteiligung notwendig. Hierfür besteht eine Fülle von Möglichkeiten. So kann grundsätzlich durch unmittelbare als auch durch mittelbare Beteiligungen über Gruppenmitglieder oder über Personengesellschaften, aber auch durch mittelbare Beteiligungen über Beteiligungsgemeinschaften und durch Kombination der verschiedenen Varianten die erforderliche Verbindung hergestellt werden.¹⁾ Die betroffenen Körperschaften sind hinsichtlich der Wahl der Gruppenbildung weitgehend autonom.²⁾ Der geplante Erlass zur Gruppenbesteuerung enthält Klarstellungen und Anknüpfungspunkte für Diskussionen in diesem Bereich. Dieser Artikel soll die wichtigsten Punkte des Erlasses kritisch beleuchten.

MATTHIAS HOFSTÄTTER / PATRICK M. PLANSKY / MARKUS C. STEFANER / PATRICK J. WENINGER

1. Tatbestandsanforderungen

1.1 Kapitalbeteiligungen

§ 9 Abs 4 KStG fordert für die Herstellung der finanziellen Verbindung eine Kapital- und Stimmrechtsbeteiligung von mehr als 50% der beteiligten Körperschaft am Gruppenmitglied. Für das Erfordernis des kapitalmäßigen Anteilsbesitzes fordert das BMF in seinem Erlass nicht nur das wirtschaftliche, sondern auch das zivilrechtliche Eigentum am Kapitalanteil.³⁾

Mangels spezieller Bestimmung in § 9 KStG hat sich die Beurteilung des Vorliegens der finanziellen Verbindung nach den Vorschriften des allgemeinen Steuerrechts zu richten. Werden demnach einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer Rechte eingeräumt, die es ihm erlauben, über ein ihm zivilrechtlich nicht gehörendes Wirtschaftsgut tatsächlich gleich einem Eigentümer zu verfügen, und kann der zivilrechtliche Eigentümer weiters von dieser Verfügungsmacht auf Dauer wirksam ausgeschlossen werden, stellt sich die Frage des wirtschaftlichen Eigentums.⁴⁾

Ein solches vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird dann angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse des Eigentums, also Gebrauch, Verbrauch, Belastung und Veräußerung, ausüben und auch den zivilrechtlichen Eigentümer auf die Zeit der möglichen Nutzung davon ausschließen kann.⁵⁾ Das wirtschaftliche Eigentum ist dem Erwerber von

Anteilen an einer Kapitalgesellschaft demnach dann zuzurechnen, wenn ihm die mit dem Erwerb der Anteile verbundenen wesentlichen Rechte, insbesondere Gewinnbezugs- und Stimmrechte, zustehen.⁶⁾ Weiters verlangt der BFH für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an Anteilen von Kapitalgesellschaften grundsätzlich eine rechtlich geschützte Position, Übertragung der Gesellschafterrechte und den Übergang des Wertminderungsrisikos.⁷⁾ Ein beim Veräußerer verbliebenes Stimmrecht steht der Annahme des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums insofern nicht entgegen, als gerade bei Anteilsveräußerungen unter einer aufschiebenden Bedingung grundsätzlich davon auszugehen ist, dass Beschlüsse nicht im eigenen, sondern im wirtschaftlichen Interesse des Erwerbers zu treffen

1) Durch das AbgÄG 2004 (BGBl I 180/2004) wurde der Gestaltungsspielraum für die Herstellung der finanziellen Verbindung erweitert, indem zB die mittelbare Beteiligung über zwei oder mehrere Gruppenmitglieder als ausreichend erachtet wird. Siehe dazu *Wiesner/Mayr*, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 629 (629 f). Vgl auch *Stefaner/Weninger*, Geplante Änderungen im österreichischen Gruppenbesteuerungsregime, *ecolex* 2004, 887 (888 f).

2) Vgl *BMF*, Unternehmensgruppen, Abschn 4.2.

3) Vgl *BMF*, Unternehmensgruppen, Abschn 4.1.

4) Vgl etwa *Stoll*, BAO Kommentar I (1994) 285 f; *Ritz*, BAO Kommentar² (1999) § 24 Rz 3; *Doralt*, Kommentar zum EStG 1988⁴ (1.7.1999) § 2 Rz 110 ff; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I⁸ (2003) Rz 188; *Weninger*, Der bedingte Kauf und konfliktäre Bilanzgrundsätze, *GesRZ* 2004, 189 (189).

5) Vgl *Torggler*, „Wirtschaftliches Eigentum“ im Steuerrecht II, *ÖStZ* 1972, 69 (69 f); *Doralt/Ruppe*, Grundriss I⁸ Rz 188.

6) Vgl BFH 17.2.2004 VIII R 26/01, *BSiBl* 2004 II 651; insbesondere BFH 18.12.2001 VIII R 5/00, *BFH/NV* 2002, 640.

7) So BFH 10.3.1988 IV R 226/85, *BSiBl* 1988 II 832; BFH 15.12.1999 I R 29/97, *BSiBl* 2000 II 527.

sind.⁸⁾ Geht man von der allgemeinen Rspr zum wirtschaftlichen Eigentum in Österreich aus,⁹⁾ wird die vom BFH entwickelte Judikatur zum wirtschaftlichen Eigentum an Anteilen an Kapitalgesellschaften auch in Österreich zu entsprechenden Ergebnissen führen.

Die Auslegung des BMF zum Vorliegen der finanziellen Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG¹⁰⁾ erscheint daher bedenklich. Die Vorschriften des allgemeinen Steuerrechts verpflichten den Rechtsanwender zur Heranziehung des Maßstabs des wirtschaftlichen Eigentums für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern. Mangels abweichender Spezialbestimmung in § 9 KStG ist ein kumulatives Abstellen auf das zivilrechtliche Eigentum zusätzlich zum wirtschaftlichen Eigentum gesetzlich nicht gedeckt.

Zudem ist auch die Veranlassung des BMF für diese Auslegung nur schwer nachvollziehbar. Die kumulative Heranziehung des zivilrechtlichen Eigentums neben dem wirtschaftlichen Eigentum ist nämlich zB nicht geeignet, Missbräuche in diesem Bereich einzudämmen, weil gerade der zivilrechtliche Eigentumsübergang leicht gestaltbar ist und somit an die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums angepasst werden kann.¹¹⁾

Nach Ansicht des BMF kann verdecktes Grund- oder Stammkapital zur Beurteilung der finanziellen Verbindung nicht herangezogen werden.¹²⁾ Auch in diesem Punkt ist dem Erlass nicht zu folgen, widerspricht er darin doch erneut dem Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums. Eine kategorische Ablehnung der Relevanz von verdecktem Grund- oder Stammkapital für die Beurteilung der finanziellen Verbindung ist somit abzulehnen; dessen Relevanz ist vielmehr nach den Maßstäben des wirtschaftlichen Eigentums im Einzelfall zu prüfen.¹³⁾ Ist somit das verdeckte Grund- oder Stammkapital der beteiligten Körperschaft wirtschaftlich zuzurechnen, kann es auch zur Herstellung der finanziellen Verbindung beitragen – vorausgesetzt die beteiligte Körperschaft hält im Ergebnis mehr als 50% der Substanz- und der Stimmrechte am Gruppenmitglied.

1.2 Abweichen von Stimmrechts- und Kapitalbeteiligung

Da nicht alle Beteiligungen Kapital- und Stimmrechte im gleichen Ausmaß vermitteln,¹⁴⁾ können die Beteiligungsquoten von einander abweichen. Soweit das Beteiligungsausmaß die 50%-Grenze übersteigt, ist die exakte Bestimmung der Beteiligungshöhe für die Frage der Zurechnung der Ergebnisse von inländischen Gruppenmitgliedern bedeutungslos. Dennoch bleibt die Beteiligungshöhe für die Firmenwertab-

schreibung¹⁵⁾ und die Zurechnung von Ergebnissen ausländischer Gruppenmitglieder¹⁶⁾ relevant.

Beim Abweichen von Stimmrechts- und Kapitalbeteiligung sieht der Erlass vor, dass auf die Kapitalbeteiligung abzustellen sei.¹⁷⁾ Für das Abstellen auf die Kapitalbeteiligung sprechen mehrere Gründe: Zum einen kann die Zurechnung positiver Ergebnisse als vorgezogene Ausschüttung – für die die Kapitalbeteiligung und nicht die Stimmrechte relevant ist – als ein Grund für das Abstellen auf die Kapitalbeteiligung ins Treffen geführt werden. Zum anderen führen andauernde Verluste, die zugerechnet werden, in letzter Konsequenz zur Insolvenz des Gruppenmitglieds und damit zur Haftung mit dem einbezahlten Kapital. Auch hier besteht wieder ein Konnex zur Kapitalbeteiligung. Schließlich spricht auch für ein Abstellen auf die Kapitalbeteiligung, dass der Firmenwert – für den die Frage der Ermittlung der Beteiligungshöhe relevant ist – durch Gegenüberstellung von Anschaffungskosten und (anteiligem) Eigenkapital der Beteiligungsgesellschaft zu ermitteln ist.¹⁸⁾ Darüber hinaus ist die Bedeutung der satzungsmäßigen Stimmrechtsquote in der unternehmerischen Praxis gerade bei davon abweichenden Kapitalanteilen oft ohnehin stark relativiert: Jeder rational handelnde größere Kapitalinvestor wird sich typischerweise durch vertragliche Vereinbarungen entsprechende Kontroll- und Mitwirkungsrechte einräumen lassen. Damit wird regelmäßig ohnehin erreicht, dass, wer das Kapital hat, auch das „Sagen“ hat.

2. Detailfragen zur finanziellen Verbindung

2.1 Mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft

Die für die Gruppenbesteuerung notwendige finanzielle Verbindung kann auch mittelbar über eine oder mehrere

8) Vgl BFH 27.9.1988 VIII R 193/83 BStBl II 1989, 414; BFH 17.2.2004 VIII R 26/01, BStBl 2004 II 651; siehe dazu auch *Dommes/Hofstätter/Stefaner/Weninger*, BFH-Rechtsprechungsübersicht, *ecolex* 2004, 971 (971 ff).
9) Vgl zB *VwGH* 26.3.2003, 97/13/0052. Dazu ausführlich *Weninger*, *Liegenschaftsverkauf: Gewinnrealisierung trotz fehlender behördlicher Genehmigung?* *GeS* 2003, 373.

10) Siehe *BMF*, *Unternehmensgruppen*, Abschn 4.1.

11) Vgl dazu *Plansky/Stefaner/Weninger*, *Die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres*, *SWK* 2004, 1489 (1490). Selbst bei der Eignung dieser Vorgehensweise zur Missbrauchsbekämpfung würden aber wohl die §§ 21 f BAO eine differenziertere Vorgehensweise erfordern. Vgl dazu zB *Ritz*, *BAO Kommentar*² (1999) §§ 21 f BAO.

12) *BMF*, *Unternehmensgruppen*, Abschn 4.1.

13) Siehe dazu FN 4–9.

14) Siehe auch *Kohlhauser/Wette*, *Was bringt die neue Firmenwertab-schreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung*, *SWK* 2004, 830 (832 ff).
15) § 9 Abs 7 KStG.

16) § 9 Abs 6 Z 6 KStG.

17) *BMF*, *Unternehmensgruppen*, Abschn 4.1.

18) § 9 Abs 7 1. TS KStG. Vgl weiterführend *Hofstätter/Plansky*, *Ein neuer „Firmenwert“ im KStG*, *RWZ* 2004, 359 (361).

Personengesellschaften hergestellt werden. Dafür normiert § 9 Abs 4 2. TS KStG, dass die beteiligte Körperschaft mittelbar über die Personengesellschaft(en) über mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals *und* der Stimmrechte an der Beteiligungskörperschaft verfügen muss. Bei der Ermittlung der notwendigen Kapitalbeteiligung erfolgt eine Durchrechnung durch die Personengesellschaft. So wird beispielsweise bei einer 70%-Beteiligung an einer Personengesellschaft, die selbst an der Zielkörperschaft zu 80% beteiligt ist, das Kriterium der notwendigen Kapitalbeteiligung (hier mit 56%) erfüllt.¹⁹⁾ Die Mehrheit der Stimmrechte ist hingegen bei einer mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft nicht einfach mittels einer Durchrechnung auszumachen. Vielmehr ist hier auf den Gesellschaftsvertrag abzustellen. Mangels einer abweichenden Regelung im Gesellschaftsvertrag bedürfen die Gesellschafterbeschlüsse in Personengesellschaften gem § 119 Abs 1 HGB der Einstimmigkeit. Legt ein Kleingesellschafter einer Personengesellschaft ein Veto ein, so kann der Mehrheitsgesellschafter uU seinen Willen nicht mehr durchsetzen. Dies impliziert, dass bei einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, die geringer als 100% ist,²⁰⁾ das Stimmrecht im Hinblick auf die Beteiligung an der Zielgesellschaft nicht unbedingt im Sinne des Mehrheitsgesellschafters der Personengesellschaft ausgeübt werden muss.²¹⁾ Insofern könnte in all jenen Fällen, in denen der Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft nichts Abweichendes regelt, bei strenger Auslegung die finanzielle Verbindung mittelbar über eine Personengesellschaft fraglich sein.²²⁾ Folglich würde § 9 Abs 4 2. TS KStG genau dann ins Leere laufen, wenn sich ein Gesellschaftsvertrag genau an den Regelungen des HGB orientieren würde. Dem Gesetzgeber kann aber im Zweifel nicht unterstellt werden, dass er eine Regel schaffen wollte, der im Standardfall des § 119 HGB (Einstimmigkeit) kein Anwendungsbereich verbleibt.²³⁾ Außerdem spricht auch der, bei der Einführung von § 9 KStG nF angestrebte möglichst breite Zugang zur Gruppenbesteuerung, dagegen.²⁴⁾ In die gleiche Kerbe schlägt die Verringerung in der nötigen Machtdurchdringung, die bei der finanziellen Verbindung der Gruppenbesteuerung im Vergleich zur finanziellen Eingliederung der Organschaft nötig ist.²⁵⁾ Auch wenn kein vom HGB abweichender Gesellschaftsvertrag abgeschlossen worden ist und daher im Innenverhältnis Einstimmigkeit erforderlich ist, wird die reale Machtverteilung idR zu einer Durchsetzung des Willens des Mehrheitsgesellschafters führen. Der Erlass des BMF mag auf Grund dieser Überlegungen zwar die Mehrzahl der Fälle typisierend richtig regeln,²⁶⁾ doch in Einzelfällen zu kurz greifen.

Durch eine abweichende Regelung der Zustimmungserfordernisse im Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft

kann von dem in § 119 Abs 1 HGB vorgesehenen Einstimmigkeitserfordernis abgegangen werden. Dies wirkt sich auch auf das Stimmrechtserfordernis des § 9 Abs 4 2. TS KStG aus. Ist im Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaft eine einfache Mehrheit als Zustimmungserfordernis determiniert, so ist dies im obigen Beispiel (70%-Beteiligung an der Personengesellschaft) erfüllt. Der Mehrheitsgesellschafter der Personengesellschaft kann die Stimmrechtsausübung in seinem Sinne durchsetzen. Fraglich ist, ob zur Bestimmung der Stimmrechtsmehrheit ebenso wie zur Bestimmung der Kapitalmehrheit durchgerechnet wird, oder ob bei einem beherrschenden Einfluss an der Personengesellschaft alle Stimmrechte in der Höhe der Beteiligung der Personengesellschaft an der Zielkörperschaft dem Mehrheitsgesellschafter zuzurechnen sind. Für die Zurechnung aller Stimmrechte der Personengesellschaft an der Zielgesellschaft spricht vor allem, dass mit Erzwingung einer Entscheidung in der Personengesellschaft durch den Mehrheitsgesellschafter, die *gesamten* Stimmrechte der Personengesellschaft idS Mehrheitsgesellschafters ausgeübt werden. Im obigen Beispiel bedeutet dies, dass dem Mehrheitsgesellschafter 100% der Stimmrechte der Personengesellschaft (dh 80% der Stimmrechte an der Zielkörperschaft) zuzurechnen sind.

Wenn neben der mittelbaren Beteiligung über die Personengesellschaft auch noch eine unmittelbare Beteiligung gehalten wird, so erfolgt eine Zusammenrechnung der unmittelbar und der mittelbar gehaltenen Beteiligung.²⁷⁾ Eine Beherrschung der Personengesellschaft im oben dargestellten Sinne ist erforderlich, damit die Stimmrechte zur Ermittlung des Kriteriums der Stimmrechtsmehrheit miteinbezogen werden können. Wird die Personengesellschaft nicht be-

19) So auch *BMF, Unternehmensgruppen*, Abschn 4.3.2.3.

20) Bei einer 100%-Beteiligung an einer Personengesellschaft liegt, außer in den Fällen der Einmann GmbH/AG & Co K(E)G, keine Personengesellschaft mehr vor!

21) Weniger streng die Finanzverwaltung, die idR nur mehr als 50% verlangt „(außer der Gesellschaftsvertrag sieht eine von der Beteiligung abweichende Stimmrechtsverteilung vor)“. *BMF, Unternehmensgruppen*, Abschn 4.3.2.3. Vgl auch *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 491 (494).

22) Es können nur Personengesellschaften in Form von Einmann GmbH/AG & Co K(E)Gs mittelbar die Beteiligung an der Zielkörperschaft vermitteln.

23) Vgl zB *Schuch*, Der Progressionsvorbehalt nach § 6 AStG-E, in *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg.), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 193 (202); *Züger*, Die Regelungen zum Verständigungsverfahren, in *Gassner/M. Lang/Lechner* (Hrsg.) AStG-E 223 ff. (245).

24) Vgl ErlRV 451 dB XXII GP, 6.

25) Während bei der Organschaft grundsätzlich auf 75% finanzielle Beteiligung abgestellt wurde, wird im Rahmen der Gruppenbesteuerung nur noch eine finanzielle Verbindung von mehr als 50% gefordert. Vgl dazu *Stefaner/Weninger*, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, *ecolex* 2004, 508 (511).

26) *BMF, Unternehmensgruppen*, Abschn 4.3.2.4.

27) Vgl *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 630.

herrscht, so können überhaupt keine für die Gruppenbildung relevanten Stimmrechte über die Personengesellschaft vermittelt werden.²⁸⁾

Da die Stimmrechtsmehrheit und die Kapitalmehrheit kumulativ vorliegen müssen, ist uE immer der Gesellschaftsvertrag hinsichtlich der Zustimmungserfordernisse in der Personengesellschaft zu prüfen.²⁹⁾ Die zuzurechnenden Stimmrechte ergeben sich aus dem Gesellschaftsvertrag. Die Kapitalbeteiligung ist mittels Durchrechnung zu ermitteln.

2.2 Grenzüberschreitende Aspekte der finanziellen Verbindung

Die Gestaltungsmöglichkeiten zur Herstellung der finanziellen Verbindung sind kaum beschränkt. Auch ausländische Gruppenmitglieder sind von diesen Gestaltungsmöglichkeiten nicht ausgenommen.³⁰⁾ Ausländische Gruppenmitglieder dürfen nach § 9 Abs 2 2. TS KStG in der Unternehmensgruppe zwar nur „ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden“ sein, dennoch können sie mittelbar zur Einbeziehung weiterer ausländischer Körperschaften verhelfen. Ist beispielsweise der österreichische Gruppenträger A zu 100% am ausländischen Gruppenmitglied B beteiligt, das seinerseits mit 45% (höchstens 50% – so zumindest der Entwurf zum Erlass)³¹⁾ an einer weiteren ausländischen (oder inländischen) Körperschaft C beteiligt, so können diese 45% zur Herstellung der finanziellen Verbindung an C herangezogen werden, wenn zB Körperschaft A an dieser Zielkörperschaft C auch zu 15% unmittelbar beteiligt ist.³²⁾

Die Vermittlung der finanziellen Verbindung über ein ausländisches Gruppenmitglied hat daher zur Folge, dass ein negatives Ergebnis des ausländischen Gruppenmitglieds C nun auch im Ausmaß von 60% (unmittelbare und vermittelte Beteiligung) der Gesellschaft A zuzurechnen ist.³³⁾ Die Ergebniszurechnung folgt nämlich § 9 Abs 6 Z 6 KStG, der normiert, dass Verluste dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied oder Gruppenträger (Körperschaft A) im Ausmaß aller beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich des Gruppenträgers (Körperschaften B & A) zuzurechnen sind.

Diese im Erlass beschriebene Lösung überrascht, wollte der Gesetzgeber doch durch § 9 Abs 2 KStG die Verwertung von ausländischen Verlusten auf solche von Töchtern der „ersten Ebene“ einschränken.³⁴⁾ Über den Umweg des § 9 Abs 4 3. TS KStG ist es nun möglich, Teile einer weiteren ausländischen Körperschaft (der Körperschaft C) – auch bei minimaler unmittelbarer Beteiligung, die offenbar nach Ansicht der Finanzverwaltung³⁵⁾ schon die Stellung als erste Ebene begründet – in die Unternehmensgruppe aufzunehmen. Es soll noch darauf hingewiesen werden, dass die nur quotale Zurechnung möglicher Verluste sowohl von B als auch von C gemeinschaftsrechtliche Bedenken weckt.³⁶⁾

2.3 Änderungen im Gruppenaufbau

Zur Anwendung der Gruppenbesteuerung muss die finanzielle Verbindung für das jeweilige Gruppenmitglied immer für das gesamte Wirtschaftsjahr gegeben sein.³⁷⁾ Diese Anforderung könnte auch Restrukturierungen innerhalb der Gruppe behindern. Streng genommen, würde diese Anforderung bedeuten, dass die Beteiligung jeweils für das gesamte Wirtschaftsjahr durch dieselbe beteiligte Körperschaft bestehen müsste. Da diese Anforderung die Restrukturierung von Konzernen unnötig erschweren könnte, sieht § 9 KStG vor, dass Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe – soweit die finanzielle Verbindung durch die Gruppe für die gesamte Zeit erhalten bleibt – nicht schädlich sind.³⁸⁾ Diese Regelung kann als ein Indiz für einen „Single-Entity-Appro-

28) BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 4.3.3. So auch Wiesner/Mayr, RdW 2004, 630.

29) Aus diesem Grund wurde im AbgÄG 2004 auch aufgenommen, dass der Gesellschaftsvertrag sowohl die Kapitalbeteiligungs- als auch die Stimmrechtsverhältnisse offen legen musste.

30) Vgl BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 4.3.10.

31) BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 2.6.4 und 4.3.10.

32) Vgl BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 4.3.10.

33) Zum zurechenbaren Anteil siehe Stefaner/Weninger, Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen – Die wichtigsten Änderungen des geplanten BMF-Erlasses, ecolex 2005, in Druck.

34) Vgl Stefaner/Weninger, ecolex 2005, in Druck.

35) Vgl BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 4.3.10.

36) Vgl Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2004, 339 (446).

37) § 9 Abs 5 KStG. BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 5. Vgl auch Plansky/Stefaner/Weninger, SWK 2004, 1489 ff mwN.

38) § 9 Abs 5 letzter Satz KStG.

Jurbooks
1010 Wien, Wollzeile 16

www.jurbooks.at



ach' – also der Behandlung der Gruppe als *eine* Gesellschaft –³⁹⁾ gewertet werden, da die finanzielle Verbindung als gegeben angesehen wird, sobald sie durch den Rest der Gruppe erlangt wird.⁴⁰⁾ Die Folge ist, dass weder unterjährige Beteiligungsverkäufe innerhalb der Gruppe,⁴¹⁾ noch Umgründungsmaßnahmen⁴²⁾ die finanzielle Verbindung beenden oder unterbrechen.

Anders ist das Ergebnis jedoch, wenn ein Gruppenmitglied auf eine gruppenfremde Gesellschaft verschmolzen wird. In diesem Fall scheidet das Gruppenmitglied rückwirkend mit Beginn des Wirtschaftsjahres aus der Gruppe aus.⁴³⁾ Wird der Gruppenträger auf eine gruppenfremde Gesellschaft verschmolzen, beendet dies die Gruppe als ganzes.⁴⁴⁾ Diese Differenzierung nach der Verschmelzungsrichtung scheint

mit der Zielsetzung des UmgrStG, Restrukturierungen nicht durch steuerliche Folgen zu verhindern, nicht vereinbar. Hier wäre eine Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen durch Anwendung der Vor- und Außergruppenverlustregelung⁴⁵⁾ vorzuziehen.

39) Vgl. Masui, General Report, in IFA (Hrsg) Group Taxation, CDFI 89b (2004) 41 ff.

40) Vgl. in diesem Sinn auch die Erweiterung des Tatbestands der finanziellen Eingliederung (§ 9 Abs 4 KStG) durch indirektes Halten im Rahmen des AbgÄG 2004.

41) BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 5.4.

42) BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 14.

43) BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 14.2.

44) BMF, Unternehmensgruppen, Abschn 14.2.

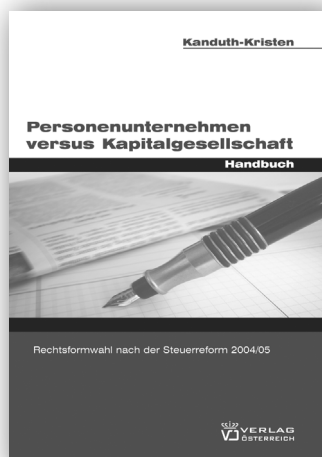
45) § 9 Abs 6 Z 4 KStG. Vgl. hierzu Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung: Vor- und Außergruppenverluste, RdW 2004, 564 ff.

Kanduth-Kristen

Personenunternehmen versus Kapitalgesellschaft

*Rechtsformwahl nach der Steuerreform
2004/2005*

erscheint im Februar 2005, 360 Seiten, br.,
3-7046-4411-0, € 46,80



Das Buch arbeitet – aufbauend auf dem bestehenden Besteuerungskonzept für Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften und den Kriterien für die Rechtsformwahl – die für die einzelnen Rechtsformen relevanten Änderungen durch die Steuerreform 2004/2005 systematisch auf, gibt Gestaltungshinweise zur Nutzung der steuerlichen Änderungen und stellt die Steuerbelastung von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften nach der Steuerreform vergleichend gegenüber.

lichen Tätigkeit in der Führung des Schmuckgeschäftes wurde vom Beschwerdeführer zu keiner Zeit behauptet.

Ob sich aus Erlassmeinungen ein Anspruch auf den begehrten Sonderausgabenabzug im Beschwerdefall ergeben könnte, wie der Beschwerdeführer vorträgt, bedarf keiner Untersuchung, weil sich aus Erlassmeinungen keine vor dem Verwaltungsgerichtshof erfolgreich verfolgbaren Rechte ableiten lassen, wie die belangte Behörde in der Gegenschrift

wie auch schon im angefochtenen Bescheid zutreffend bemerkt hat.

Es wurde der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid im geltend gemachten Recht auf Sonderausgabenabzug nach § 18 Abs 7 EStG 1988 mangels Vorliegens von Anlaufverlusten im Sinne dieser Gesetzesstelle demnach nicht verletzt, weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

ANMERKUNG

Der VwGH hatte sich im vorliegenden Erkenntnis mit der Frage zu beschäftigen, ob die Übernahme eines Betriebes, der in ähnlicher Weise fortgeführt wurde, zur Inanspruchnahme eines Verlustvortrages gemäß § 18 Abs 7 EStG berechtigt.

Da der VwGH mit Verweis auf die Erkenntnisse vom 30.11.1993, 93/14/0156; 19.12.2000, 99/14/0319 und vom 7.8.2001, 96/14/0130 diese Frage verneinte, wurde auf die von der Finanzlandesdirektion für Tirol aufgeworfene Frage, ob es sich um eine „typische Verlustsituation am Beginn einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit“ handle, gar nicht mehr eingegangen.

Der Gesetzgeber verwendet den Begriff der „Betriebseröffnung“ außer in § 18 Abs 7 EStG auch in § 37 Abs 2 Z 1 und Abs 5, in § 6 Z 8 lit a und auch in der Liebhabereiverordnung. Dieser Begriff wird im EStG allerdings nicht näher definiert.

Der VwGH (30.11.1993, 93/14/0156) teilt die von *Quantschnigg-Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, unter Tz 112 zu § 18 vertretene Meinung, dass der Begriff „Betriebseröffnung“ an Hand des Sinnes des § 18 Abs 7 auszulegen sei. Es gehe dabei um die Einräumung des Verlustvortrages für typische Verlustsituationen, im Speziellen um die Einräumung des Verlustvortrags in der typischen Verlustsituation des Beginnes einer bestimmten betrieblichen Tätigkeit (siehe auch *Doralt*, EStG⁴, § 18 Tz 315). Dies spreche dafür, den Verlustvortrag des § 18 Abs 7 analog all jenen Steuerpflichtigen einzuräumen, bei denen ein Beginn einer betrieblichen Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung anzunehmen sei. Dies sei dann der Fall, wenn:

- ein Betrieb neu begründet werde,
- ein bestehender Betrieb übernommen (Kauf, Erbgang, Schenkung) und in völlig veränderter Form weitergeführt werde und

- wenn zwar schon bisher eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt worden sei, aber umgewandelt und sodann in einer nicht mehr vergleichbaren Form fortgeführt werde.

Auch eine Teilbetriebseröffnung sei als Betriebseröffnung im Sinne des § 18 Abs 7 zu werten, zumal auch dabei typischerweise eine Anlaufverlustphase gegeben sei.

Als Beispiel einer Betriebseröffnung sei die im Erkenntnis vom 30.11.1993, 93/14/0156 vom VwGH vertretene Auffassung genannt, wonach eine Schuhreparaturwerkstätte durch das Hinzutreten eines Schuhhandels eine derart tief greifende Änderung der Tätigkeit erfährt, dass von einer (neuen) Betriebseröffnung gesprochen werden müsse.

Zur gegenteiligen Auffassung gelangte der VwGH in seinem Erkenntnis vom 19.12.2000, 99/14/0319, betreffend die Umstellung vom Handel mit Rundholz auf den Handel mit Schnittholz. Ebenso erkannte der VwGH in einem weiteren Erkenntnis (7.8.2001, 96/14/0130), ergangen zu einem Fremdenheimbetrieb, dass die Erweiterung von 30 auf 39 Betten bei gleich bleibendem Personal zu keiner Umwandlung der bisherigen Tätigkeit mit nachfolgender Fortführung in einer nicht mehr vergleichbaren Situation führte.

Auch der UFS gelangte in seiner Entscheidung vom 14.6.2004 (UFS Wien RV/1040-W/02), betreffend die Übernahme eines Jagdbetriebes zu dem Auslegungsergebnis, dass die unveränderte Fortführung nicht zu einem üblicherweise mit dem Beginn einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung verbundenen wirtschaftlichen Risiko führe und folge dessen keine Betriebseröffnung iSd § 18 Abs 7 vorliege und daher auch der Verlustvortrag für Anlaufverluste nicht gewährt werden könne. Weiters ist aus einer jüngst ergangenen Entscheidung des UFS (siehe *Renner*, Anlaufverluste bei Sortimentumstellung eines Handelsbetrie-



VWGH: MIT ENDBESTEUERTEN KAPITALERTRÄGEN NICHT UNMITTELBAR ZUSAMMENHÄNGENDE AUFWENDUNGEN NUR BEI ANDERER ZUORDENBARER EINKUNFTSQUELLE ABZUGSFÄHIG

1. Aufwendungen sind nur dann abzugsfähig, wenn sie nicht in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit befreiten oder endbesteuerten Kapitalerträgen stehen.
2. Aufwendungen, die mit endbesteuerten Kapitalerträgen in keinem oder nur in mittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sind aber auch nur dann abzugsfähig, wenn sie einer anderen Einkunftsquelle zugerechnet werden können.

§ 20 Abs 2 EStG 1988; § 22 Z 2 EStG 1988; § 12 Abs 2 KStG 1988

VWGH 2.6.2004, 2003/13/0074

Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Der Beschwerdeführer – ein Pensionist – beantragte im Rahmen einer Bescheidberufung die Anerkennung unterschiedlichster „Unkosten“ für Depotgebühren, Autobenützung, Zeitschriften, Restaurantrechnungen etc. Diese Aufwendungen hätten der „Vermögensvermehrung“ gedient. In der Berufungsvorentscheidung versagte das Finanzamt die Anerkennung der Aufwendungen mit der Begründung, dass Aufwendungen, die mit endbesteuerten Kapitalerträgen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, gem § 20 Abs 2 EStG nicht abzugsfähig seien. Erst in der Berufungsverhandlung führte der Beschwerdeführer aus, dass die beantragten „Unkosten“ mit seiner selbständigen Arbeit aus Vermögensverwaltung zusammenhängen; weiters greife § 20 Abs 2 EStG mangels Vorliegens steuerbefreiter Kapitalerträge und eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs nicht. Die Berufungsbehörde wies die Berufung mit der Begründung ab, dass nur die Verwaltung fremden Vermögens unter die selbständigen Einkünfte zu subsumieren sei. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers ginge zudem noch nicht über die bloße Vermögensverwaltung hinaus, weshalb keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen.

Aus den Entscheidungsgründen:

[...] Das Gesetz [Anm: § 20 Abs 2 EStG] verlange einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang von Aufwendungen mit steuerfreien oder endbesteuerten Kapitalerträ-

gen. Ein bloß allgemeiner Zusammenhang reiche selbst nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen nicht hin, um einer Ausgabe unter Hinweis auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 die Abzugsfähigkeit zu versagen. Nach näher angeführter Literatur sei vielmehr „konkret zu untersuchen“, ob ein Aufwand in einem unmittelbaren Zusammenhang mit steuerfreien oder endbesteuerten Kapitalerträgen stehe.

Gelingt der Abgabenbehörde dieser Nachweis nicht, komme das Abzugsverbot nicht zum Tragen. [...]



Von dieser und der vergleichbaren Bestimmung des § 12 Abs 2 KStG 1988 werden – wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat (vgl VwGH 22.10.2002, 2002/14/0030; 20.11.1996, 96/15/ 0188) – Aufwendungen erfasst, welche mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang stehen. Für Aufwendungen im Zusammenhang mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 (endbesteuerte Kapitalerträge) kann nichts anderes gelten. Sinn der Bestimmung ist es, die Grenze zwischen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Aufwendungen zu ziehen. Aufwendungen, die mit steuerpflichtigen, nicht endbesteuerten Einkünften zusammenhängen, sollen abzugsfähig sein; Aufwendungen, die mit nicht steuerpflichtigen oder mit endbesteuerten Einkünften zusammenhängen, sollen nicht abzugsfähig sein. Den Maßstab für die Abgrenzung bildet der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang; ein bloß mittelbarer Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen oder mit endbesteuerten Einkünften genügt – soweit ein

VWGH: HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER EINER KONZERTPIANISTIN

Das Kriterium des „materiellen Schwerpunkts“ einer betrieblichen/beruflichen Betätigung

§ 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988

VWGH 24.6.2004, 2001/15/0052

Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Die Beschwerdeführerin erzielte sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vertragslehrerin an der Universität Mozarteum Salzburg, als auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Konzertpianistin. Sie machte Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten geltend, die von den Finanzbehörden nicht anerkannt wurden. Der wesentliche Streitpunkt bestand darin, wo der Mittelpunkt der Betätigungen anzunehmen sei.

Aus den Entscheidungsgründen:

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl Nr 201, dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung, abzugsfähig.

Dass das in Rede stehende Arbeitszimmer im Wohnungsverband gelegen ist, ist unstrittig.

[...] Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sei, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedenfalls dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, der Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte die Beschwerdeführerin als Lehrerin an der Universität Mozar-

teum am Institut für Tasteninstrumente. Nach den insoweit konkret nicht bekämpften Feststellungen der belangten Behörde unterrichtete die Beschwerdeführerin die Schüler nicht im in Rede stehenden Arbeitszimmer. Dass der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit nicht im im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort gelegen ist, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen.



Auf den von der Beschwerdeführerin hervorgehobenen Grad des Wissens und der Fertigkeiten der Schüler, auf den Unterschied zwischen Vermitteln von Grundkenntnissen des Musizierens durch einen „Musikschullehrer“ und – wie im Fall der Beschwerdeführerin – der „Begleitung auf dem Weg zur künstlerischen Karriere ihrer Studenten zum Konzertfachdiplom“ kommt es dabei nicht an. Der belangten Behörde kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit hinsichtlich der Einkunftsquelle aus dem Lehrauftrag an der Universität Mozarteum nicht im in Rede stehenden Arbeitszimmer gesehen hat.

Weiters erzielte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Konzertpianistin. Die Beschwerdeführerin stellt darauf ab, dass der überwiegende Zeitaufwand ihrer Tätigkeit durch Üben und Proben in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer gelegen sei, wobei der Zeitaufwand für die Darbietung der geübten und geproben Stücke bei Konzerten und Aufführungen davon überwogen werde.

Die belangte Behörde sieht im Üben und im Proben lediglich Hilfsleistungen, während die Darbietung vor Publikum die „Basis“ des Berufes der Beschwerdeführerin darstelle. Die berufliche Tätigkeit einer Konzertpianistin erfordert allerdings ein musikalisches Niveau, welches durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen und zu halten ist. Dergestalt erschöpft sich die Tätigkeit des „Übens und Probens“ nicht im Einstudieren eines bestimmten Stückes oder Programmes für ein konkretes Konzert, sondern erfordert