

Die Willenserklärungen werden nicht dem einzelnen Vertragspartner gegenüber abgegeben, sondern richten sich an die Gesamtheit der Vertragsteilnehmer.<sup>110</sup>

## 4.2. Materielle und formelle Satzungsbestimmungen

- 87 Inhaltlich wird im Gesellschaftsvertrag zwischen **formellen und materiellen Satzungsbestimmungen** unterschieden (letztere werden auch als korporative Bestimmungen bezeichnet). Unter **materiellen/korporativen Regelungen** werden solche verstanden, die nicht nur für derzeitige, sondern auch für künftige Gesellschafter und Dritte von Bedeutung sind. Neben den gemäß § 4 Abs 1 GmbHG notwendigen Regelungen gehört dazu auch jener **fakultative Satzungsinhalt**, der die organisatorische Grundlage der Gesellschaft bildet. Demgegenüber sind unter formellen Satzungsbestandteilen jene Regelungen zu verstehen, welche grundsätzlich auch außerhalb des Gesellschaftsvertrages vereinbart werden können und nur die beteiligten Gesellschafter untereinander verpflichten.
- 88 Abgesehen vom gesetzlich zwingenden Mindestinhalt sind organisatorische Regelungen, wie etwa Bestimmungen zur Einberufung der Generalversammlung oder Regelungen über die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft als materielle Satzungsbestandteile zu qualifizieren. Nach der Rsp gehören auch Regelungen betreffend den Aufsichtsrat, die Einrichtung eines Schiedsgerichtes für Streitigkeiten aus dem Gesellschaftsvertrag, Regelungen über das Stimmgewicht, Regelungen betreffend die Übertragung von Geschäftsanteilen wie Aufgriffsrechte, die Festlegung eines unentziehbaren Sonderrechts auf Geschäftsführung, der Regelung von Qualifikationen von Anteilserwerbern, die Verpflichtung mehrerer Miterben zur Nominierung eines gemeinsamen Vertreters und die Vereinbarung einer Gründungsprivilegierung zu den materiellen Satzungsbestimmungen.<sup>111</sup>
- 89 Als **formelle Satzungsbestandteile** gelten zwischen den Gesellschaftern abgeschlossene **Stimmrechtsbindungsvereinbarungen** (üblicherweise erfolgt eine solche Vereinbarung außerhalb der Satzung), die Vereinbarung von **Aufgriffsrechten, Vorkaufsrechten, Optionsrechten** zugunsten eines bestimmten einzelnen Gesellschafters, sowie generell Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern, die einzelne Gesellschafter begünstigen und andere Gesellschafter verpflichten.<sup>112</sup> Allerdings kann durch die Aufnahme solcher Bestimmungen im Gesellschaftsvertrag auch eine korporative Wirkung gewollt sein (indifferente Satzungsbestimmungen), um die Regelungen über materielle Satzungsbestandteile auch auf diese Bestimmungen anzuwenden. Ob dies der Fall ist, muss durch Auslegung ermittelt werden.<sup>113</sup>
- 90 Die **Unterscheidung zwischen materiellen und formellen Satzungsbestimmungen** ist einerseits relevant für die Auslegung: Nach nunmehr gefestigter Rsp sind die korporativen Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages nach deren Wortlaut und Zweck in ihrem

---

110 OGH 13.8.1998, 2 Ob 197/98d, RS0110697.

111 Vgl *Berger* in *FAH*, GmbHG § 4 Rz 32; *Schmidsberger/Duursma* in *Gruber/Harrer*, GmbHG<sup>2</sup> § 4 Rz 70; *Felzl/Aicher* in *WK GmbHG* § 4 Rz 39.

112 Vgl *Berger* in *FAH*, GmbHG § 4 Rz 33; *Schmidsberger/Duursma* in *Gruber/Harrer*, GmbHG<sup>2</sup> § 4 Rz 71; *Felzl/Aicher* in *WK GmbHG* § 4 Rz 45.

113 Vgl *Koppensteiner/Rüffler*, GmbH-Gesetz<sup>3</sup> § 4 Rz 17; *Berger* in *FAH*, GmbHG § 4 Rz 31.

derung der aktienrechtlichen Nachgründungsvorschriften (§§ 45 ff AktG) wird vom OGH abgelehnt.<sup>81</sup> Als zulässig angesehen wird eine Heilung durch eine Kapitalherabsetzung mit anschließender Sachkapitalerhöhung.<sup>82</sup> Vor Eintragung der Gesellschaft bzw der Kapitalerhöhung ist eine Heilung durch Gesellschaftsvertragsänderung möglich.<sup>83</sup>

## 5. Nachschüsse

- 168** Im Gesellschaftsvertrag kann bestimmt werden, dass die Gesellschafter über den Betrag der Stammeinlagen hinaus die Einforderung von weiteren Einzahlungen (**Nachschüssen**) beschließen können (§ 72 Abs 1 GmbHG). Das Gesetz sieht keine Maximalgrenze für Nachschüsse vor,<sup>84</sup> schreibt aber vor, dass die Nachschusspflicht auf einen nach dem Verhältnis der Stammeinlagen bestimmten Betrag beschränkt werden muss (§ 72 Abs 2 GmbHG). Die Einzahlung der Nachschüsse ist von sämtlichen Gesellschaftern nach dem Verhältnis ihrer Stammeinlagen zu leisten (§ 72 Abs 3 GmbHG). Die Nachschussforderung der GmbH entsteht mit dem Einforderungsbeschluss<sup>85</sup> und ist mangels Festsetzung im Einforderungsbeschluss (im Fall der Anwesenheit oder Vertretung aller Gesellschafter) sofort fällig.<sup>86</sup>
- 169** Ist ein Gesellschafter mit der Einzahlung eines eingeforderten Nachschusses **säumig**, so finden nach § 73 Abs 1 GmbHG, wenn nicht gleichzeitig mit der Festsetzung der Nachschusspflicht im Gesellschaftsvertrag eine andere Bestimmung getroffen worden ist, die für die Einzahlung von Stammeinlagen geltenden Vorschriften (§§ 66 bis 69 GmbHG; siehe Rz 162 f) Anwendung. Die Haftung der Rechtsvorgänger ist jedoch gem § 73 Abs 2 GmbHG beschränkt, nämlich mit jenem Betrag, auf den die Nachschusspflicht zur Zeit der Anmeldung ihres Austrittes im Gesellschaftsvertrag beschränkt war.
- 170** § 74 GmbHG regelt schließlich die **Rückzahlung eingezahlter Nachschüsse**. Sie ist nicht zulässig, soweit sie zu einer Unterbilanz führt oder eine solche vergrößert.<sup>87</sup> Der Rückzahlungsbeschluss muss veröffentlicht werden und die Rückzahlung darf erst nach einer **Sperrfrist** von drei Monaten nach der Veröffentlichung erfolgen.

## 6. Gründungsprivilegierung

### 6.1. Allgemeines

- 171** Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014)<sup>88</sup> wurde die Gründungsprivilegierung nach § 10b GmbHG aF eingeführt, nach der für die ersten 10 Jahre ab Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch (verringerte) Stammeinlagen von insgesamt mindestens € 10.000 vorgesehen werden konnten. Da das Mindeststammkapital seit dem Gesellschafts-

---

81 OGH 30.8.2000, 6 Ob 132/00f SZ 73/130; aA U. Toggler in U. Toggler, GmbHG § 6 Rz 23 mwN.

82 Vgl Zollner in Gruber/Harrer, GmbHG<sup>2</sup> § 6 Rz 56 mwN.

83 Vgl Zollner in Gruber/Harrer, GmbHG<sup>2</sup> § 6 Rz 50 mwN.

84 Vgl Brugger/Schopper in WK GmbHG § 72 Rz 24 (Stand 1.9.2022, rdb.at); Prinz in FAH, GmbHG<sup>2</sup> § 72 Rz 18.

85 Brugger/Schopper in WK GmbHG § 72 Rz 44; Prinz in FAH, GmbHG<sup>2</sup> § 72 Rz 22.

86 Doblhofer-Bachleitner in Gruber/Harrer, GmbHG<sup>2</sup> § 72 Rz 17; Prinz in FAH, GmbHG<sup>2</sup> § 72 Rz 23; Trenker in U. Toggler, GmbHG § 72 Rz 10.

87 Vgl Artmann/Rüffler, Gesellschaftsrecht<sup>2</sup> 509; Trenker in U. Toggler, GmbHG § 74 Rz 1.

88 BGBl I 2014/13.

## 2.5. Stimmrecht

- 204 Das Stimmrecht und sein Ausschluss werden gesondert behandelt (siehe *Winkler* Rz 347).

## 2.6. Recht auf Gleichbehandlung (Gleichbehandlungsgrundsatz)

- 205 Die Gesellschaft unterliegt im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern dem Gleichbehandlungsgrundsatz als einem **Grundprinzip des Gesellschaftsrechts**.<sup>70</sup> Es handelt sich um eine Verpflichtung der Gesellschaft bzw ein Recht der Gesellschafter. Der Gleichbehandlungsgrundsatz gebietet keine schemenhafte, unbedingte Gleichbehandlung der Gesellschafter, sondern nur, dass Gesellschafter unter gleichen Voraussetzungen gleich zu behandeln sind bzw verbietet er eine willkürliche Ungleichbehandlung, „*die sich bei einer redlichen und vernünftigen Beurteilung nicht rechtfertigen ließe*“.<sup>71</sup> Er stellt sich als **zwingende Schranke für die Gestaltungsfreiheit der Gesellschaftermehrheit** bei der Beschlussfassung in der Generalversammlung dar.<sup>72</sup>
- 206 Praktisch besonders wichtig ist das Gleichbehandlungsgebot bei **Kapitalmaßnahmen** (Kapitalerhöhung, -herabsetzung, -schnitt<sup>73</sup>; Einzahlungen/Einforderungen des Stammkapitals,<sup>74</sup> Kaduzierung,<sup>75</sup> Nachschusspflichten,<sup>76</sup> Ausschluss der Haftung von Rechtsvorgängern gem § 67 Abs 2 GmbHG,<sup>77</sup> Erwerb und Veräußerung eigener Anteile,<sup>78</sup> Ausschluss von Gewinnbezug und Ausschüttung des Gewinns<sup>79</sup>).
- 207 Den wohl bekanntesten Fall, in dem eine Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist, stellt der im Kapitalerhöhungsbeschluss<sup>80</sup> vorgenommene **Ausschluss des Bezugsrechts** dar: Zu unterscheiden ist zwischen einem (tlw) Ausschluss des Bezugsrechts **zu Lasten aller** (bisherigen) **Gesellschafter** einerseits und einem Ausschluss zu Gunsten eines/einiger Gesellschafter andererseits. Der gänzliche oder im Verhältnis ihrer bisherigen Beteiligung am Stammkapital tlw erfolgende Ausschluss zu Lasten aller Gesellschafter zu Gunsten eines Dritten verletzt das Gleichbehandlungsgebot nicht, weil sich der damit verbundene Nachteil (Einbußen an der Mitgliedschaft) auf alle Gesellschafter verhältnismäßig verteilt<sup>81</sup> und der sonst die Ungleichheit bewirkende korrespondierende Nutzen dem Drit-

70 RS0060441; positiviert zB in § 47a AktG. S a OGH 19.6.1986, 7 Ob 538/86: Unter den Begriff der „durch den Vertrag einzelnen Gesellschaftern eingeräumten Rechte“ im Sinne des § 50 Abs 4 GmbH-Gesetz fallen sowohl Individualrechte als auch der Anspruch auf gleichmäßige Behandlung mit den anderen Gesellschaftern. Anders OGH 16.12.1980, 5 Ob 649/80: Der Text des § 50 Abs 4 GmbHG umfasst keineswegs den allgemeinen Anspruch des Gesellschafters auf gleichmäßige Behandlung.

71 RS0060441.

72 RS0060441.

73 *Prinz* in *FAH*, GmbHG<sup>2</sup> § 52 Rz 30; § 54 Rz 1, 5; § 57 Rz 2; § 59 Rz 12f.

74 *Pelinka* in *FAH*, GmbHG<sup>2</sup> § 63 Rz 30 mN.

75 *Napokoj* in *FAH*, GmbHG<sup>2</sup> § 66 Rz 10 mN.

76 *Prinz* in *FAH*, GmbHG<sup>2</sup> § 72 Rz 12, 16, 26 mN und § 74 Rz 10.

77 *Prinz* in *FAH*, GmbHG<sup>2</sup> § 73 Rz 9.

78 *Foglar-Deinhardstein* in *FAH*, GmbHG<sup>2</sup> § 81 Rz 40 und 63.

79 *Foglar-Deinhardstein* in *FAH*, GmbHG<sup>2</sup> § 82 Rz 43 und 45.

80 Im GesV kann das Bezugsrecht auch ausgeschlossen werden, § 53 Abs 3.

81 Nichtsdestoweniger ist auch der gleichmäßige Ausschluss des Bezugsrechts ein schwerer Eingriff in die Mitgliedschaftsrechte und kann nur im überwiegenden Interesse der Gesellschaft stattfinden (RS0060523) bzw wenn er das einzige vertretbare Mittel ist (RS0060543).

### 3.2. Pflicht zur Führung eines Rechnungswesens und IKS

- 481 Zu den Kardinalpflichten der Geschäftsführer gehört unter anderem dafür zu sorgen, dass das Rechnungswesen der Gesellschaft und das interne Kontrollsystem den Anforderungen des Unternehmens entsprechen.<sup>92</sup>
- 482 Zur Pflicht ein angemessenes Rechnungswesen zu führen, gehört sowohl die **Rechnungslegungspflicht** („**externe Rechnungslegung**“) als auch das **entscheidungs- und zukunftsgerichtete interne Rechnungswesen**.<sup>93</sup>
- Im Zusammenhang mit der externen Rechnungslegung sind die Geschäftsführer verpflichtet, für eine korrekte Buchführung zu sorgen und dabei die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) einzuhalten. Außerdem müssen die Geschäftsführer innerhalb der ersten fünf Monate nach Ende des Geschäftsjahres den Jahresabschluss samt Anhang und allenfalls Lagebericht aufstellen, unterzeichnen, umgehend den Gesellschaftern zusenden und einem allfälligen Aufsichtsrat vorlegen. Auch für die fristgerechte Einreichung zum Firmenbuch haben die Geschäftsführer Sorge zu tragen.<sup>94</sup>
  - Form und Inhalt des internen Rechnungswesens sind nicht gesetzlich geregelt. Das notwendige Ausmaß richtet sich nach den konkreten Erfordernissen des Unternehmens. Das interne Rechnungswesen dient insbesondere Steuerungs- und Überwachungszwecken und besteht zB aus Kosten- und Planungsrechnung, Kalkulationen, Budgetierung, Wirtschaftlichkeits- und Investitionsrechnungen, statistischen betrieblichen Auswertungen, Soll-Ist-Vergleichen sowie Kennzahlen- und Liquiditätsberechnungen.<sup>95</sup>
- 483 Der Begriff „**internes Kontrollsystem**“ umfasst alle aufeinander abgestimmten Methoden und Maßnahmen, die der Sicherung des Vermögens und der Qualität der Abrechnungsdaten dienen und die Einhaltung der vorgeschriebenen Geschäftspolitik unterstützen. Das interne Kontrollsystem umfasst sowohl Elemente des internen Rechnungswesens als auch prozessimmanente sowie -unabhängige Maßnahmen und Kontrollen. Die konkrete Ausgestaltung des internen Kontrollsystems hängt von den Anforderungen des jeweiligen Unternehmens ab und kann je nach Unternehmensgröße und -gegenstand variieren.<sup>96</sup>

### 3.3. Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens

- 484 Eine weitere Kardinalpflicht, die jeden Geschäftsführer unabhängig von einer allfälligen Geschäftsverteilung trifft, ist bei **Zahlungsunfähigkeit** (§ 66 IO) oder **Überschuldung** (§ 67 IO) der GmbH einen Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zu stellen. Der Antrag ist ohne schuldhaftes Verzögerung, spätestens aber **innerhalb von 60 Tagen**

---

92 § 22 Abs 1 GmbHG; *Edelmann/Nayer in FAH, GmbHG<sup>2</sup> § 22 Rz 2.*

93 Vgl. *Mollnhuber/Suesserott, in U. Torggler, GmbHG § 22 Rz 4; Edelmann/Nayer in FAH, GmbHG<sup>2</sup> § 22 Rz 4.*

94 Vgl. § 222 UGB; *Mollnhuber/Suesserott, in U. Torggler, GmbHG § 22 Rz 5 ff; Edelmann/Nayer in FAH, GmbHG<sup>2</sup> § 22 Rz 5 ff.*

95 Vgl. *Mollnhuber/Suesserott, in U. Torggler, GmbHG § 22 Rz 7; Edelmann/Nayer in FAH, GmbHG<sup>2</sup> § 22 Rz 16.*

96 Vgl. *Mollnhuber/Suesserott, in U. Torggler, GmbHG § 22 Rz 8 ff; Unger in WK GmbHG (Stand 1.11.2018) § 22 Rz 23; Edelmann/Nayer in FAH, GmbHG<sup>2</sup> § 22 Rz 18 ff.*

# Finanzierung der Gesellschaft

*Stefan Gaug*

- 1. Einleitung**
- 2. Finanzierung durch Gesellschafter**
  - 2.1. Kapitalaufbringung und Durchsetzung
    - 2.1.1. Stammkapital und Aufgeld
    - 2.1.2. Durchsetzung von Einlageforderung und Kaduzierung
    - 2.1.3. Kapitalsicherung
  - 2.2. Kapitalerhöhung
    - 2.2.1. Übersicht
    - 2.2.2. Barkapitalerhöhung
      - 2.2.2.1. Verfahren
      - 2.2.2.2. Bezugsrecht und Ausschluss
    - 2.2.3. Sachkapitalerhöhung
      - 2.2.3.1. Besonderheiten
      - 2.2.3.2. Verdeckte Sacheinlage
    - 2.2.4. Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln
  - 2.3. Nachschüsse
  - 2.4. Gesellschafterzuschüsse
  - 2.5. Gesellschafterdarlehen
    - 2.5.1. Allgemein
    - 2.5.2. Eigenkapitalersetzende Leistungen
    - 2.5.3. Finanzierungen und Sicherheiten im Konzern
    - 2.5.4. Cash Pooling
- 3. Fremdfinanzierung**
  - 3.1. Darlehen
  - 3.2. Stille Gesellschaft
  - 3.3. Ausgewählte hybride Finanzierungselemente
    - 3.3.1. Genussrechte
    - 3.3.2. Wandelschuldverschreibungen

## 1. Einleitung

Eine der wesentlichsten Fragen für jedes im Wege einer Kapitalgesellschaft geführten **648** Unternehmens ist die Frage der Mittelzufuhr an diese. Die GmbH ist dabei wie jede Kapitalgesellschaft von der Idee getragen, dass deren Gesellschafter bestimmte Mittel zur Verfügung stellen und die Gesellschaft diese Mittel sodann verwendet, um weiteres Kapital zu erwirtschaften und damit ihren Betrieb fortzusetzen und zu sichern.

**1569** Gemeinnützige Körperschaften sind daher grundsätzlich nach § 1 Abs 3 Z 3 KStG nur **beschränkt steuerpflichtig** mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs 2 und 3 KStG, ein Beginn der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht iSd § 4 Abs 1 KStG liegt daher nicht vor, sondern ist die jeweilige Körperschaft erst mit Bezug von Einkünften beschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Bei Wegfall der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen gem §§ 34 ff BAO ist jedoch § 18 Abs 2 KStG zu beachten. Nach dieser Bestimmung wechselt eine gemeinnützige Körperschaft von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht, wenn die Steuerbefreiung iSd § 5 Z 6 KStG wegfällt. Gemeinnützige Körperschaften scheiden bereits mit Beginn des Veranlagungszeitraums aus der Befreiung aus, da § 43 BAO verlangt, dass die Begünstigungserfordernisse während des ganzen Veranlagungszeitraumes vorliegen. Bei Wegfall der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen iSd §§ 34 ff BAO entfällt daher die Steuerbefreiung bereits für diesen Veranlagungszeitraum.<sup>11</sup> Nach § 18 Abs 2 KStG sind mit Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht die bislang nicht steueranhängigen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den gemeinen Werten anzusetzen. Durch diese Aufwertung soll vermieden werden, dass stille Reserven, die im Zeitraum der Steuerbefreiung entstanden sind, steueranhängig werden.<sup>12</sup>

## 2. Das Ende der Körperschaftsteuerpflicht

**1570** § 4 Abs 2 KStG normiert das Ende der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht einheitlich für alle Körperschaften iSd § 1 Abs 2 KStG, somit auch für die GmbH. Das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht tritt grundsätzlich mit dem Zeitpunkt ein, in dem die **Rechtspersönlichkeit der GmbH untergeht**, jedenfalls aber erst mit dem Zeitpunkt, in dem das gesamte **Vermögen übergegangen** ist. Die Beendigung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht ist dem zuständigen Finanzamt gem § 120 Abs 1 BAO anzuzeigen, dabei genügt ein formloses Schreiben und ist auch die Abgabe einer letzten Körperschaftsteuererklärung erforderlich (samt der entsprechenden gesellschaftsrechtlichen Dokumentation).

### 2.1. Löschung der GmbH

**1571** Das Ende der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht der GmbH tritt **frühestens** mit dem Zeitpunkt ein, in dem die GmbH im Firmenbuch gelöscht wurde, weil erst dadurch die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft im Außenverhältnis tatsächlich untergeht. Dies trifft ebenso auf den Fall zu, wenn bereits vor Löschung im Firmenbuch das gesamte Vermögen der GmbH auf jemand anderen übergegangen ist. Im umgekehrten Fall, wenn die Verteilung jedoch erst nach Löschung im Firmenbuch abgeschlossen ist, verbleibt die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der GmbH so lange bestehen, bis das gesamte Vermögen der GmbH abgewickelt und/oder ausgekehrt wurde. Eine Nachtragsliquidation der GmbH fällt daher auch noch in die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht.<sup>13</sup>

---

11 Feckter in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer § 18 KStG Rz 33; KStR 2013 Rz 1416.

12 Binder-Gutwinski/Ecker in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), KStG<sup>3</sup> § 18 Rz 56; Feckter in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer § 18 KStG Rz 50; KStR 2013 Rz 1422.

13 Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer § 4 KStG Rz 54; KStR 2013 Rz 154f.

## 1. Abzugsfähigkeit von Zinsen als Betriebsausgaben

- 1814** Abgesehen von gesellschaftsrechtlichen Mindestkapitalvorschriften liegt es in der unternehmerischen Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen, seinen Betrieb mit Eigen- oder Fremdkapital zu finanzieren. Aufgrund der steuerlichen Ungleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital spielen bei Finanzierungsentscheidungen steuerliche Überlegungen daher eine durchaus wichtige Rolle. Während Fremdkapitalkosten grundsätzlich als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, stellen Gewinnausschüttungen beim Kapitalnehmer eine steuerneutrale Einkommensverwendung dar.<sup>1</sup>
- 1815** Der **Mittelverwendungstheorie** folgend sind Fremdkapitalkosten insofern als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie ausschließlich oder überwiegend durch den Betrieb veranlasst sind. Dies ist dann der Fall, wenn sie „*objektiv iZm einer betrieblichen Tätigkeit anfallen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind bzw den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen*“.<sup>2</sup> Dabei können auch Fremdkapitalkosten, die nur mittelbar mit der betrieblichen Tätigkeit zusammenhängen, Betriebsausgaben darstellen. Maßgeblich für die betriebliche Veranlassung der Fremdkapitalkosten ist die betriebliche Veranlassung der zugrundeliegenden Verbindlichkeit. Diese ist dann gegeben, wenn die mit dem aufgenommenen Fremdkapital finanzierten Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind oder das aufgenommene Fremdkapital der Finanzierung eines betrieblichen Zwecks dient.<sup>3</sup> Die Angemessenheit, Notwendigkeit, Üblichkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Aufwendungen sind für die Abzugsfähigkeit, außer in ausdrücklich genannten Fällen, unbedeutend.<sup>4</sup>
- 1816** Aufgrund des dem Körperschaftsteuerrecht zugrundeliegenden **Trennungsprinzips** werden schuldrechtliche Rechtsbeziehungen zwischen der Körperschaft und ihren Gesellschaftern grundsätzlich steuerlich anerkannt. Demzufolge ist die Rechtsstellung des Fremdkapitalgebers für die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalkosten unbeachtlich, so dass auch Fremdkapitalkosten für ein von einem Gesellschafter gewährtes Darlehen Betriebsausgaben darstellen können. In solchen Fällen ist die betriebliche Veranlassung aufgrund der Nahebeziehung zwischen Fremdkapitalgeber und Fremdkapitalnehmer jedoch unter Heranziehung des Fremdvergleichs sowie der Kriterien für die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen genauer zu untersuchen.<sup>5</sup> So setzt eine fremdübliche Gewährung eines Gesellschafterdarlehens voraus, dass
- die zugrundeliegende Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt,
  - einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und
  - entsprechend der Marktkonformität auch zwischen fremden Dritten unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.<sup>6</sup>

---

1 Vgl. *Knesl J.*, Bankspezifische Aspekte der Zinsschranke (2020) 22 ff.

2 *Knesl J.*, Bankspezifische Aspekte der Zinsschranke (2020) 23.

3 Vgl. *Knesl J.*, Bankspezifische Aspekte der Zinsschranke (2020) 24.

4 Vgl. *Hirschler/Luka*, in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer <sup>65 Lfg</sup> § 4 Abs 4 Rz 1; *Doralt/Zorn/Varro*, in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG <sup>19 Lfg</sup> § 4 Tz 228; der Grundsatz der Fremdüblichkeit ist jedoch stets zu beachten.

5 Vgl. EStR 2000 Rz 1130 ff.

6 Vgl. mwN *Knesl J.*, Bankspezifische Aspekte der Zinsschranke (2020) 24 f.

kapital führen können. Eine partielle Sicherheit kann dem Steuerpflichtigen allenfalls der Umstand vermitteln, dass – wie oben ausgeführt – die Beweislast für das Vorliegen der materiellen Kriterien bei der Abgabenbehörde liegt.

## 2.4. Nutzungseinlagen

1951 Strittig ist die Behandlung von sog **Nutzungseinlagen**: Die Finanzverwaltung anerkennt sie nicht,<sup>38</sup> die Rechtsprechung des BFG anerkennt sie ebenso wenig,<sup>39</sup> die Literatur will sie überwiegend anerkennen,<sup>40</sup> und die Rechtsprechung des VwGH hat diese Frage noch nicht mit eindeutiger Klarheit entschieden.<sup>41</sup> Das zentrale Argument für die Anerkennung ist die einkommensteuerliche Bestimmung des § 4 Abs 1 EStG, die ausdrücklich Nutzungseinlagen erwähnt und die wegen § 7 Abs 2 KStG auch bei Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens anzuwenden ist. Unter einer Nutzungseinlage wird die Überlassung von Geld (dh Darlehen, Kredit) oder von Gegenständen an die Körperschaft zum Gebrauch oder die Erbringung von **Dienstleistungen durch den Anteilsinhaber** verstanden, wobei von vornherein kein oder lediglich ein unangemessen niedriges Entgelt vorgesehen ist (zB Gesellschafterdarlehen bzw -kredit gegen eine unangemessen niedrige Verzinsung; Vermietung durch den Gesellschafter gegen ein unangemessen niedriges Entgelt; unangemessen niedrige Geschäftsführervergütung).<sup>42</sup> Verzichtet hingegen der Gesellschafter auf einen bereits entstandenen Anspruch (Zinsen, Mietentgelt, Geschäftsführervergütung), so liegt keine Nutzungseinlage vor, sondern stellt der Verzicht selbst die verdeckte Einlage dar (die verdeckte Einlage infolge eines Verzichts ist steuerlich auch unstrittigerweise anerkannt).<sup>43</sup> Würde man eine Nutzungseinlage steuerlich anerkennen, so lägen auf Ebene der Körperschaft (Kapitalgesellschaft), beurteilt nach dem Maßstab des Fremdvergleichs, fiktive Betriebsausgaben vor, die den steuerlichen Gewinn der Körperschaft vermindern („Aufwandseinlage“).<sup>44</sup> Ob umgekehrt auch beim Gesellschafter – aufgrund des Tauschgrundsatzes des § 6 Z 14 lit a iVm lit b EStG – Betriebseinnahmen sowie eine Erhöhung der Beteiligung vorliegen, ist demgegenüber strittig.<sup>45</sup> Würden Nutzungseinlagen hingegen steuerlich nicht anerkannt, ergäben sich keine Auswirkungen auf den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn bzw auf das Einkommen der Körperschaft und auch keine steuerlichen Auswirkungen beim Gesellschafter.

38 KStR 2013 Rz 501; EStR 2000 Rz 2605.

39 ZB BFG 30.1.2015, RV/7101663/2007.

40 Dafür zB Zorn, Geschäftsführung 112 ff; Aigner/Aigner, SWK 2001, S 850 ff; Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), KStG<sup>3</sup> § 8 Rz 36 f; Gassner, Verdeckte Einlage 24 ff; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 8 Rz 104 ff; vgl auch Steckenbauer-Gschwandtner, GES 2010, 181 ff; Marschner, Einlagen, 65 ff; ablehnend zB Mayr in Doralt/Ruppe (Hrsg), Steuerrecht I<sup>12</sup> Rz 968; vgl auch die Darstellung der Literatur bei Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG<sup>32</sup> § 8 Rz 188.

41 Offen zB VwGH 18.2.1999, 98/15/0192. Eine ablehnende Haltung des VwGH soll nach Auffassung der Fin-Verw (KStR 2013, Rz 501) und der Literatur (zB Doralt, RdW 2011, 493; Beiser, ÖStZ 2011, 489; Wild, taxlex 2012, 142; Mayr in Doralt/Ruppe (Hrsg), Steuerrecht I<sup>12</sup> Rz 968) aber aus dem Erk 6.7.2011, 2008/13/0234 zu entnehmen sein. ME ist diese Einschätzung allerdings nicht zutreffend, da der VwGH – bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen – zur Körperschaftsteuer nicht Stellung nehmen konnte, weswegen er insbesondere zur Frage der „Aufwandseinlage“ auch keine Aussage treffen konnte (idS auch Marschner, Einlagen 84 f).

42 ZB KStR 2013 Rz 501; Steckenbauer-Gschwandtner, GES 2010, 181; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 8 Rz 102; Raab/Renner in Q/R/S/S/V § 8 Rz 40 ff.

43 Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 8 Rz 103.

44 Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 8 Rz 110 f.

45 Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 8 Rz 112. Siehe zu den Lösungsansätzen der Nutzungseinlage auch Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG<sup>32</sup> § 8 Rz 189.

Wenn es etwa, mangels beherrschender Stellung der Muttergesellschaft, zu keiner Hinzurechnungsbesteuerung kommt, ist allerdings noch der Methodenwechsel des § 10a Abs 1 Z 2 iVm Abs 7 KStG zu beachten: Diesfalls erfolgt bei Gewinnausschüttungen von niedrig besteuerten Tochtergesellschaften mit einem passiven Unternehmensschwerpunkt (unabhängig vom Substanznachweis) ein Wechsel von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode. **2049**

## 2. Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 KStG

§ 10 KStG lässt sich systematisch in drei Anwendungsbereiche kategorisieren: die Befreiung nationaler Beteiligungserträge (Abs 1 Z 1 bis 4), die Befreiung ausländischer Beteiligungserträge aus „Portfoliobeteiligungen“ (Abs 1 Z 5 und 6) sowie die Befreiung für internationale Schachtelbeteiligungen (Abs 1 Z 7 iVm Abs 2). Sofern keine nationalen Beteiligungserträge vorliegen, sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG zu prüfen. Sind die Voraussetzungen des Abs 2 KStG nicht erfüllt, kommt subsidiär die Befreiung für Beteiligungserträge aus Portfoliobeteiligungen gem § 10 Abs 1 Z 5 und 6 KStG zur Anwendung.<sup>9</sup> **2050**

### 2.1. Nationale Beteiligungserträge (§ 10 Abs 1 Z 1 bis 4 KStG)

#### 2.1.1. Allgemeine Systematik

In einer taxativen Aufzählung befreit § 10 Abs 1 Z 1 bis 4 KStG inländische Beteiligungserträge aus Kapitalgesellschaften (Z 1); Erwerbs- bzw Wirtschaftsgenossenschaften und Agrargemeinschaften (Z 2), sozietären Genussrechten (Z 3) sowie Partizipationskapital (Z 4) von der Körperschaftsteuer.<sup>10</sup> Zuwendungen von Privatstiftungen fallen hingegen nicht unter die Befreiung des § 10 Abs 1 KStG. Schließlich kann an Privatstiftungen, aufgrund ihrer Eigenschaft als eigentümerlose Rechtsperson, keine gesellschaftsrechtliche Beteiligung begründet werden.<sup>11</sup> Eine Beteiligung mittels Darlehen oder stiller Beteiligung löst die Rechtsfolgen des § 10 Abs 1 KStG ebenfalls nicht aus.<sup>12</sup> **2051**

Die nationale Beteiligungsertragsbefreiung erfordert aus systematischen Gründen keine prozentuelle oder betragliche Mindestbeteiligung (anders die Befreiung für internationale Schachtelbeteiligungen; dazu mehr in Rz 2077 ff); bereits eine Aktie löst somit die Befreiung aus.<sup>13</sup> Ebenso wenig ist eine bestimmte Beteiligungsdauer für die Anwendbarkeit der Befreiung vorausgesetzt. Die Befreiung erfasst jedoch lediglich Gewinnanteile. Substanzgewinne bzw sonstige Wertänderungen sind demgegenüber steuerwirksam.<sup>14</sup> Dies betrifft insbesondere Gewinne/Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen oder Gewinne/Verluste aus der Liquidation oder Teilliquidation von Gesellschaften sowie Einlagenrück- **2052**

9 Vgl Mayr/Bodis/Lachmayr in Doralt/Ruppe Band I<sup>12</sup> Tz 999.

10 Vgl Strimitzer/Vock in Lachmayr/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG<sup>31</sup> § 10 Tz 46; Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 10 Rz 4.

11 Dziurdź/Mittendorfer in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer (Hrsg), WU-KStG<sup>3</sup> § 10 Rz 22.

12 Vgl KStR 2013 Rz 1157.

13 Vgl KStR 2013 Rz 1157; Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 10 Rz 5.

14 Vgl Kirchmayr/Kofler in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 10 Rz 1.

Offenlegungspflichten sind den jeweiligen Tatbeständen der BAO sowie den einzelnen Abgabengesetzen zu entnehmen und stets auf abgabenrechtlich bedeutsame Umstände beschränkt. Objektiv betrachtet setzt daher die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des abgabenrechtlich erheblichen Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus.<sup>7</sup> Die praktischen Grenzen der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht des § 119 BAO ergeben sich – quasi als Abgrenzung zum Amtswegigkeitsgrundsatz (§ 115 Abs 1 BAO) – aus der **Zumutbarkeit, Verhältnismäßigkeit, Geeignetheit, Möglichkeit und Notwendigkeit der Offenlegung**.

### 2.1.3. Anzeige- und Berichtigungspflichten

**2714** Die §§ 120 ff BAO bestimmen verschiedene Anzeigepflichten. Zweck dieser Pflichten ist es, die Abgabenbehörde von der **gegenwärtigen oder künftigen Entstehung von abgabenrechtlichen Tatbeständen** dem Grunde nach in Kenntnis zu setzen. Gemäß § 120 Abs 1 BAO haben Abgabepflichtige die Verpflichtung, sämtliche Umstände, die hinsichtlich einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden, anzuzeigen. Darüber hinaus besteht eine Anzeigepflicht, wenn die Voraussetzungen für die Befreiung von einer Abgabe vom Einkommen, Vermögen oder Ertrag wegfallen.

Weitere Anzeigepflichten finden sich beispielsweise in § 120 Abs 3 BAO (Beseitigung einer in einem vorläufigen Bescheid genannten Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO, Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses iSd § 295a BAO) sowie in § 139 BAO (Berichtigungspflicht).

### 2.1.4. Führung von Büchern und Aufzeichnungen sowie Aufbewahrung von Unterlagen

**2715** Eine GmbH ist gemäß den §§ 189 ff UGB zur **Führung und Aufbewahrung von Büchern und Aufzeichnungen** verpflichtet. Diese Verpflichtung gilt aufgrund der Regelung des § 124 BAO auch für Zwecke des Abgabenrechts – außersteuerrechtliche Vorschriften werden daher zu abgabenrechtlichen Bestimmungen und ihre Nichtbefolgung kann auch abgabenrechtliche Konsequenzen (zB Schätzungsbefugnisse der Abgabenbehörde gemäß § 184 BAO) auslösen. Bücher und Aufzeichnungen, die zu diesen Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sowie sonstige Unterlagen, die für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, müssen gemäß § 132 Abs 1 BAO grundsätzlich **sieben Jahre aufbewahrt** werden.

### 2.1.5. Sonstige abgabenrechtliche Pflichten

**2716** Die Festlegung, wer zur **Einreichung einer Abgabenerklärung** verpflichtet ist und welche **Fristen** anwendbar sind, finden sich in den §§ 133 ff BAO.<sup>8</sup> Daneben normiert § 141 BAO eine besondere gesetzliche Verpflichtung zur Hilfeleistung bei Amtshandlungen, die in Duldungspflichten, Auskunftspflichten sowie Beistellungspflichten im Zuge von abgaben-

---

<sup>7</sup> VwGH 11.4.1991, 90/16/0231.

<sup>8</sup> Vgl jüngst zur Einreichung von Abgabenerklärungen und damit verbundenen Pflichten der Leitungsorgane VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019.