

KStR 2013

Wartungserlass 2017

Durch diesen Erlass erfolgen in den KStR 2013 neben der laufenden Wartung

- die Anpassung an die seit der letzten Wartung erfolgten gesetzlichen Änderungen, insbesondere durch
 - das 2. AbgÄG 2014 (BGBl I Nr. 105/2014),
 - das VAG 2016 (BGBl I Nr. 34/2015),
 - das RÄ-BG 2015 (BGBl I Nr. 68/2015),
 - das BGBl. 2015/101 (Tabak),
 - das StRefG 2015/16 (BGBl I Nr. 118/2015),
 - das GG 2015 (BGBl I Nr. 160/2015),
 - das AbgÄG 2015 (BGBl I Nr. 163/2015),
 - das EU-AbgÄG 2016 (BGBl. I Nr. 77/2016),
 - das AbgÄG 2016 (BGBl. I Nr. 117/2016),
 - das ISG (BGBl. I Nr. 28/2017),
 - das MiFiG-Gesetz 2017 (BGBl. I Nr. 106/2017) und
 - das BGBl. I Nr. 107/2017

sowie

- Klarstellungen, allgemeine Wartungen, formale Anpassungen und Fehlerkorrekturen.

Die Änderungen gegenüber dem bisherigen Text sind durch Fettdruck gekennzeichnet; entfallender Text ist als durchgestrichen markiert.

Insbesondere wird im Wartungserlass 2017 Folgendes behandelt (auszugsweise Darstellung):

Randzahl(en)	Änderung im Überblick
90, 91	Die Aussagen zu ertragsteuerlichen Rechtsbeziehungen zwischen einer Trägerkörperschaft und ihrem Betrieb gewerblicher Art werden bezüglich der Nutzungsüberlassungen geändert.
95	Für Betriebe gewerblicher Art von Gemeinden und Ländern ergibt sich

	aufgrund der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 (VRV 2015) ab 2019 bzw. ab 2020 eine Rechnungslegungspflicht gem. § 5 EStG, weil die VRV 2015 eine doppelte Buchführung vorsieht.
98a	Können die tatsächlichen Unterhaltsaufwendungen für Ordensmitglieder, die in Betrieben gewerblicher Art des Ordens tätig werden, im Einzelfall nicht ermittelt werden, sind diese als Betriebsausgabe in Höhe der erhobenen durchschnittlichen Lebenshaltungsaufwendungen der Ordensangehörigen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs anzusetzen (Vergütungssatz).
172, 173 und 1505	Die mit dem AbgÄG 2016 eingeführten Befreiungsbestimmungen für Sicherungseinrichtungen im Sinne des ESAEG und Entschädigungseinrichtungen im Sinne des WAG 2018 (§§ 5 Z 4 und 21 Abs. 2 Z 3 siebenter Teilstrich KStG 1988) werden eingearbeitet.
291	Mit dem MiFIG-Gesetz 2017 wurde ein neues Regime für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften geschaffen, das die bisherige Regelung im § 6b KStG 1988 ersetzt. Die Ausführungen zur alten Regelung werden daher gestrichen.
557	Es werden Aussagen zu – insbesondere von Kreditinstituten begebenen – Instrumenten des zusätzlichen Kernkapitals und Ergänzungskapitals hinsichtlich deren Einstufung als steuerliches Eigen- oder Fremdkapital aufgenommen.
558	Mit der Novelle des BWG und der Novelle des VAG entfiel die Möglichkeit der Begebung von Partizipationskapital durch Kreditinstitute und Versicherungen. Für „altes“ Partizipationskapital gilt weiterhin die steuerliche Einstufung als Eigenkapital.
750, 969	Die bisherigen Aussagen zum Verrechnungskonto werden an die Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges 2016 angepasst.
994, 1071	Siebentel aus in Vorgruppenzeiten erfolgten Teilwertabschreibungen im Sinne des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 stellen keine Vorgruppenverluste dar, insoweit sie erst während aufrechter Gruppenzugehörigkeit „abreifen“ (VwGH 31.5.2017, 2015/13/0024). Die bisherige Sichtweise

	der Miterfassung solcher Siebentelbeträge vom Tatbestand des Mantelkaufes wird aufgegeben.
1078, 1083	Liegen bei einem ausländischen Gruppenmitglied neben den ausländischen auch inländische Einkünfte vor, unterbleibt im Hinblick auf die Sonderregelung über die Zurechnung der ausländischen Verluste eine Zusammenrechnung mit den inländischen Einkünften. Inländische Betriebsstättenergebnisse und die Einkünfte aus inländischem unbeweglichem Vermögen sind unmittelbar in die Gruppenbesteuerung einzubeziehen (vgl. VwGH 16.9.2015, 2012/13/0060).
1081, 1082	Es wird die VwGH-Judikatur zur Verlustumrechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern eingearbeitet.
1109a	Entsprechend dem VwGH-Erkenntnis vom 10.3.2016, 2013/15/0139, kommt bei Zusammentreffen von § 9 Abs. 7 KStG 1988 und § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 die Bestimmung des § 9 Abs. 7 KStG 1988 insoweit nicht zur Anwendung, als der Nachweis erbracht wird, dass die Wertminderung an der Untergesellschaft (Mutter) aus der Wertminderung an der nicht gruppenzugehörigen Zielgesellschaft resultiert. Die dazu ergangene BMF-Info wird eingearbeitet.
1110, 1110c, 1129, 1143	Nach dem auf Grundlage des EuGH-Urteils vom 6.10.2015, Rs C-66/14 ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 10.2.2016, 2015/15/0001, steht aufgrund der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit die Firmenwertabschreibung im Sinne des § 9 Abs. 7 KStG auch für Beteiligungen an im EU-/EWR-Ausland ansässigen, betriebsführenden Gruppenmitgliedern zu, wenn diese unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, vergleichbar sind; dies gilt unabhängig davon, ob nach § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 in die Steuerpflicht optiert wurde oder nicht. Die dazu ergangene BMF-Info wird eingearbeitet.
1150, 1150a, 1150b, 1150c, 1150d, 1150e,	Es werden Aussagen zum materiell-rechtlichen Zusammenspiel der Entstrickungsbesteuerung und Gruppenbesteuerung eingearbeitet.

1150f, 1150g	
1237	Bei geschäftsleitenden Holdinggesellschaften ist grundsätzlich zu überprüfen, ob passive Einkünfte erzielt werden; von einer generellen Unschädlichkeit ihrer Tätigkeit ist nicht auszugehen (siehe dazu bereits Salzburger Steuerdialog 2015). Jedoch werden die Einkünfte der lenkenden oder leitenden Tätigkeit in der Regel als unschädlich zu charakterisieren sein.
1266bj	Die Aussagen zum Vorliegen einer Steuerermäßigung gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c dritter Teilstreich KStG 1988 werden präzisiert.
1266bm ff	Die mit dem 2. AbgÄG 2014 eingeführte Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c vierter Teilstrich KStG 1988 wird anhand von Beispielen eingearbeitet.
1295a, 1302a,1305a	Es werden Aussagen zur Auflösung einer gemäß § 124b Z 270 lit. a EStG 1988 gebildeten Zuschreibungsrücklage für Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988 aufgenommen.
1349a ff	Die Bestimmung über die Zuschreibungsrücklage für Kreditinstitute bei Wechsel des Wertberichtigungssystems (§ 124b Z 270 lit. c EStG 1988) wird anhand von Beispielen eingearbeitet.
1438, 1442a, 1442b	Die Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges 2014 sowie die BMF-Info zur Nichtberücksichtigung von nicht getilgten Verbindlichkeiten bei Ermittlung des Abwicklungsendvermögens nach § 19 Abs. 4 KStG 1988 werden eingearbeitet.
1506a	Bei der Zuweisung von Kapital durch die Ordensgemeinschaften an eine Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung sind die durchschnittlichen Lebenshaltungsaufwendungen der Ordensangehörigen ab Erreichung des gesetzlichen Pensionsalters sowie die durchschnittlichen Pflegeaufwendungen anzusetzen (Vergütungssatz).
1570 - 1575	Es erfolgt eine Anpassung an die aktuelle Gesetzeslage betreffend die Zwischenbesteuerung von Privatstiftungen.

1591,1591a	Es werden die Judikatur des VwGH zur Liquidation eines Gruppenträgers sowie die dazu ergangene BMF-Info eingearbeitet.
1596, 1601a, 1602	Es werden verfahrensrechtliche Aussagen zur Erlassung von Bescheiden im Falle des Zusammenspiels der Entstrickungsbesteuerung und der Gruppenbesteuerung aufgenommen.

Im Detail erfolgen mit dem Wartungserlass 2017 folgende Änderungen:

(Die Präambel wird geändert:)

Körperschaftsteuerrichtlinien 2013

Die Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (KStR 2013) stellen einen Auslegungsbehelf zum Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 401/1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, dar und dienen einer einheitlichen Vorgehensweise. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.

~~Insbesondere die gesetzlichen Änderungen durch das AbgÄG 2010 (BGBl. I Nr. 34/2010), das BBG 2011 (BGBl. I Nr. 111/2010), das AbgÄG 2011 (BGBl. I Nr. 76/2011), das BBG 2012 (BGBl. I Nr. 112/2011), das 1. StabG 2012 (BGBl. I Nr. 22/2012) sowie das AbgÄG 2012 (BGBl. I Nr. 112/2012) haben eine grundlegende Überarbeitung der KStR notwendig gemacht. Im Rahmen dieser grundlegenden Überarbeitung wurde auch der bisherige Aufbau der KStR neu strukturiert und insgesamt übersichtlicher gestaltet (siehe Entsprechungstabelle). Aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit werden die KStR neu verlautbart; sie treten an die Stelle der Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 (KStR 2001). Die KStR 2013 sind auch bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, es sei denn, dass für diese in den KStR 2001 bzw. in anderen Erlässen oder Informationen des Bundesministeriums für Finanzen günstigere Regelungen vorgesehen waren. Rechtsauskünfte des Bundesministeriums für Finanzen in Einzelfällen sind – sofern sie den KStR 2013 nicht widersprechen – weiterhin zu beachten.~~

Die KStR 2013 sind als Zusammenfassung des geltenden Körperschaftsteuerrechts und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. Neben den KStR 2013 ~~bleiben keine Erlässe weiter bestehen~~ **sind zum Körperschaftsteuerrecht insbesondere folgende Erlässe und Informationen zu beachten.:**

1. **Ergebnisumrechnung von IAS/IFRS-Einzelabschlüssen ausländischer Gruppenmitglieder, Info des BMF vom 4.2.2014, BMF-010203/0023-VI/6/2014.**
2. **Information zur Einkünftezurechnung bei atypischen Gemeindegutsagargemeinschaften, Info des BMF vom 20.10.2014, BMF-010216/0038-VI/6/2014.**
3. **Information zur Rückerstattung der KEST auf Dividenden an beschränkt Steuerpflichtige, Info des BMF vom 18.9.2014, BMF-010203/0314-VI/1/2014.**
4. **Zweifelsfragen iZm der Umqualifikation von Kapital- und Personengesellschaften in AIF bzw. Investmentfonds, Info des BMF vom 7.5.2015, BMF-010203/0108-VI/6/2015.**
5. **BMF-Info zum Wechsel von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts zur Gemeinnützigkeit, Info des BMF vom 3.2.2016, BMF-010216/0001-VI/6/2016.**
6. **Vorgehensweise hinsichtlich der Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG 1988, Info des BMF vom 2.6.2016, BMF-010200/0013-VI/6/2016.**
7. **Ertragsteuerliche Behandlung von Einnahmen aus dem Betrieb von Punsch- oder Glühweinständen von gemeinnützigen Vereinen, Info des BMF vom 9.8.2016, BMF-010203/0411-VI/6/2015.**
8. **Steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen sowie Evidenzierung von Einlagen und Innenfinanzierung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 (Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass), Erlass des BMF vom 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017.**

19

Die rechtliche Grundlage der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit ist das am 1. Jänner 1979 **2016** in Kraft getretene Versicherungsaufsichtsgesetz **2016 (VAG 2016, BGBl. I Nr. 34/2015; zuvor das VAG, BGBl. Nr. 569/1978)**. Unternehmen mit Sitz im Inland, die den Betrieb der Vertragsversicherung zum Gegenstand haben, dürfen nur in Form einer AG, einer SE oder eines Versicherungsvereines auf Gegenseitigkeit betrieben werden (~~§ 3 Abs. 1 VAG~~ **§ 8 Abs. 1 VAG 2016**). Ausländische **Drittlands**-Unternehmen, welche die Vertragsversicherung im Inland betreiben, müssen eine in das Firmenbuch eingetragene

Zweigniederlassung mit einer eigenen Geschäftsleitung haben (~~§ 5 Abs. 1 Z 3 VAG~~ **§ 13 Abs. 1 VAG 2016**). ~~Von ausländischen Versicherungsunternehmen muss überdies vor Aufnahme des Geschäftsbetriebes eine Kautions gestellt werden (§ 5 Abs. 3 VAG).~~

Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sind ~~Personenvereinigungen~~ **Vereine**, die die Versicherung ihrer Mitglieder nach dem Grundsatz der Gegenseitigkeit betreiben; **sie bedürfen einer Konzession gemäß § 6 Abs. 1 VAG 2016 (§ 40 VAG 2016)**. Der bei den einzelnen Mitgliedern entstandene Schaden wird gemeinsam getragen. Die Versicherten sind gleichzeitig die Versicherer. Die Versicherten müssen Beiträge leisten, aus denen die zu erbringenden Versicherungsleistungen und der Betriebsaufwand abgedeckt werden sollen (~~§ 40 VAG~~ **§ 44 VAG 2016**). Aus den Beiträgen ist ein satzungsmäßig bestimmter Teil einer Sicherungsrücklage **Rücklage zur Deckung von Verlusten aus dem Geschäftsbetrieb (Sicherheitsrücklage)** zuzuführen (~~§ 41 VAG~~ **§ 45 VAG 2016**). Weiters ist eine Risikorücklage zu bilden, die ebenfalls zur Deckung von Verlusten dient (~~§ 73a VAG~~ **§ 143 VAG 2016**). ~~Die Risikorücklage ist vor der Sicherheitsrücklage zu verwenden.~~

~~Reichen die von den Mitgliedern eines Versicherungsvereines einbezahlten Beiträge zur Abdeckung der Versicherungsleistung~~ **andere Mittel zur Deckung von Verlusten** nicht aus, können die Mitglieder - im Unterschied zu den Versicherungen gegen Prämien - zu Nachschüssen verhalten werden oder es müssen die Mitglieder die Herabsetzung der Versicherungsleistung in Kauf nehmen (~~§ 40 Abs. 2 VAG~~ **§ 44 Abs. 2 VAG 2016**).

20

Das VAG unterscheidet zwischen großen Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (~~§ 27 ff VAG~~ **§ 35 ff VAG 2016**) und kleinen Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (~~§ 62 ff VAG~~ **§ 68 ff VAG 2016**). Die Rechtsgrundlagen für die großen Vereine sind jenen der AG weitgehend angeglichen. Große Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit entstehen durch die Eintragung im Firmenbuch und sind nach den Bestimmungen des Unternehmensrechts **für große AGs** rechnungslegungspflichtig. Kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit haben einen örtlich, sachlich und nach der Zahl der Mitglieder eingeschränkten Wirkungsbereich. Kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit entstehen mit ~~ihre Errichtung~~ **Erteilung der Konzession (§ 69 Abs. 2 VAG 2016)**; sie können sich freiwillig ins Firmenbuch eingetragen lassen (~~§ 63 Abs. 1a VAG~~). Zu welcher Kategorie ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit gehört, wird ausschließlich von der FMA entschieden (~~§ 62 Abs. 3 VAG~~ **§ 69 Abs. 4 VAG 2016**).

Die Organe eines großen Versicherungsvereines auf Gegenseitigkeit sind der Vorstand, der Aufsichtsrat und als oberstes Organ die Mitgliederversammlung (Mitgliedervertretung; § 43 Abs. 1 VAG); kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit müssen keinen Aufsichtsrat haben (§ 66 VAG); **§ 48 Abs. 1 VAG 2016**). **Für kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit bedarf es grundsätzlich keines Aufsichtsrates, die Satzung kann aber die Bestellung eines Aufsichtsrats vorsehen; bei kleinen Versicherungsvereinen mit mehr als 2.000 Mitgliedern, ist jedoch ein Aufsichtsrat vorgesehen (§ 75 Abs. 2 VAG 2016).**

Unter Beachtung des ~~§ 76 VAG~~ **§ 127 VAG 2016** kann sich ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit an Kapitalgesellschaften, anderen Gesellschaften oder an Einzelunternehmen beteiligen. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit dürfen ~~Zusatzkapital in Form von Partizipations- und Ergänzungskapital aufnehmen~~ **mit Zustimmung des obersten Organs nachrangige Verbindlichkeiten gemäß § 170 Abs. 1 Z 2 VAG 2016 eingehen** und darüber Wertpapiere ausgeben (~~§ 73c VAG~~ **§ 46 VAG 2016**). **Das VAG 2016 sieht die Begebung von Partizipationskapital nicht mehr vor; zur steuerlichen Behandlung von bereits begebenem Partizipationskapital siehe näher Rz 558.**

21

Die Rechnungslegung für

- ~~• große Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit~~
 - ~~• kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des § 63 Abs. 3 VAG~~
- ~~hat nach dem dritten Buch des UGB (§§ 189 bis 216 UGB sowie §§ 221 bis 283 UGB), ergänzt und erweitert um die Bestimmungen der §§ 80 bis 86 VAG, zu erfolgen.~~

Die Rechnungslegung für große Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und für inländische Zweigniederlassungen von Drittlands-Versicherungs- und Drittlands-Rückversicherungsunternehmen hat grundsätzlich nach den Bestimmungen des UGB für große Aktiengesellschaften zu erfolgen (§ 136 VAG 2016).

Darüber hinaus sind mehrere Verordnungen zu beachten, so insbesondere die Verordnung **der FMA über die Rechnungslegung von Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen (VU-RLV) vom 21.10.2015, BGBl. II Nr. 316/2015; die VO der FMA über die Bildung einer Schwankungsrückstellung in der Schaden- und Unfallversicherung von Versicherungsunternehmen**

(Schwankungsrückstellungs-Verordnung 2016 - VU-SWRV 2016) vom 21.10.2015, BGBl. II Nr. 315/2015; die Versicherungsunternehmen-Höchstzinssatzverordnung der FMA vom 6.10.2015, BGBl. II Nr. 299/2015 über die Rechnungslegung von Unternehmen der Vertragsversicherung, BGBl. Nr. 757/1992 idF BGBl. II Nr. 41/2009; die Schwankungskostenrückstellungs-Verordnung, BGBl. Nr. 545/1991 idF BGBl. II Nr. 66/1997; die Verordnung über die Führung von Verzeichnissen für die zur Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen herangezogenen Vermögenswerte durch Unternehmen der Vertragsversicherung, BGBl. II Nr. 505/2002. Für die kleinen Vereine bestehen Erleichterungen hinsichtlich der Rechnungslegung, Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichtes (§ 62 VAG, Verordnung über die Rechnungslegung kleiner Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, BGBl. Nr. 749/1990 idF BGBl. II Nr. 32/2002). Die Rechnungslegung von Versicherungsunternehmen unterscheidet sich wesentlich von jener anderer Unternehmen. Dies zeigt sich vor allem in den Gliederungsvorschriften für die Bilanz und für die Gewinn- und Verlustrechnung.

Die Rechnungslegung für kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des § 68 Abs. 1 VAG 2016 ergibt sich aus § 79 VAG 2016. Auf Grund des § 79 Abs. 3 VAG 2016 ist die Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde (FMA) über die Rechnungslegung kleiner Versicherungsvereine, kV-RLV, BGBl. II Nr. 168/2015 ergangen, wodurch die besonderen Bedürfnisse der kleinen Versicherungsvereine beachtet werden und Erleichterungen hinsichtlich der Rechnungslegung, Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichtes für kleine Versicherungsvereine vorgesehen sind.

(Nach Rz 34 werden der Abschnitt 1.2.1.1.9 und Rz 34a eingefügt:)

1.2.1.1.9 Europäischer Verbund für territoriale Zusammenarbeit (EVTZ)

34a

Der Europäische Verbund für territoriale Zusammenarbeit (EVTZ) kann im Gemeinschaftsgebiet auf Grundlage der VO (EG) Nr. 1082/2006 und den Änderungen durch die Verordnung (EU) Nr.1302/2013 gegründet werden (EVTZ-VO (EG) Nr. 1082/2006.

Zweck des EVTZ ist die Stärkung des wirtschaftlichen und sozialen Zusammenhalts. Er wurde zur Erleichterung der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit auf gemeinschaftlicher Ebene eingeführt. Der EVTZ ist mit

keinen hoheitlichen Befugnissen ausgestattet und erfüllt keine Aufgaben der öffentlichen Verwaltung.

Der EVTZ ist durch die EU-VO als Körperschaft mit eigenständiger Rechtspersönlichkeit ausgestaltet und verfügt in jedem Mitgliedstaat über die weitestgehende Rechts- und Geschäftsfähigkeit, die im innerstaatlichen Recht juristischen Personen zuerkannt wird. Der EVTZ muss seinen Sitz in einem Mitgliedstaat haben. Er wird als Körperschaft jenes Mitgliedstaates behandelt, in dem er seinen Sitz hat.

Der EVTZ ist körperschaftsteuerlich eine juristische Person des privaten Rechts.

56

Nach § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind politische Parteien wie Körperschaften des öffentlichen Rechts zu behandeln, wenn ihnen gemäß § 1 Abs. 4 des Parteiengesetzes 2012, BGBl. I Nr. 56/2012, Rechtspersönlichkeit zukommt.

~~Politische Parteien sind gemäß Art. VI AbgÄG 1975, BGBl. Nr. 636/1975, im Anwendungsbereich der im § 3 Abs. 3 BAO umschriebenen Abgabenvorschriften wie Körperschaften des öffentlichen Rechts zu behandeln, wenn ihnen gemäß § 1 Parteiengesetz 2012, BGBl. I Nr. 56/2012, Rechtspersönlichkeit zukommt. Die Tätigkeit einer politischen Partei, die im Pressedienst, der Öffentlichkeitsarbeit, der Herausgabe von Zeitungen, Zeitschriften und sonstigen Druckschriften, der Werbung und der Informationstätigkeit einschließlich Wahlwerbung besteht, kann nicht als Betrieb gewerblicher Art angesehen werden, weil diese Aktivitäten zum Kernbereich der Tätigkeit politischer Parteien (Hoheitsbereich) gehören (VwGH 9.11.1994, 92/13/0024).~~

58

Ein weiteres Merkmal für die Annahme, dass eine Tätigkeit in Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben ausgeübt wird, ist gegeben, wenn diese Tätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist, dh. wenn sie lediglich durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts erfüllt werden kann und erfüllt wird, sei es, dass sie ihr ausdrücklich in einem Gesetz zugewiesen wird, sei es, dass sie sich aus ihrem allgemeinen hoheitlichen Aufgabenkreis ergibt. So stellt die Führung von Obdachlosenheimen keinen Hoheitsbetrieb dar, da diese Tätigkeit auch von privaten Personen und

Personenvereinigungen ausgeübt werden kann (VwGH 19.10.1972, 2119/71, VwGH 22.2.1973, 0906/72). **Auch die Gestellung von Personal zur Ausübung der Krankenpflege ist Körperschaften öffentlichen Rechts weder eigentümlich noch vorbehalten (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0089).**

66

Vorhandensein einer wirtschaftlich selbstständigen Einrichtung

Die Tätigkeit muss sich innerhalb der Körperschaft öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben, etwa durch

- eine besondere Leitung,
- eigenes Personal,
- einen geschlossenen Geschäftskreis,
- eigene Buchführung,
- eigene Verrechnungsstelle oder
- einem ähnlichen auf eine Einheit hinweisenden Merkmal.

Eine feste örtliche Anlage ist nicht erforderlich.

Die Verbuchung der Einnahmen aus Leistungen (zB Impfleistungen) unter einem Haushaltsansatz reicht für sich allein noch nicht aus, um von einer wirtschaftlichen Selbstständigkeit hinsichtlich dieser Tätigkeit sprechen zu können (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0141).

Völlige Selbständigkeit verlangt dieses Tatbestandsmerkmal jedenfalls nicht. Im Rahmen der Gesamtbetrachtung ist auch auf den Gesetzeszweck der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts Bedacht zu nehmen, der in der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im Sinne einer Wettbewerbsneutralität mit privaten Unternehmen besteht (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0089).

Das Erfordernis eines wirtschaftlichen Heraushebens schließt nicht aus, dass auch dann ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, wenn er selbst eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist. In diesen Fällen ist der Betrieb gewerblicher Art mit der Trägerkörperschaft ident. Werden über die ursprüngliche Tätigkeit hinaus andere Tätigkeiten aufgenommen, kann dies zur Begründung eines weiteren Betriebes gewerblicher Art führen.

Beispiel:

Ein als Anstalt öffentlichen Rechts errichtetes Museum betreibt unabhängig vom Museumsbetrieb ein Hotel.

82

Zu den grundsätzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft siehe EStR 2000 Rz 5802 bis 5804.

Die Beteiligung einer Körperschaft öffentlichen Rechts an juristischen Personen in Form von Gesellschaftsanteilen oder Mitgliedschaftsrechten stellt Vermögensverwaltung dar; ein Betrieb gewerblicher Art wird dadurch nicht begründet.

Beteiligt sich hingegen eine Körperschaft öffentlichen Rechts als Personengesellschafter (Gesellschafter einer OG, Komplementär, Kommanditist, atypisch stiller Gesellschafter) am Betrieb eines gewerblichen Unternehmens, begründet diese Mitunternehmerbeteiligung kraft der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 körperschaftsteuerlich einen Betrieb gewerblicher Art. Diese Fiktion bewirkt, dass die Trägerkörperschaft unmittelbar nicht Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft ist (VwGH 27.3.1996, 93/15/0209). **Jede Mitunternehmerbeteiligung stellt einen eigenständigen Betrieb gewerblicher Art dar; für eine Zusammenfassung der Ergebnisanteile aus mehreren derartigen Beteiligungen bleibt auch bei einheitlicher Verwaltung dieser Beteiligungen kein Raum (VwGH 18.12.2014, 2011/15/0144).**

90

Die fingierte Steuersubjekteigenschaft des Betriebes gewerblicher Art hat zur Folge, dass seine Beziehungen zur Trägerkörperschaft so zu sehen sind, als ob die Trägerkörperschaft der einzige Gesellschafter des Betriebs gewerblicher Art wäre (siehe Rz 64). Unbeschadet der Tatsache, dass zivilrechtlich nur die Trägerkörperschaft als Rechtssubjekt existiert, sind also gewinnbeeinflussende Leistungsbeziehungen („**ertragsteuerliche Rechtsbeziehungen**“) mit dem Betrieb gewerblicher Art kraft schuldrechtlicher Vereinbarungen entsprechend den Regeln für Verträge zwischen nahen Angehörigen **grundsätzlich** abgabenrechtlich anzuerkennen (**vgl. etwa VwGH 27.3.1996, 93/15/0209**). Es sind daher im Verhältnis des Betriebes gewerblicher Art zur Trägerkörperschaft auch die Grundsätze über verdeckte Ausschüttungen zu beachten.

91

~~Die nachhaltige Überlassung von Wirtschaftsgütern durch die Trägerkörperschaft an den Betrieb gewerblicher Art ist grundsätzlich als gesellschaftsrechtliche Einlage zu werten, welche nach § 6 Z 14 EStG 1988 als Tausch zu bewerten ist.~~

~~Die einem Museumsbetrieb dienenden Gebäude und Kunstschatze gehen nicht in das Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art über; diesem wird lediglich ein Nutzungsrecht eingeräumt. Unerheblich ist, ob vom Betrieb gewerblicher Art ein angemessenes Entgelt entrichtet wird oder die Nutzungseinlage unentgeltlich erfolgt.~~

Werden daher Wirtschaftsgüter durch die Trägerkörperschaft an den Betrieb gewerblicher Art zur Nutzung überlassen (befristet oder unbefristet), kann dies unterschiedliche ertragsteuerliche Wirkungen entfalten. Für die Trägerkörperschaft besteht grundsätzlich auch die Möglichkeit, dem Betrieb gewerblicher Art mit ertragsteuerlicher Wirkung Wirtschaftsgüter (insbesondere auch Grundstücke) zu „vermieten“ oder Darlehen zu „gewähren“. Dies unabhängig von der Tatsache, dass diese „Rechtsbeziehungen“ außerhalb des Ertragsteuerrechts mangels Rechtsfähigkeit des Betriebes gewerblicher Art nicht existieren.

Bei der ertragsteuerlichen Beurteilung dieser „Rechtsbeziehungen“ muss unter Berücksichtigung sämtlicher Sachverhaltselemente wie folgt unterschieden werden:

- **Ein Betrieb gewerblicher Art ist ein eigenes Körperschaftsteuersubjekt und kann daher eigenes Betriebsvermögen haben, es allerdings mangels Rechtsfähigkeit nicht selbst anschaffen; eine Anschaffung des Betriebsvermögens kann nur durch die Trägerkörperschaft selbst erfolgen. Von der Trägerkörperschaft angeschaffte Wirtschaftsgüter, die für die Nutzung im Betrieb gewerblicher Art vorgesehen sind (insbesondere Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens), gelten daher als von vornherein „für“ den Betrieb gewerblicher Art – und nicht für den hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft – angeschafft und stellen somit „originäres“ Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art dar. Diese Wirtschaftsgüter können somit nicht in den Betrieb gewerblicher Art eingelegt und auch nicht zur Nutzung überlassen werden (vgl. VwGH**

30.3.1979, 899/75; auch BFH 14.3.1984, I R 223/80). 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.

Beispiel: Die Gemeinde X betreibt einen Bauhof (Betrieb gewerblicher Art). Für den Betrieb des Bauhofes wird eine bestimmte Baumaschine benötigt, die von der Gemeinde angeschafft wird. Da die angeschaffte Baumaschine bereits im Zeitpunkt der Anschaffung für die Nutzung im Betrieb gewerblicher Art bestimmt ist, stellt sie „originäres“ Betriebsvermögen dar und kann daher nicht von der Gemeinde dem Betrieb gewerblicher Art zur Nutzung überlassen werden.

- **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 „überlassen“ werden.**

Beispiel: Die Gemeinde X ist Eigentümerin verschiedener unbebauter und ungenutzter Grundstücke. Für den Betrieb eines neu zu eröffnenden Kindergartens (Betrieb gewerblicher Art) wird eines dieser Grundstücke benötigt. Da das benötigte Grundstück nicht gezielt für die Nutzung im Rahmen des Betriebes gewerblicher Art angeschafft wurde, kann es von der Gemeinde zur Nutzung überlassen werden.

- **Eine Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern der letztgenannten Kategorie kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen, wobei sich die ertragsteuerlichen Folgen je nach Ausgestaltung unterscheiden.**
 - **Findet eine entgeltliche „Nutzungsüberlassung“ statt, liegen auf Ebene des Betriebes gewerblicher Art Betriebsausgaben vor, während die Trägerkörperschaft Einnahmen erzielt. Für die ertragsteuerliche Anerkennung (Angehörigenjudikatur) muss diese Form der „Nutzungsüberlassung“ ausreichend dokumentiert sein. Dazu ist jedenfalls eine – einem fremdüblichen Nutzungsüberlassungsvertrag zwischen fremden Dritten nachgebildete – schriftliche Dokumentation zu den wichtigsten Eckpunkten der Überlassung zu verfassen (z.B. Entgelt, Dauer, Kündigung, sonstige Konditionen usw.). Um die Publizitätswirkung**

zu gewährleisten, erscheint auch ein entsprechender Beschluss im Gemeinderat zweckmäßig.

- **Findet eine unentgeltliche „Nutzungsüberlassung“ statt, wird der Vorgang als Nutzungseinlage eingestuft. Diese entfaltet weder für die Trägerkörperschaft noch für den Betrieb gewerblicher Art ertragsteuerliche Wirkungen. Um die Nutzungseinlage von einer echten Einlage abzugrenzen, muss auch in diesem Fall eine entsprechende schriftliche Dokumentation vorgenommen werden (siehe oben). Fehlt eine dementsprechende Dokumentation, stellt die Nutzungsüberlassung eine Einlage der betreffenden Wirtschaftsgüter in den Betrieb gewerblicher Art dar, die nach § 6 Z 14 EStG 1988 als Tausch zu bewerten ist. Bei den einem Museumsbetrieb dienenden Gebäuden und Kunstschätzen ist abweichend davon generell anzunehmen, dass keine Einlage in das Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art stattfindet und an diesen Wirtschaftsgütern lediglich ein Nutzungsrecht eingeräumt wird.**

95

Betriebe gewerblicher Art, die nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, haben ihren Gewinn auf Grund der Sondervorschrift des § 7 Abs. 3 KStG 1988 nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln. Dies ist in folgenden Fällen gegeben:

- Es besteht Rechnungslegungspflicht gemäß § 189 Abs. 1 Z 2 UGB aufgrund des Überschreitens des Umsatzschwellenwertes von 700.000 Euro, sofern keine sondergesetzlichen Vorschriften der Anwendung des III. Buches des UGB gemäß § 189 Abs. 3 UGB vorgehen.
- Es besteht Rechnungslegungspflicht aufgrund sondergesetzlicher – der Anwendung des III. Buches des UGB gemäß § 189 Abs. 3 UGB vorgehender – Vorschriften, die eine dem III. Buch des UGB vergleichbare Rechnungslegungspflicht vorsehen.

Fehlt es in diesen Fällen an einer entsprechenden Buchführung, ist der Gewinn nach § 184 BAO unter Beachtung der Grundsätze der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln.

Eine Rechnungslegungspflicht gemäß § 5 EStG 1988 ist daher ausgeschlossen, wenn für die Trägerkörperschaft des Betriebes gewerblicher Art sondergesetzliche Vorschriften der Anwendung des III. Buches des UGB vorgehen und diese Bestimmungen nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung gemäß dem III. Buch des UGB entsprechen. Dies ist **derzeit** zB für die Kameralistik der Länder und Gemeinden aufgrund der gemäß § 16 F-VG 1948 ergangenen Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 der Fall. **Allerdings sieht die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 (VRV 2015, BGBl II 2015/313) nunmehr auch für Länder und Gemeinden die Erstellung eines Rechnungsabschlusses nach den Grundsätzen einer doppelten Buchführung vor. Die Verordnung gilt für Länder und Gemeinden sowie deren wirtschaftliche Unternehmungen, Betriebe, betriebsähnliche Einrichtungen, jeweils ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 1 Abs. 1 VRV 2015). Die Bestimmungen der VRV 2015 sind für Länder und Gemeinden mit mehr als 10.000 Einwohnern spätestens für das Finanzjahr 2019 und für Gemeinden mit weniger als 10.000 Einwohnern spätestens für das Finanzjahr 2020 anzuwenden (§ 40 Abs. 2 VRV 2015). Ab dem jeweiligen Wirksamkeitsbeginn der VRV 2015 besteht daher auch für Länder und Gemeinden eine – dem III. Buch des UGB vergleichbare – sondergesetzliche Rechnungslegungspflicht für ihre Betriebe gewerblicher Art.**

97

Wechselt ein Betrieb gewerblicher Art von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht oder umgekehrt (zB durch Erlangen oder Wegfall der Begünstigungen der §§ 35, 37 oder 38 BAO ~~oder durch Verlegung der Geschäftsleitung in das Ausland~~), ist § 18 KStG 1988 zu berücksichtigen (siehe Rz 1415 bis 1423).

(Nach Rz 98 werden der Abschnitt 1.2.1.2.7 und die Rz 98a eingefügt:)

1.2.1.2.7 Vergütungssatz für die Tätigkeit von Ordensangehörigen in ordenseigenen Betrieben

98a

Zwischen Orden und Kongregationen nach Kirchenrecht und ihren Angehörigen (Ordensmitglieder) besteht ein von der Ordensregel normiertes eigenständiges Rechtsverhältnis, das grundsätzlich eine Entlohnung der Ordensangehörigen für

Dienstleistungen gegenüber dem Orden bzw. der Kongregation nicht vorsieht, sondern den Ordensangehörigen lediglich einen Alimentationsanspruch einräumt. Die Tätigkeit von Ordensangehörigen in Betrieben gewerblicher Art des Ordens schlägt sich daher nicht wie bei anderen Betrieben in einem direkten Lohnaufwand nieder.

Aufgrund der Verpflichtung der Ordensmitglieder, ihre Arbeitskraft in vom Orden unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben einzusetzen, und der Verpflichtung des Ordens im Gegenzug hierfür den Ordensmitgliedern einen (schlichten) Lebensunterhalt zu gewähren, stellen nach der höchstgerichtlichen Judikatur die Unterhaltsaufwendungen Betriebsausgaben des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dar (siehe zB BFH 17.12.1997, I R 58/97). Können die tatsächlichen Unterhaltsaufwendungen für die jeweiligen Ordensmitglieder im Einzelfall nicht ermittelt werden, sind sie in Höhe der erhobenen durchschnittlichen Lebenshaltungsaufwendungen der Ordensangehörigen anzusetzen (Vergütungssatz). Die aufgrund einer im Jahr 2016 durchgeführten repräsentativen (österreichweiten) Erhebung festgestellten durchschnittlichen Lebenshaltungsaufwendungen der Ordensmitglieder betragen monatlich 2.190 Euro, zwölf Mal im Kalenderjahr (für das Jahr 2016). Die durchschnittlichen Lebenshaltungsaufwendungen sind jährlich an den von der Bundesanstalt Statistik Österreich verlautbarten Verbraucherpreisindex 2015 (Basisjahr 2015) anzupassen. Zur Berechnung der Veränderungsrate kann der Wertsicherungsrechner der Bundesanstalt Statistik Österreich herangezogen werden (<http://www.statistik.at/Indexrechner/Controller>), wobei die Veränderung im Vergleichszeitraum vom Jänner bis Dezember eines jeden Jahres für das Folgejahr zu berücksichtigen ist. Daraus ergibt sich beispielweise eine Veränderung von Jänner 2016 bis Dezember 2016 von 2,3 %, womit der Vergütungssatz für das Jahr 2017 (kaufmännisch gerundet) 2.240 Euro beträgt.

(Der bisherige Abschnitt 1.2.1.2.7 erhält die Nummerierung 1.2.1.2.8:)

~~1.2.1.2.7~~ 1.2.1.2.8 Kapitalgesellschaften in öffentlicher Hand

(Der bisherige Abschnitt 1.2.1.2.7.1 erhält die Nummerierung 1.2.1.2.8.1:)

~~1.2.1.2.7.1~~ 1.2.1.2.8.1 Rechnungskreise für Versorgungsbetriebe

(Der bisherige Abschnitt 1.2.1.2.7.2 erhält die Nummerierung 1.2.1.2.8.2:)

~~1.2.1.2.7.2~~ 1.2.1.2.8.2 Liebhaberei bei Versorgungsverbundsbetrieben in Form von Körperschaften privaten Rechts

(Der bisherige Abschnitt 1.2.1.2.7.3 erhält die Nummerierung 1.2.1.2.8.3 und die Überschrift wird geändert:)

~~1.2.1.2.7.3~~ 1.2.1.2.8.3 Verdeckte Ausschüttung bei Versorgungsverbundsbetrieben in Form von Körperschaften privaten Rechts

136

• Die zweite Art der beschränkten Steuerpflicht trifft zunächst gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 die inländischen Körperschaften öffentlichen Rechts, die in ihrem Hoheitsbereich bzw. außerhalb von Betrieben gewerblicher Art (siehe Rz 64 bis 88) nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind. **Nach § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind politische Parteien wie Körperschaften des öffentlichen Rechts zu behandeln, wenn ihnen gemäß § 1 Abs. 4 des Parteiengesetzes 2012, BGBl. I Nr. 56/2012, Rechtspersönlichkeit zukommt (siehe Rz 56).** Die Körperschaft öffentlichen Rechts ist diesbezüglich als solche beschränkt steuerpflichtig.

141

Zusätzlich zu den in § 1 Abs. 2 KStG 1988 genannten Voraussetzungen des Vorliegens von Geschäftsleitung oder Sitz der Körperschaften im Inland (Rz 4 bis 6) bedarf es in erster Linie einer unter § 1 Abs. 2 KStG 1988 subsumierbaren zivilrechtlichen Rechtsform. Diese können sein:

- Juristische Personen des privaten Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988,
- Betriebe gewerblicher Art im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 und § 2 KStG 1988 als Teil des Vermögens einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und

- (ersatzweise) nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 und § 3 KStG 1988.

Zivilrechtliche Rechtsfähigkeit erlangen Kapitalgesellschaften (§ 34 AktG, § 2 GmbHG), große Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 2735 ff VAG 2016), Genossenschaften (§ 8 GenG) und Privatstiftungen (§ 7 PSG) durch Eintragung in das Firmenbuch. Kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 6268 ff VAG 2016) entstehen mit ihrer Errichtung **Erteilung der Konzession (69 Abs. 2 VAG 2016)**; sie können sich freiwillig ins Firmenbuch eintragen lassen. Zu welcher Kategorie der Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit gehört, wird von der FMA entschieden. Ideelle Vereine werden nach Abwicklung des vereinsbehördlichen Verfahrens mit ihrer Konstituierung, Sparkassen mit Satzungsgenehmigung (§ 13 Abs. 4 SpG) rechtsfähig.

Zu Stiftungen, Fonds und Anstalten sowie andere zivilrechtsfähige Zweckvermögen siehe Rz 23 bis 29.

(Die Überschrift zu Abschnitt 2.4 wird geändert:)

2.4 Bestimmte Kreditinstitute im Sinne des BWG (§ 5 Z 3 KStG 1988) sowie Sicherungs- und Entschädigungseinrichtungen (§ 5 Z 4 KStG 1988)

(Vor Rz 171 wird Abschnitt 2.4.1 eingefügt:)

2.4.1 Bestimmte Kreditinstitute im Sinne des BWG (§ 5 Z 3 KStG 1988)

(Nach Rz 171 werden Abschnitt 2.4.2 und die Rz 172 und 173 eingefügt:)

2.4.2 Sicherungseinrichtungen im Sinne des ESAEG und Entschädigungseinrichtungen im Sinne des WAG 2018 (§ 5 Z 4 KStG 1988)

172

Sicherungseinrichtungen gemäß § 1 Abs. 1 und § 59 Z 1 des Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetzes (ESAEG) sind juristische Personen, die in der Form von Haftungsgesellschaften nach den Bestimmungen des Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetzes eingerichtet sind. Die

Sicherungseinrichtungen haben Einlagensicherungsfonds zu dotieren und im Interesse der Einleger zu führen. Zwecks Dotierung des Einlagensicherungsfonds haben Sicherungseinrichtungen ihren Mitgliedsinstituten jährliche Beiträge vorzuschreiben.

Die eingehobenen Beiträge stellen bei den Mitgliedsinstituten Betriebsausgaben dar und sind in Folge durch die Sicherungseinrichtungen risikoarm zu veranlagern, um bei Eintritt des Sicherungsfalles für die Entschädigung von Einlegern verwendet zu werden.

Damit das treuhändig verwaltete Sicherungsvermögen in diesen Fällen möglichst ungeschmälert zur Verfügung steht, sind die Sicherungseinrichtungen hinsichtlich der Einkünfte aus der Dotierung der Einlagensicherungsfonds (durch die eingehobenen Beiträge) und aus der Veranlagung der Vermögenswerte (Einkünfte aus Kapitalvermögen) nach § 5 Z 4 KStG 1988 idF AbgÄG 2016 von der unbeschränkten Steuerpflicht persönlich befreit (zur Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 siebenter Teilstrich KStG 1988 siehe Rz 1505).

Die Steuerfreiheit dieser Einkünfte führt zugleich dazu, dass damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht abzugsfähig sind. Die erhobenen Abgeltungen für administrative Aufwendungen gemäß § 18 Abs. 3 ESAEG sind hingegen von der Befreiung nicht erfasst.

173

Entschädigungseinrichtungen gemäß § 73 Abs. 2 des Wertpapieraufsichtsgesetzes 2018 (WAG 2018) sind juristische Personen, die in der Form von Treuhand-Haftungsgesellschaften nach den Bestimmungen des WAG 2018 betrieben werden. Die Entschädigungseinrichtungen erfüllen ähnliche Aufgaben wie die Sicherungseinrichtungen gemäß § 1 Abs. 1 und § 59 Z 1 des Einlagensicherungs- und Anlegerentschädigungsgesetzes (ESAEG) und haben damit insbesondere zu gewährleisten, dass Anleger für Forderungen aus Wertpapierdienstleistungen entschädigt werden, wenn ein Mitgliedsinstitut nicht in der Lage ist, die Anlegerforderungen selbst zu erfüllen (insbesondere weil über eine Wertpapierfirma der Konkurs eröffnet wird).

Entschädigungseinrichtungen haben gemäß § 74 Abs. 1 WAG 2018 ihre Mitgliedsinstitute zu verpflichten, jährliche Beiträge und zusätzlich für den Fall einer Auszahlung von Entschädigungen unverzüglich anteilmäßige Beiträge zu leisten, um ihren Entschädigungsverpflichtungen nachkommen zu können. Die eingehobenen Beiträge stellen bei den Mitgliedsinstituten Betriebsausgaben dar und sind in Folge durch die Entschädigungseinrichtungen bis zur Auszahlung an Anleger mündelsicher zu veranlagen.

Entschädigungseinrichtungen sind ebenso wie Sicherungseinrichtungen gemäß § 5 Z 4 KStG 1988 idF AbgÄG 2016 von der unbeschränkten Steuerpflicht persönlich befreit (zur Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 siebenter Teilstrich KStG 1988 siehe Rz 1505). Die Befreiung umfasst die Einkünfte aus der Dotierung (durch die eingehobenen Beiträge) und aus der Veranlagung (Einkünfte aus Kapitalvermögen) des für die Entschädigung von Anlegern zur Verfügung stehenden, treuhändig verwalteten Beitragsvermögens gemäß § 74 WAG 2018.

178

Nach § 5 Z 6 KStG 1988 sind auch Krankenanstalten befreit. ~~(Die Krankenanstalt ist nach § 46 BAO als unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO anzusehen),~~ **wenn** deren Gemeinnützigkeit von der zuständigen Landesbehörde als solche anerkannt sind (Bindungswirkung). Anders als bei der Bestimmung der § 5 Z 10 KStG 1988 betreffend gemeinnützige Bauvereinigungen kommt der Abgabenbehörde im Verfahren zur Feststellung der Gemeinnützigkeit **nach dem jeweiligen Krankenanstaltengesetz** aber keine Parteistellung zu.

180

Bei gemäß den §§ 34 ff BAO begünstigten Kapitalgesellschaften hat eine Prüfung der Steuerpflicht nach denselben Grundsätzen wie bei Vereinen zu erfolgen. Insbesondere ist für jeden einzelnen Betrieb zu untersuchen, ob er die Voraussetzungen desr **§§ 45 Abs. 1, Abs. 1a, Abs. 2, Abs. 3 BAO oder §44 Abs. 1 BAO** erfüllt, oder ob ein Mischbetrieb iSd VereinsR 2001 Rz 165 ff vorliegt. Für ein Absehen von der Steuerpflicht gelten daher dieselben Kriterien wie bei Vereinen im Sinne des Vereinsgesetzes 2002 (VerG).

Vermögensverwaltende Betätigungen gemäß § 32 BAO stehen auch bei unter § 7 Abs. 3

KStG 1988 fallenden Kapitalgesellschaften der Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen gemäß § 47 BAO nicht entgegen. Daher sind die VereinsR 2001 Rz 184 bis Rz 221 sinngemäß anzuwenden. **Bei gemeinnützigen Körperschaften, die ihren Gewinn gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 zwingend nach § 5 EStG 1988 ermitteln, wird die Zuordnung von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs durch § 45 Abs. 2 BAO eingeschränkt, weil Betriebsvermögen eines solchen Betriebes nur insoweit vorliegen kann, als dieses Vermögen auch der Erfüllung des begünstigten Zweckes dieses Betriebes dient.**

181

Bei Genossenschaften ist die die Erfüllung begünstigter Zwecke im Sinne der §§ 34 ff BAO auf Grund des rechtsformspezifischen Mitgliederförderungszwecks **der ausschließlich erwerbswirtschaftlichen Ausrichtung (siehe VereinsR Rz 2)** auszuschließen.

Gemeinnützige Bauträger in der Rechtsform einer Genossenschaft sind nicht gemeinnützig im Sinne der Abgabenvorschriften; zur Steuerbefreiung siehe Rz 214 bis 243, zur Steuerpflicht Abschnitt 2.10.

182

Körperschaften des öffentlichen Rechts sind als solche nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, daher ist die Verwirklichung begünstigter Zwecke im Sinne der §§ 34 ff BAO unbeachtlich. Begünstigte Zwecke können aber nach § 34 Abs. 2 BAO von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts verwirklicht werden (siehe dazu auch die **BMF-Info zum Wechsel von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts zur Gemeinnützigkeit; BMF vom 3.2.2016, BMF-010216/0001-VI/6/2016**). **Voraussetzung dafür ist aber, dass der Betrieb des Steuersubjektes Betrieb gewerblicher Art als unentbehrlicher Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO zu werten ist (zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb siehe VereinsR 2001 Rz 151 ff).** Für ein Absehen von der Steuerpflicht gelten dieselben Kriterien wie bei Vereinen im Sinne des VerG. Daher sind die VereinsR 2001 Rz 184 bis Rz 214 sinngemäß anzuwenden. Da land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten grundsätzlich keinen Betrieb gewerblicher Art begründen (siehe Rz 74), stellt sich für derartige Tätigkeiten die Frage nach einem Absehen von der Steuerpflicht nicht.

186

Mit dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 8/2005 wurde ab der Veranlagung 2005 Dder Anwendungsbereich von § 6 Abs. 1 KStG 1988 **erstreckt sich auch** auf die mit dem gleichen Gesetz eingeführten betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinn des § 18f**93 VAG 2016** ausgedehnt. Diese im Wesentlichen den Vorschriften des § 18 BPG nachgebildeten Regelungen ermöglichen auf betrieblichen Vereinbarungen (Kollektivvertrag, Betriebsvereinbarung oder Einzelvereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer) beruhende Pensionszusagen durch Versicherungsunternehmen, die nicht Pensionskassen sind, abzudecken. Aus steuerlicher Sicht ergibt sich daraus eine sachliche Körperschaftsteuerbefreiung für das vom Versicherungsunternehmen in einem eigenen Rechnungskreis zu erfassende Geschäft aus der Betrieblichen Kollektivversicherung, das die steuerliche Behandlung des Restbereiches des Versicherungsunternehmens unberührt lässt.

193

Betriebliche Unterstützungskassen ohne Rechtsanspruch der Begünstigten unterliegen nicht dem VAG **2016**, es kann daher jede beliebige Rechtsform (vor allem GmbH oder Verein, denkbar auch Privatstiftung) gewählt werden.

Trägerunternehmen kann nur der Arbeitgeber als einziger Vertragspartner einer Kasse (betriebliche Unterstützungskasse) oder der Arbeitgeber als Konzerngesellschaft Vertragspartner einer Konzernunterstützungskasse sein.

Die Mehrzahl der Leistungsberechtigten darf sich nicht aus dem Arbeitgeber und dessen Angehörigen bzw. bei Gesellschaften den Gesellschaftern und deren Angehörigen zusammensetzen.

196

Ein kleiner Versicherungsverein ist ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit im Sinne des VAG (§§ 628 ff VAG **2016**), dessen Wirkungskreis örtlich, sachlich und dem Personenkreis nach eingeschränkt ist.

Der Betrieb gilt als örtlich eingeschränkt, wenn er sich satzungsmäßig grundsätzlich auf das Bundesland, in dem der Verein seinen Sitz hat, sowie auf bestimmte unmittelbar daran angrenzende Gebiete erstreckt.

Der Betrieb gilt als sachlich eingeschränkt, wenn nur bestimmte im VAG angeführte Risiken gedeckt werden. Das sind Feuer- und Elementarschäden (~~mit Ausnahme der Kernenergie~~) sowie **sonstige Sachschäden, die durch** Hagel- und Frostschäden **sowie durch Ursachen aller Art hervorgerufen werden.**

Der Betrieb gilt als dem Personenkreis nach eingeschränkt, wenn dem Verein nicht mehr als 20.000 Mitglieder angehören (§ ~~62~~ Abs. 1 VAG **2016**).

~~Als kleiner Versicherungsverein gilt auch der Betrieb einer Sterbekasse im Zusammenhang mit Arbeitsverträgen oder der beruflichen Tätigkeit der Mitglieder sowie ein Verein, der ausschließlich die Rückversicherung kleiner Versicherungsvereine, die ihren Sitz im Inland haben, zum Gegenstand hat (§ 62 Abs. 2 VAG).~~

Ob ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit besteht, ~~entscheidet die Versicherungsaufsichtsbehörde; ob~~ **oder** ein kleiner Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit vorliegt, entscheidet die FMA.

Ein kleiner Versicherungsverein entsteht mit ~~seiner Errichtung~~ **Erteilung der Konzession** (§ ~~62 Abs. 4~~ **69 Abs. 2** VAG **2016**).

214

Hauptgeschäfte einer gemeinnützigen Bauvereinigung sind die

- Errichtung und Verwaltung von Wohnungen mit einer Nutzfläche von höchstens 150 m², von Eigenheimen mit höchstens zwei Wohnungen dieser Art und von Heimen sowie die Durchführung von Sanierungen größeren Umfangs (diese Geschäfte können auch für andere gemeinnützige Bauvereinigungen vorgenommen werden); Maßnahmen der Gebäudebewirtschaftung **einschließlich deren Finanzierung (insbesondere** Instandhaltung und Instandsetzung)
- Verwaltung von Wohnhäusern, Eigenheimen, Wohn-, Geschäfts- und Büroräumen, Gemeinschaftseinrichtungen, Garagen, Abstellplätzen und Heimen, die von einer gemeinnützigen Bauvereinigung
 - von einer Gebietskörperschaft,
 - einem Unternehmen, das mindestens zur Hälfte im Eigentum einer Gebietskörperschaft steht,

errichtet oder - sei es auch nur als Mehrheitseigentümer - erworben wurden. Voraussetzung ist, dass bei der Verwaltung das Kostendeckungsprinzip des § 13 WGG berücksichtigt wird.

Wird das Kostendeckungsprinzip bei einer Verwaltungstätigkeit nicht beachtet, ist eine Ausnahmegenehmigung nur möglich, wenn diese Verwaltungstätigkeit nichts am Gesamtcharakter der Bauvereinigung als gemeinnützige Bauvereinigung ändert.

221

Ein Heim gemäß § 2 Z 3 WGG 1979 liegt vor, wenn das Gebäude der Befriedigung des regelmäßigen Wohnbedürfnisses dient. Der Heimbewohner darf somit über keine weiteren Wohnmöglichkeiten verfügen. Eine dauerhafte Bedürfnisbefriedigung ist dagegen nicht erforderlich (VwGH 3.3.1992, 91/14/0244). Kein Heim iSd WGG sind Einrichtungen, die aufgrund anderer Bedürfnisse bewohnt werden (zB Krankheit). Dies gilt allerdings nicht, wenn das regelmäßige Wohnbedürfnis, auf Grund hinzutretender weiterer Bedürfnisse, durch die bestehende Wohnmöglichkeit auf Dauer nicht mehr befriedigt werden kann; in diesem Fall stellt ein Heim zur Befriedigung dieses regelmäßigen Wohnbedürfnisses ein Heim gemäß § 2 Z 3 WGG 1979 dar (zB Behindertenheim; Pflegeheim zur dauernden Unterbringung).

Bei der Errichtung von Heimen durch eine gemeinnützige Bauvereinigung **ist auch** die Abgrenzung zu Hotelbetrieben **zu beachten**. Ein begünstigungsschädlicher Hotelbetrieb wird jedenfalls dann anzunehmen sein, wenn nach Lage und Ausstattung des Objektes eine touristische Nutzung im Vordergrund steht. Im Übrigen ist auf § 2 Z 3 WGG hinzuweisen.

223

Die in § 7 Abs. 3 WGG aufgezählten Geschäfte sind grundsätzlich begünstigungsunschädlich. Überwiegt allerdings die Tätigkeit im Sinne der Abs. 3 und 4 gegenüber jener nach den Abs. 1 und 2, liegt ein Verstoß gegen die Grundsätze des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes vor. Die zuständige Abgabenbehörde hat in diesem Fall nach § 35 WGG vorzugehen. Das Eigenkapital einer gemeinnützigen Bauvereinigung ist nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz vornehmlich (= überwiegend) für die Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 1 und 2 WGG einzusetzen. Die zuständige Abgabenbehörde hat daher auch zu prüfen, ob durch ein Ausnahmegeschäft oder mehrere Ausnahmegeschäfte, für das (die) Ausnahmeanträge gestellt werden, nicht eine Verletzung dieses Grundsatzes bewirkt wird.

Zur Feststellung des Überwiegens im Sinne des § 7 Abs. 2 WGG bilden je nach Einzelfall die Umsatzrelation, das eingesetzte Kapital, die Kapazitätsauslastung usw. einen tauglichen Maßstab. Für die Beurteilung sind die Verhältnisse in einem mehrjährigen (etwa 3 bis 5 Jahre) Zeitraum heranzuziehen. **Dabei sind Geschäfte, die Vorbereitungshandlungen von Hauptgeschäften iSd § 7 Abs. 1 und 2 WGG darstellen, insoweit nicht den Nebengeschäften des § 7 Abs. 3 WGG zuzurechnen, als diese in den Hauptgeschäften aufgehen. Nur insoweit es letztlich nicht zu einer Umsetzung des Hauptgeschäftes kommt, sind Vorbereitungshandlungen als Nebengeschäft zu werten.**

Beispiel:

Eine GBV erwirbt ein Grundstück zur Errichtung von Wohnungen. Der Erwerb von Grundstücken stellt grundsätzlich gemäß § 7 Abs. 3 Z 6 WGG ein Nebengeschäft dar. Soweit aber auf dem Grundstück tatsächlich Wohnungen gemäß § 7 Abs. 1 WGG errichtet werden, geht der Grundstückserwerb im Hauptgeschäft der Errichtung von Wohnungen auf und ist nicht als Nebengeschäft zu werten.

(Nach Rz 229 wird der Abschnitt 2.10.2.2.1a mit Rz 229a neu eingefügt:)

2.10.2.2.1a Errichtung von Einstellplätzen (§ 7 Abs. 3 Z 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

229a

Die Errichtung von Einstellplätzen (Garagen) oder Abstellplätzen im eigenen oder fremden Namen stellt ein Nebengeschäft dar, soweit diese überwiegend zur Befriedigung des Bedarfs der Bewohner der von der gemeinnützigen Bauvereinigung errichteten Wohnungen dienen. Ist aber die Errichtung von Einstellplätzen im Zuge der Errichtung einer Wohnanlage gemäß § 7 Abs. 1 WGG durch Gesetz oder Verordnung vorgeschrieben, ist diese Errichtung Teil der Errichtung der Wohnanlage und stellt im Ausmaß der vorgeschriebenen Einstellplätze kein Nebengeschäft dar.

232

Der Katalog der zulässigen Nebengeschäfte umfasst auch die Verwaltung von Baulichkeiten, die im Miteigentum der verwaltenden Bauvereinigung stehen **oder** an denen sie eine Sanierung größeren Umfangs durchgeführt hat oder deren Errichtung aus öffentlichen

Mitteln gefördert wurde. **Soll die Verwaltung von Gebäuden, die die genannten Voraussetzungen nicht erfüllen, übernommen werden, bedarf dieses Geschäft der Zustimmung der Landesregierung.**

237

Im Zusammenhang mit Grundstückserwerben kann es wirtschaftlich notwendig werden, Grundstücke wieder zu veräußern, wenn beispielsweise geplante Bau oder Sanierungsvorhaben nicht verwirklicht werden können. Solche Vorgänge haben dann keine steuerschädliche Auswirkung, wenn sie auf betriebsnotwendige Fälle im üblichen Rahmen ordnungsmäßiger Wohnungswirtschaft (VwGH 30.10.1996, 96/13/0049) beschränkt bleiben und Spekulationsabsicht auszuschließen ist. Vor allem muss die Spekulationsabsicht hinsichtlich der Gestaltung des Veräußerungspreises - etwa durch Preisbildung entsprechend der Vorschrift des § 13 WGG, unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 23 WGG - ausgeschlossen erscheinen, wobei ein allfällig erzielter Veräußerungserlös unter Berücksichtigung von auf das Grundstück getätigten Aufwendungen und der Zeitdifferenz zwischen Ankauf und Verkauf zu beurteilen ist. Dies gilt grundsätzlich auch, wenn die Veräußerung im Rahmen der Verwertung des Vermögens im Falle der Entziehung der Gemeinnützigkeit (§ 35 WGG) und Liquidation im Auftrag der zuständigen Landesregierung (§ 11 Abs. 2 WGG) erfolgt.

Werden allerdings nicht unbebaute Grundstücke sondern Gesamtbaulichkeiten (somit nicht einzelne Wohnungen) an nicht gemeinnützige Erwerber veräußert, ist von der gemeinnützigen Bauvereinigung ein nach Maßgabe des § 23 WGG angemessener Preis zu verlangen (§ 10a Abs. 2 lit. c WGG). Ein solches Geschäft bedarf der Zustimmung der Landesregierung (§ 10a Abs. 1 lit. d WGG).

257

Stellt die gemeinnützige Bauvereinigung vor Beginn eines begünstigungsschädlichen Geschäftes einen Ausnahmeantrag, **ist wie folgt vorzugehen:**

- **Liegen die Voraussetzungen des § 6a Abs. 2 KStG 1988 vor**, hat die zuständige Abgabenbehörde ~~nur die Möglichkeit~~, einen Ausnahmebescheid zu erlassen.
- **Widerspricht** ~~oder, wenn~~ das Geschäft den Grundsätzen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes ~~widerspricht~~, **hat die Abgabenbehörde** einen

Antrag gemäß § 35 WGG an die Landesregierung zu stellen. Die vorgesehenen Maßnahmen sind ohne unnötige Verzögerungen zu ergreifen. Eine eigenständige Abweisung des Antrages ist im Gesetz **grundsätzlich** nicht vorgesehen; sie kann daher formell nur nach Entziehung der Gemeinnützigkeit durch die Landesregierung erfolgen.

- **Wurde der Antrag nicht rechtzeitig, dh vor der Aufnahme des Geschäftes gestellt, ist der Antrag zurückzuweisen.**
- Betrifft der Antrag ein gemäß § 7 Abs. 1 bis 3 WGG zulässiges Geschäft, ist er **abzuweisen** zurückzuweisen.

Der auf Grund eines Antrages nach § 6a Abs. 2 KStG 1988 ergangene Bescheid ist von der Abgabenbehörde unverzüglich dem Revisionsverband zu übermitteln (§ 7 Abs. 4c WGG.

261

Die zuständige Abgabenbehörde ist nach § 6a Abs. 3 KStG 1988 nur im Zweifelsfall zum Erlassen eines Feststellungsbescheides verpflichtet. Ein solcher Feststellungsbescheid kann nur über Antrag einer gemeinnützigen Bauvereinigung ergehen und darf keinen über den Antrag hinausgehenden Inhalt aufweisen (VwGH 12.9.1989, 89/14/0083, 0084).

Das Erlassen eines Feststellungsbescheides von Amts wegen ist daher unzulässig. Liegt ein Zweifelsfall nicht vor, ist der Antrag **abzuweisen** zurückzuweisen. Unbeschadet der Antragsbedürftigkeit und der Mitwirkungspflicht des Antragstellers hat die Behörde den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (VwGH 12.9.1989, 89/14/0083, 0084).

Bei einem Zweifelsfall kann die gemeinnützige Bauvereinigung einen Antrag auf Feststellung nach § 7 Abs. 3a WGG auch bei der Landesregierung stellen. Die Abgabenbehörde ist an den Bescheid der Landesregierung gebunden.

279

§ 5 Z 12 KStG 1988 normiert eine Steuerbefreiung für entgeltliche Geselligkeitsveranstaltungen von Körperschaften öffentlichen Rechts, welche sonst als Betrieb gewerblicher Art steuerpflichtig wären. Der Anwendungsbereich des § 5 Z 12 **lit. a** KStG 1988 für Geselligkeitsveranstaltungen zu abgabenrechtlich begünstigten Zwecken iSd §§ 34 ff BAO ist nicht auf bestimmte Körperschaften öffentlichen Rechts eingeschränkt.

Betroffen sind zB die Feuerwehrfeste (Zeltfeste), Pfarrfeste oder entsprechende Veranstaltungen einer politischen Partei (hinsichtlich Unterorganisationen siehe Rz 57 **und Rz 279a**). **Der Anwendungsbereich des § 5 Z 12 lit. b KStG 1988 ist abweichend dazu auf Geselligkeitsveranstaltungen von politischen Parteien, die ihre Satzung beim Bundesministerium für Inneres hinterlegt haben und an Wahlen zu allgemeinen Vertretungskörpern teilnehmen, zur materiellen Förderung von Zwecken iSd § 1 PartG 2012 eingeschränkt.**

279a

Für den gesamten Anwendungsbereich des § 5 Z 12 KStG 1988 fingiert das Gesetz nahestehende Organisationen sowie mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattete Gliederungen von wahlwerbenden politischen Parteien als Körperschaften öffentlichen Rechts, wenn diesen keine abgabenrechtliche Begünstigung iSd §§ 34 ff BAO zukommt. Die Beurteilung wann bzw. ob eine Gliederung mit eigener Rechtspersönlichkeit oder eine nahestehende Organisation einer politischen Partei gegeben ist, hat nach Maßgabe des Parteiengesetzes 2012 zu erfolgen:

- **Als Gliederung mit eigener Rechtspersönlichkeit ist demnach ausschließlich eine in der Satzung – zumindest ihrem Typus nach – genannte Organisationseinheit anzusehen. Weitere Untergliederungen einer in der Satzung genannten Gliederung einer politischen Partei gelten nicht automatisch selbst als Gliederung dieser politischen Partei, sondern müssen selbst auch in der Satzung der politischen Partei genannt werden. Sind somit beispielsweise in der Satzung der Partei ausschließlich Gliederungen in den Bundesländern vorgesehen, stellen Organisationseinheiten auf Gemeindeebene selbst keine Gliederungen dieser Partei dar. Rechtlich selbständige Gliederungen, die nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Z 3 PartG 2012 erfüllen, fallen nicht unter § 5 Z 12 KStG 1988.**
- **Eine nahestehende Organisation ist nach den Bestimmungen des Parteiengesetzes 2012 (§ 2 Z 3 PartG 2012) eine von der politischen Partei (einschließlich ihrer Gliederungen) getrennte Organisation mit eigener Rechtspersönlichkeit, die**
 - **diese politische Partei unterstützt oder**

- **an der Willensbildung dieser politischen Partei insbesondere durch Entsendungen in Organe mitwirkt oder**
- **an deren Willensbildung diese politische Partei insbesondere durch Entsendungen in Organe mitwirkt,**

sofern diese Art der Zusammenarbeit zwischen der politischen Partei und der Organisation entweder in deren Rechtsgrundlagen oder in den Satzungen der Partei festgelegt ist.

Der Name (die Bezeichnung) einer Körperschaft ist nach den Bestimmungen des Parteiengesetzes 2012 weder für die Einstufung als Gliederung noch für die Einstufung als nahestehende Organisation relevant.

Ob die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Gliederung mit eigener Rechtspersönlichkeit oder einer nahestehenden Organisation vorliegen, ist von der Körperschaft dem Finanzamt nachzuweisen.

Zu rechtlich unselbstständigen Untergliederungen siehe Rz 283b.

280

Die Befreiung **für entgeltliche Geselligkeitsveranstaltungen von Körperschaften öffentlichen Rechts nach § 5 Z 12 lit a KStG 1988** ist **ab der Veranlagung 2016** an die Erfüllung nachstehender Voraussetzungen geknüpft:

- Ausschließliches Vorliegen einer entgeltlichen geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltung,
- Höchstdauer sämtlicher Veranstaltungen im Kalenderjahr von **72 Stunden**,
- nach außen hin erkennbarer Zweck der materiellen Förderung eines bestimmten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes im Sinne des §§ 35, 37 oder 38 BAO,
- nachweisliche Verwendung der Erträge aus der Veranstaltung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke.
- ~~Entfaltung gastgewerblicher Aktivitäten (Abgabe von Speisen und Getränken) im Zusammenhang mit derartigen Veranstaltungen an höchstens drei Tagen im Kalenderjahr.~~

280a

Die Befreiung für entgeltliche Geselligkeitsveranstaltungen von wahlwerbenden politischen Parteien, deren abgabenrechtlich nicht begünstigten Gliederungen und nahestehenden Organisationen nach § 5 Z 12 lit b KStG 1988 ist an die Erfüllung nachstehender Voraussetzungen geknüpft:

- **Erfüllung der Voraussetzungen für das Vorliegen eines kleinen Vereinsfestes (siehe VereinsR 2001 Rz 306),**
- **Höchstdauer sämtlicher Veranstaltungen im Kalenderjahr von 72 Stunden,**
- **Umsatzgrenze von EUR 15.000 im Kalenderjahr,**
- **nach außen hin erkennbarer Zweck der materiellen Förderung von Zwecken iSd § 1 PartG 2012 dieser Körperschaft (wobei eine Bekanntmachung ausreicht, dass die Erträgnisse allgemein zur Förderung parteipolitischer Zwecke verwendet werden),**
- **nachweisliche Verwendung der Erträgnisse aus der Veranstaltung zur materiellen Förderung von Zwecken iSd § 1 PartG 2012 dieser Körperschaft.**

283

Die zeitliche Begrenzung der Veranstaltungsaktivitäten auf **72 Stunden, in denen eine gastgewerbliche Betätigung vorliegt**, im Jahr und der damit verbundenen Ausgabe von Speisen und Getränken auf drei Tage im Jahr bezieht sich auf die Summe der von der betreffenden Körperschaft öffentlichen Rechts in einem Kalenderjahr durchgeführten Veranstaltungen. **Das Stundenausmaß kann durch einen Bescheid der die Veranstaltung bewilligenden Behörde oder durch eine Anzeige der Veranstaltung, in der das Ausmaß der gastgewerblichen Betätigung ausdrücklich angegeben wird, bei der zuständigen Behörde nachgewiesen werden. Andernfalls ist davon auszugehen, dass die gastgewerbliche Betätigung von Beginn bis zum Ende der geselligen Veranstaltung durchgängig ist.** Als Tag gilt jeweils der Kalendertag, an dem die Veranstaltung durchgeführt wird, wobei das Andauern einer grundsätzlich eintägigen Veranstaltung bis nach Mitternacht nicht bereits als volle zwei Tage zählt. Übersteigen die Aktivitäten die gesetzlichen Obergrenzen, liegt für sämtliche Veranstaltungen des Kalenderjahres ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art vor.

Beispiele:

1. Ein Fest mit Gastronomie dauert von Freitag, 19.00 Uhr bis Sonntag, 23.45 Uhr. Da die Veranstaltung drei Tage gedauert hat, kann die Körperschaft noch einen Tag für eine gesellige Veranstaltung (ohne Gastronomie) durchführen, ohne dass ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art entsteht.

2. Ein Fest mit Gastronomie dauert von Samstag, 20.00 Uhr bis Sonntag, 1 Uhr früh. Die Veranstaltung zählt nur als ein Tag.

283a

Zur Vorbeugung von Wettbewerbsverzerrungen beträgt die Umsatzgrenze aus geselligen Veranstaltungen von politischen Parteien 15.000 Euro im Kalenderjahr. Zu gemeinsam durchgeführten Veranstaltungen siehe Rz 285a.

283b

Sowohl die Gesamtdauer von 72 Stunden als auch die Umsatzgrenze in Höhe von 15.000 Euro einer geselligen Veranstaltung können für jede kleinste territoriale Gliederung ohne eigene Rechtspersönlichkeit in Anspruch genommen werden. Dies gilt auch für rechtlich unselbständige territoriale Gliederungen politischer Parteien mit eigener Rechtspersönlichkeit sowie für nicht gemeinnützige, nahestehende Organisationen im Sinne des § 2 Z 3 Parteiengesetzes 2012 (Ortsgruppen). Rechtlich unselbständige Gliederungen nach inhaltlichen Gesichtspunkten stellen keine territorialen Gliederungen dar und können daher die Steuerbegünstigungen des § 5 Z 12 KStG 1988 nicht gesondert in Anspruch nehmen. Die kleinste territoriale Gliederung umfasst die Katastralgemeinde.

284b

Eine materielle Förderung von Zwecken im Sinne des § 1 PartG 2012 bezieht sich in erster Linie auf Aufwendungen, die auf die Beeinflussung der staatlichen Willensbildung abzielen. Eine materielle Förderung dieser Zwecke findet daher dann statt, wenn die Mittel beispielsweise für die Wahlwerbung oder für Informationen über die politischen Tätigkeiten der die Veranstaltung abhaltenden Partei verwendet werden (zB Plakatwerbungen, Aussendungen über politische Vorhaben, Werbegeschenke der Parteien im Zuge eines Wahlkampfes, Informationsbroschüren über die politische Tätigkeit, etc). Die Begünstigung

kann auch in Jahren in Anspruch genommen werden, in denen keine Wahlen stattfinden.

Keine Förderung von Zwecken iSd Parteiengesetzes 2012 liegt insbesondere vor, wenn damit lediglich parteiinterne Eigeninteressen wie gemeinsame Ausflüge, Konsumation in Gaststätten oder Zuwendungen für Mitarbeiter daraus finanziert werden.

Darüber hinaus ist erforderlich, dass die Verwendung der Erträge zur materiellen Förderung von Zwecken iSd § 1 PartG 2012 für die jeweilige Organisation dem Grunde nach überhaupt möglich ist. Wird eine derartige Organisation selbst nicht politisch tätig (zB Teilnahme an Wahlen), können die Erträge nicht zur Förderung ihrer politischen Zwecke iSd § 1 PartG 2012 (zB Plakate, Informationsbroschüren) verwendet werden, sodass eine Anwendung des § 5 Z 12 lit. b KStG 1988 ausscheidet. Es ist allerdings davon auszugehen, dass rechtlich selbständige Teilorganisationen (also die Senioren-, Jugend-, ArbeitnehmerInnen-, Wirtschafts-, Frauen- und Bauernorganisationen der jeweiligen Parteien) von politischen wahlwerbenden Parteien, selbst wenn sie eine eigene Rechtspersönlichkeit haben, an Wahlkämpfen aktiv teilnehmen und in diesem Zusammenhang als Einheit mit der politischen Partei gesehen werden können. Schüler- und Studentenorganisationen, die Gliederungen oder nahestehende Organisationen politischer Parteien sind und selbst bei Wahlen antreten, können ebenfalls die Begünstigung des § 5 Z 12 lit b KStG 1988 in Anspruch nehmen.

285a

Die Durchführung einer geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltung im Sinne des § 5 Z 12 KStG 1988 ist auch durch eine Mehrzahl von Körperschaften öffentlichen Rechts zulässig. Ebenfalls zulässig ist eine „übergreifende“ gemeinsame Veranstaltung von Organisationen, die entweder in den Regelungsbereich des § 5 Z 12 KStG 1988 oder § 45 Abs. 1a BAO fallen (vgl. auch VereinsR 2001 Rz 306). Das Vorliegen der jeweils anzuwendenden Voraussetzungen nach § 5 Z 12 KStG 1988 oder § 45 Abs. 1a BAO ist dabei auf Ebene der jeweiligen Körperschaft zu prüfen. Dabei ist betreffend der zeitlichen Begrenzung von 72 Stunden für jeden Beteiligten die gesamte Stundenanzahl der

geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltung zu berücksichtigen. Die für gesellige oder gesellschaftliche Veranstaltung nach § 5 Z 12 lit b KStG 1988 beachtliche Umsatzgrenze iHv 15.000 Euro kann dabei von jeder Körperschaft ungeteilt ausgeschöpft werden. Eine entsprechende Umsatzaufteilungsregelung ist dabei anhand der tatsächlichen Verhältnisse glaubhaft zu machen. Andernfalls wird ein Umsatzverhältnis zu gleichen Teilen angenommen.

Beispiel:

Eine Ortsgruppe einer wahlwerbenden Partei veranstaltet gemeinsam mit einer Pfarre eine gesellige Veranstaltung, wobei die Partei die daraus erzielten Erträge für politische Zwecke verwenden möchte.

Eine Pfarre kann jedoch lediglich die Befreiungsbestimmung des § 5 Z 12 lit a KStG 1988 in Anspruch nehmen. Die Veranstaltung muss daher nach außen erkennbar zur materiellen Förderung eines nach den §§ 34 ff BAO begünstigten Zweckes (zB kirchliche Zwecke) dienen und die erwirtschafteten Erträge müssen auch nachweislich diesem Zweck zufließen. Verwendet die Partei die Erträge, die sie aus der Veranstaltung erzielt, nicht für dieselben begünstigten Zwecke, sondern will sie diese für Zwecke im Sinne des PartG 2012 verwenden, muss dies entsprechend nach außen hin kenntlich gemacht werden, um die steuerliche Begünstigung der Pfarre nicht zu gefährden.

(Die Abschnitte 2.14.1 bis 2.14.5 und die Rz 292 bis 347 entfallen [bleiben frei]):

2.14.1 Allgemeines

291

Mit dem Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften-Gesetz 2017 (MiFiG-Gesetz 2017), BGBl. I Nr. 106/2017 wurde ein neues Regime für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften geschaffen, das sich im Grundsatz am ausgelaufenen Regime für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften orientiert. Dieses wurde ursprünglich mit dem StRefG 1993, BGBl. Nr. 818/1993, in § 6b KStG 1988 eingeführt und in weiterer Folge durch § 6b KStG 1988 idF MiFiGG 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, abgelöst. Die Ausgestaltung der neuen Regelungen für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften orientiert sich an den aktuellen beihilfenrechtlichen Vorgaben der Europäischen Kommission zu Risikokapitalbeihilfen (die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung 2014 – AGVO 2014, ergänzt um die Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikofinanzierungen, ABl. Nr. C 19 vom 22.1.2014 S. 4, Leitlinien 2014). Da das MiFiG-Gesetz 2017 als Risikokapitalbeihilfe der EU-beihilferechtlichen Mitteilungspflicht an die Europäische Kommission unterliegt

(Notifizierungspflicht), tritt es jedoch erst nach EU-beihilferechtlicher Nichtuntersagung der mitteilungspflichtigen Regelungen durch die Europäische Kommission in Kraft. Zu diesem Zeitpunkt werden sodann auch Ergänzungen in die KStR 2013 aufgenommen.

~~Die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften stellen eine Form der steuerbegünstigten Beteiligungsfinanzierung dar, die in erster Linie jene Unternehmen mit Kapital versorgen soll, die von der Kapitalaufbringung im Weg der Börse praktisch ausgeschlossen sind.~~

~~Die Ausschüttungen der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft an ihre Gesellschafter (Aktionäre und Substanzgenussberechtigte) sind bei natürlichen Personen von der Einkommensteuer (Abgeltungssteuer) nach Maßgabe des § 27 EStG 1988 im Wege der Steuererstattung bis zu einem Beteiligungsnennwert von 25.000 Euro freigestellt, bei Körperschaften fallen sie unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988.~~

~~Daneben besteht gemäß Art. XXVII des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993 eine Sonderregelung für die Verkehrsteuern in der Form, dass einerseits die Ausgabe von Aktien und Genussrechten durch die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft selbst von der Gesellschaftssteuer befreit ist und andererseits der Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich durch die Gesellschaft von den Stempel- und Rechtsgebühren und der Kapitalverkehrsteuer befreit sind.~~

~~Mit dem Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften-Gesetz 2007 (MiFiG-Gesetz 2007), BGBl. I Nr. 100/2007 wurden die für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften geltenden Voraussetzungen sowie Umfang und Dauer der Befreiung von der Körperschaftsteuer an die Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikokapitalinvestitionen in kleine und mittlere Unternehmen, ABl. Nr. C 194 vom 18.08.2006, angepasst. Für bereits bestehende Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften wurden aus Vertrauensschutzgründen Übergangsvorschriften geschaffen. Die Voraussetzungen für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften sowie der Umfang der körperschaftsteuerlichen Befreiung hängen daher davon ab, ob die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft bis zum 31.12.2007 ins Firmenbuch eingetragen wurde oder danach. Die zu § 6b KStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994, BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 129/2002 ist für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften, die bis zum 31.12.2007 gegründet wurden, weiterhin anzuwenden; für nach dem 31.12.2007 gegründete Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften kommt eine der VO entsprechende Auslegung nur in Frage, soweit in den KStR 2013 darauf hingewiesen wird.~~

In der Folge sollen zunächst die für nach dem 31.12.2007 gegründeten Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften geltenden Regelungen dargestellt werden (Rz 292 bis Rz 309). Im Anschluss werden die für bis zum 31.12.2007 gegründeten Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften relevanten Regelungen (Rz 310 bis Rz 335) und abschließend die bestehenden Übertrittsmöglichkeiten (Rz 336 und Rz 337) dargestellt. Die gemeinsamen Regelungen hinsichtlich Nachweis der Voraussetzungen, Zusatzbesteuerung, Liquidation und Nachversteuerung bilden den Abschluss (Rz 338 bis Rz 347).

Randzahlen 292 bis 347: entfallen

350

Nicht als Teil des Einkommens einer Körperschaft zu erfassen sind daher alle Einnahmen bzw. Vermögensveränderungen, die nicht unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 fallen (siehe Rz 1313 bis 1315). Dazu gehören auch Vermögensvermehrungen auf Grund von Einlagen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, Vermögensverminderungen durch eine Einlagenrückzahlung auf Grund einer ordentlichen Kapitalherabsetzung und Buchgewinne auf Grund einer nominellen Kapitalherabsetzung und Personensteuervergütungen.

Nicht als Teil des Einkommens einer Körperschaft zu erfassen sind auch Vermögensveränderungen, die mit Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehen, die nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft gehören (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 98/15/0170).

353

Auf Grund des in § 7 Abs. 2 KStG 1988 verankerten Welteinkommensprinzips sind ausländische Einkünfte einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft grundsätzlich in die Einkommensermittlung miteinzubeziehen. Der Vermeidung von Mehrfachbesteuerungen solcher Einkünfte dienen einerseits Maßnahmen gemäß **§ 48 BAO, die Verordnung betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen aufgrund von § 48 BAO** oder die Anwendung von DBA. Gemäß **der Verordnung zu § 48 BAO** kann das BMF diese **sind ausländische** Einkünfte ganz oder teilweise **entweder** aus der inländischen Besteuerungsgrundlage **auszuscheiden** oder **anordnen**, dass die darauf entfallende ausländische Steuer auf die inländische **ganz oder teilweise angezurechnet** wird.

355

Das Einkommen ist der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft zuzurechnen, die es bezogen und erzielt hat. Grundsätzlich ist dies diejenige, die diese Einkünfte auf eigene Rechnung und eigene Gefahr (wirtschaftliches Risiko) erwirtschaftet hat. Ausschlaggebend dabei ist, wer über eine Einkunftsquelle wirtschaftlich verfügen kann. Nicht wesentlich ist, wer das wirtschaftliche Eigentum an den Wirtschaftsgütern, die zur Einnahmenerzielung eingesetzt werden, hat. Diese können nämlich anderen Personen zugerechnet werden als die damit erzielten Einkünfte. Maßgeblich dabei ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung. Im Wesentlichen gelten die im Bereich des EStG 1988 geltenden Zurechnungsgrundsätze (siehe EStR 2000 Rz 104 ff); beispielsweise sind

- bei einem verpachteten Betrieb die Einkünfte aus dem Betrieb dem Pächter zuzurechnen,
- Einkünfte aus einem Vermögensgegenstand, an dem ein Fruchtgenussrecht eingeräumt wurde, dem Fruchtnießer zuzurechnen,
- Einkünfte aus einem zwangsverwalteten oder einem in Insolvenz befindlichen Unternehmen dem Unternehmen zuzurechnen,
- **Einkünfte aus einer Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft sowie aus einer höchstpersönlichen Tätigkeit (als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender) der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen, wenn die Leistung von einer Körperschaft abgerechnet wird, die unter dem Einfluss dieser Person steht und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt (§ 2 Abs. 4a EStG 1988).**

Wem das Einkommen bei Vorliegen einer Unternehmensgruppe zugerechnet wird, bestimmt sich nach § 9 KStG 1988 (siehe Rz 1061 bis Rz 1102).

360

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 bestimmt das Einkommen eigenständig. Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988.

Folgende Regelungen des EStG 1988 können für Körperschaften Anwendung finden:

- § 2 Abs. 2a EStG 1988 (Verlustausgleichs- und Verlustvortragsbeschränkung); siehe EStR 2000 Rz 156 bis 159. Diese Bestimmung ist auf Einkünfte aus einer Beteiligung

anzuwenden, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, siehe EStR 2000 Rz 163 ff.

- § 2 Abs. 2b EStG 1988 (Verlustverrechnungs- und Verlustvortrags-Beschränkung; letztmalig bei der Veranlagung 2013).
- § 2 Abs. 3 und 4 EStG 1988 (Einkünfte), siehe EStR 2000 Rz 101 ff, soweit auf Körperschaften anwendbar.
- § 2 Abs. 6 und 7 EStG 1988 (Gewinnermittlungszeitraum, abweichendes Wirtschaftsjahr) siehe EStR 2000 Rz 179 ff unter Beachtung von § 7 Abs. 5 KStG 1988.
- § 2 Abs. 8 EStG 1988 (Berücksichtigung ausländischer Einkünfte bei Berechnung der Steuer)
- § 3 EStG 1988 (sachliche Befreiungen). Allgemeines zu den einzelnen Steuerbefreiungen siehe LStR 2002 Rz 18 bis 21. Durch sachliche Befreiungen werden bestimmte Einkünfte, die an und für sich unter eine der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 fallen würden, von der Besteuerung ausgenommen. Sachliche Steuerbefreiungen sind auch im Bereich der beschränkten Steuerpflicht zu berücksichtigen. Eine formelle Antragstellung ist nicht erforderlich. Die Bestimmungen des § 3 EStG 1988 gelten für das KStG 1988, soweit diese nicht nur auf natürliche Personen zutreffen können. Auf Körperschaften sind anwendbar:
 - § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (teilweise),
 - § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d und e EStG 1988,
 - § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, siehe EStR 2000 Rz 301 bis 305.
 - § 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988 (freiwillige Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden),
 - § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988, siehe EStR 2000 Rz 306 ff.
- § 4 Abs. 1 bis 4, 6 bis 12 EStG 1988 (Gewinnermittlung), siehe EStR 2000 Rz 401 ff.
- **§§ 4a, 4b und 4c (Spenden aus dem Betriebsvermögen), siehe EStR 2000 Rz 1330 ff.**
- § 5 EStG 1988 (Gewinnermittlung der rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden), siehe EStR 2000 Rz 403 ff.
- § 6 EStG 1988 (Bewertung), siehe EStR 2000 Rz 2101 ff.

- §§ 7 und 8 EStG 1988 (Absetzung für Abnutzung), siehe EStR 2000 Rz 3101 ff.
- §§ 9 und 14 EStG 1988 (Rückstellungen), siehe EStR 2000 Rz 3301 ff, soweit nicht § 15 KStG 1988 zur Anwendung kommt.
- § 13 EStG 1988 (Geringwertige Wirtschaftsgüter), siehe EStR 2000 Rz 3893 ff.
- § 14 EStG 1988, siehe oben zu § 9.
- § 15 EStG 1988 (Einnahmen), siehe EStR 2000 Rz 4001 ff.
- § 16 Abs. 1 Z 1 bis 3, 7 und 8 EStG 1988; § 16 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 (Werbungskosten), siehe EStR 2000 Rz 4030 ff.
- § 17 EStG 1988 (Gewinn- bzw. Überschussermittlung nach Durchschnittssätzen), siehe EStR 2000 Rz 4101 ff.
- § 18 Abs. 1 Z 1, **und 6, 7 bis 9** EStG 1988, § 18 Abs. 6 ~~und 7~~ EStG 1988 (Sonderausgaben), siehe EStR 2000 Rz 4501 ff und LStR 2002 Rz 429 ff, soweit auf Körperschaften anwendbar. § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 regelt den Verlustabzug im Falle des Mantelkaufes eigenständig (siehe Rz 1002).
- § 19 EStG 1988 (zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben), siehe EStR 2000 Rz 4601 ff.
- § 21 EStG 1988 (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft), siehe EStR 2000 Rz 5001 ff.
- § 22 Z 2 EStG 1988 (teilweise) und § 22 Z 5 EStG 1988 (Einkünfte aus selbständiger Arbeit), siehe EStR 2000 Rz 5201 ff, soweit auf Körperschaften anwendbar.
- § 23 EStG 1988 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb), siehe EStR 2000 Rz 5401 ff.
- § 24 EStG 1988 (Veräußerungsgewinne), siehe EStR 2000 Rz 5501 ff.
- § 27 EStG 1988 (Einkünfte aus Kapitalvermögen) **und § 27a Abs. 5 EStG 1988 (Regelbesteuerungsoption)**, siehe EStR 2000 Rz 6101 ff.
- § 28 EStG 1988 (Vermietung und Verpachtung), siehe EStR 2000 Rz 6401 ff.
- § 29 Z 1 bis 4 EStG 1988 (sonstige Einkünfte), siehe EStR 2000 Rz 6601 ff.
- § 30, § 30b, § 30c EStG 1988 (Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen, Immobilienertragsteuer, Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter) siehe EStR 2000 Rz 6620 ff.
- § 31 EStG 1988 (Spekulationsgeschäfte), siehe EStR 2000 Rz 6751 ff.

- § 32 EStG 1988 (gemeinsame Vorschriften), siehe EStR 2000 Rz 6801 ff.
- **§ 39 EStG 1988 (Veranlagungszeitraum, Veranlagung), siehe EStR 2000 Rz 7501 ff.**
- § 42 EStG 1988 (Steuererklärungspflicht), siehe EStR 2000 Rz 7534 ff.
- § 43 EStG 1988 (Steuererklärung bei einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte)
- § 44 EStG 1988 (Form der Steuererklärungen), siehe EStR 2000 Rz 7552 ff.
- § 45 EStG 1988 (Vorauszahlungen), siehe EStR 2000 Rz 7557 ff.
- § 46 EStG 1988 (Abschlusszahlungen), siehe EStR 2000 Rz 7574 ff.
- §§ 93 bis 97 EStG 1988 (Kapitalertragsteuer), siehe EStR 2000 Rz 7701 ff.
- § 98 Abs. 1 Z 1 bis 3, 5 bis 7 EStG 1988 (Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht), siehe EStR 2000 Rz 7901 ff.
- § 99 Abs. 1 Z 1 bis 3, 5, 6, 7, Abs. 1a, 2 und 3 EStG 1988 (Steuerabzug in besonderen Fällen).
- § 99a EStG 1988 (Befreiung vom Steuerabzug).
- § 100 EStG 1988 (Höhe und Einbehaltung der Steuer).
- § 101 EStG 1988 (Abfuhr der Abzugsteuer).
- § 102 EStG 1988 (Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger).
- §§ 112, 113 bis 121, §§ 123 bis 124b EStG 1988 (Übergangsbestimmungen).

377

Auslandsverluste sind aber nur insoweit ausgleichsfähig, als sie nach österreichischem inländischen Recht ermittelt worden sind. Ab der Veranlagung 2012 wird die Verlustberücksichtigung der Höhe nach mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust gedeckelt (siehe dazu im Detail EStR 2000 Rz 198).

Es obliegt dem Abgabepflichtigen, im Rahmen der ihn bei Auslandsbeziehungen treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht darzutun, dass der zum Verlustausgleich herangezogene Auslandsverlust so adaptiert worden ist, dass er die Ausgleichsfähigkeit nach österreichischem Recht erlangt. Die bloße Vorlage von ausländischen Steuerbescheiden, in die der ausländische Verlust Eingang gefunden hat, ist nicht ausreichend. Auslandsverluste,

die bereits bei der Besteuerung im Ausland verwertet worden sind (zB im Wege eines Verlustrücktrags), sind in Österreich nicht ausgleichsfähig, da das Rechtsinstitut des Verlustausgleiches eine doppelte Verlustverwertung nicht zulässt.

Eine Nachversteuerung angesetzter ausländischer Verluste wird entweder durch die Möglichkeit der Verlustverwertung im Ausland und/oder – wenn der Verlust aus einem Staat stammt, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht – durch Zeitablauf ausgelöst (siehe dazu im Detail EStR 2000 Rz 200a ff).

380

Ein nach § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ermittelter Restverlust ist als Sonderausgabe nach § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 und in Verbindung mit § 18 EStG 1988 im nächsten Kalenderjahr abzugsfähig. **Ausländische Verluste, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich erzielt worden sind, kommen für einen Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 KStG 1988 auch dann nicht in Betracht, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger in den Folgejahren unbeschränkt steuerpflichtig wird (VwGH 29.3.2017, 2015/15/0004).**

383

~~Aufgrund der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit sowie aufgrund von DBA, die ein dem Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Diskriminierungsverbot vorsehen, ist bei Nachweis, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist, für die inländische Betriebsstätte der Verlustvortrag einzuräumen. Siehe auch VwGH 25.9.2001, 99/14/0217.~~ **Ungeachtet des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 ist der inländischen Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen der Verlustabzug in folgenden Fällen einzuräumen:**

- **Ansässigkeit in einem EU-/EWR-Staat ansässig (Niederlassungsfreiheit; EuGH 6.9.2012, C-18/11, Philips Electronics) oder**
- **Ansässigkeit in einem Drittstaat, mit dem ein dem Art. 24 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildetes Diskriminierungsverbot besteht, bei Nachweis, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 8059).**

384

Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften nach § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988 (Körperschaften öffentlichen Rechts und nach § 5 KStG 1988 oder einem anderen Bundesgesetz von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften) unterliegen **weitgehend** mit ihren **inländischen kapitalertragsteuerabzugspflichtigen Einkünften, bzw. mit ausländischen Kapitalerträgen, nicht dem Sondersteuersatz unterliegenden Kapitaleinkünften, Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen von Körperschaften und Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen** der Körperschaftsteuer (siehe Rz 1496 ff). Die Frage des Verlustausgleiches stellt sich daher nicht.

392

Zur Liebhaberei in Zusammenhang mit Unternehmensgruppen siehe LRL 2012 Rz 140 ff- **und** VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0045.

403

Mehrfach bestehen auch innerbetriebliche, einkunftsquellenbezogene Verlustausgleichsbeschränkungen. Danach sind auch im Falle einer einheitlichen Gewinnermittlung negative Einkünfte aus einer Einkunftsquelle nicht abzugsfähig und werden zu Schwebeverlusten (Wartetasteverlusten), wie etwa nach der Verlustklausel des § 2 Abs. 2a EStG 1988 (EStR 2000 Rz 163 bis 177). Die in § 6 Z 2 lit. c bzw. lit. d EStG 1988 vorgesehene ~~Halbierung~~**Kürzung** eines verbleibenden, negativen Überhangs aus Teilwertabschreibungen und Verlusten, die in Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern stehen, **auf deren Erträge bzw. Wertsteigerungen** die ~~demein~~ besondere(r) Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 bzw. § 30a Abs. 1 EStG 1988 **unterliegen anwendbar ist** (innerbetriebliche Verrechnung), gilt nicht für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften. Für sonstige, nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften gelten die Einschränkungen des § 6 Z 2 lit. c bzw. lit. d EStG 1988 (siehe dazu EStR 2000 Rz 794 ff und 784 ff).

419

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 erfolgt die Gewinnermittlung nach den Bestimmungen des EStG 1988. Soweit nicht das KStG 1988 (zB § 7 Abs. 3 KStG 1988) oder Sondergesetze (zB das BWG, VAG **2016**, GenG) Ergänzungen oder Modifizierungen vorsehen, gelten für Gewinneinkünfte von Körperschaften die §§ 4 bis 14 EStG 1988.

Der Begriff "Gewinn" umfasst sowohl ein positives als auch ein negatives Jahresergebnis. Alle Ausführungen, die sich auf die Ermittlung des Gewinnes beziehen, gelten grundsätzlich auch für die Ermittlung von Verlusten (siehe EStR 2000 Rz 401).

Bei der Gewinnermittlung im Bereich der Körperschaftsteuer ist begrifflich zwischen dem

- laufenden Gewinn
- Übergangsgewinn im Sinne des § 4 Abs. 10 EStG 1988 (siehe Rz 449 bis 458)
- Veräußerungsgewinn (Veräußerungstatbestand siehe § 24 EStG 1988, Aufgabetatbestand siehe § 19 Abs. 2 KStG 1988) und
- Liquidationsgewinn (siehe § 19 Abs. 2 KStG 1988)

zu unterscheiden.

Zu den formellen Vorschriften für die Gewinnermittlung und für den Gewinnermittlungszeitraum siehe EStR 2000 Rz 402.

426

Zu den allgemeinen Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 417 ff. Körperschaften haben den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln, wenn sie nicht unter die Bestimmungen des § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, mit Betrieben nicht einer Rechnungslegungspflicht unterliegen, aber eine Buchführungspflicht nach § 125 BAO besteht.

Folgende Körperschaften sind zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 verpflichtet:

- Eigennützige und gemischnützige Privatstiftungen, wenn die Privatstiftung selbst Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, wie zB aus einer geschäftsmäßigen Häuserverwaltung, erzielt. Siehe weiters StiftR 2009 Rz 51. Hinsichtlich der Gewinnermittlung einer Privatstiftung bei Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft siehe StiftR 2009 Rz 53 und Rz 54.

- Vereine, die land- und forstwirtschaftliche oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe führen, wenn diese Betriebe mit ihrer Betätigung nicht der Rechnungslegungspflicht unterliegen, aber die Buchführungsgrenzen gemäß § 125 Abs. 1 BAO überschreiten.
- Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988), wenn diese mit ihrer Betätigung keiner Rechnungslegungspflicht unterliegen, die aber gemäß § 125 BAO zur Führung von Büchern verpflichtet sind.
- Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, sofern sie nach Unternehmensrecht nicht rechnungslegungspflichtig sind, aber als wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 31 BAO einzustufen sind und die Buchführungsgrenzen nach § 125 Abs. 1 BAO überschreiten (siehe Rz 94 bis Rz 97).

Weiters können Körperschaften, die betriebliche Einkünfte haben, aber nicht zur Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 oder § 4 Abs. 1 EStG 1988 verpflichtet sind, freiwillig Bücher führen.

Hinsichtlich der Unterschiede der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und § 5 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 416; die Unterschiede hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Grund und Boden ~~ist~~**sind** seit dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 entfallen.

452

Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit ermitteln ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988, weil sie einer Rechnungslegungspflicht nach **dem VAG 2016** unterliegen; im Falle von kleinen Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit gemäß § 628 VAG **2016** besteht eine im Vergleich zu großen Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit vereinfachte Form der Rechnungslegung (~~Verordnung über die Rechnungslegung kleiner Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, RLVkV, BGBl. Nr. 475/1990~~ **Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde (FMA) über die Rechnungslegung kleiner Versicherungsvereine, kV-RLV, BGBl II Nr. 168/2015**).

464

Dieser Begriff ist im Sinne des BWG und des VAG **2016** auszulegen.

469

Ob das Gebäude eines "Gewerbetreibenden" im Sinne des § 8 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 **idF vor dem StRefG 2015/2016 (letztmalig anzuwenden für vor 2016 beginnende Wirtschaftsjahre)** vorliegt, ist in typisierender Betrachtungsweise nach dem Inhalt der Tätigkeit des betreffenden Steuerpflichtigen zu beurteilen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0052). Werden etwa die Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 nur auf Grund der Rechtsform des Unternehmens als gewerblich eingestuft (zB bei einer Wirtschaftstreuhand-GmbH), handelt es sich nicht um einen "Gewerbetreibenden" im Sinne des § 8 EStG 1988.

470

Wird ein Gebäude gewerblich vermietet, bestimmt sich der AfA-Satz **gemäß § 8 Abs. 1 erster Teilstrich EStG 1988 idF vor dem StRefG 2015/2016 (letztmalig anzuwenden für vor 2016 beginnende Wirtschaftsjahre)** nach dem Nutzungseinsatz beim Mieter. Das gewerbliche Vermieten alleine reicht somit noch nicht für die Anwendung des AfA-Satzes von 3%. Er steht nur dann zu, wenn der Bestandnehmer seinerseits das Wirtschaftsgut unmittelbar für die land- und forstwirtschaftliche oder gewerbliche Betriebsausübung (auch hier inhaltlich zu verstehen) verwendet. Ist der Mieter (Bestandnehmer) eine Körperschaft öffentlichen Rechts, ist darauf abzustellen, wie die Tätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts bei Wegdenken der Hoheitssphäre einzustufen wäre.

471a

Für im Jahr 2016 beginnende Wirtschaftsjahre gilt bei der Absetzung für Abnutzung (AfA) gemäß § 7 EStG 1988 iVm § 8 EStG 1988 für betrieblich genutzte Betriebsgebäude ohne Nachweis der Nutzungsdauer ein einheitlicher Abschreibungssatz von bis zu 2,5% (statt bisher 2%, 2,5% oder 3%). Werden Gebäude für Wohnzwecke überlassen, gilt wie bei Vermietung und Verpachtung im außerbetrieblichen Bereich ein Abschreibungssatz von 1,5% (bisher idR 2%).

480

Folgende Grundsätze und Bestimmungen des EStG 1988 sind jedenfalls auch auf Körperschaften anzuwenden:

- Zu den Aspekten der Betriebsausgaben siehe EStR 2000 Rz 1084 ff,
- für Rechtsbeziehungen der Körperschaften zu den Anteilshabern sind die Bestimmungen betreffend der steuerlichen Anerkennung der Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu beachten (siehe EStR 2000 Rz 1127 ff),
- zu den demonstrativ aufgezählten Betriebsausgaben des § 4 Abs. 4 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 1234 ff,
- zur Verteilung nicht aktivierungspflichtiger Vorauszahlungen gemäß § 4 Abs. 6 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 1381 ff,
- zu den Instandsetzungsaufwendungen für Gebäude gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 1398 ff,
- zur Bestimmung betreffend des stehenden Holzes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben gemäß § 4 Abs. 8 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 1407 ff,
- zu den Mitgliedsbeiträgen gemäß § 4 Abs. 9 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 1412 ff,
- zu den Zuwendungen an Privatstiftungen gemäß § 4 Abs. 11 EStG 1988 siehe StiftR 2009 Rz 201 bis Rz 212,
- ~~zu den Einlagenrückzahlungen gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 vgl. den Erlass des BMF vom 31.3.1998, 06-0257/1-IV/6/98, AÖF Nr. 88/1998.~~

487

Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 liegen vor, wenn der Körperschaft vom Anteilshaber liquide Mittel oder Wirtschaftsgüter aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen zugewendet werden oder wenn ihr aus Anlass einer rechtsgeschäftlichen Transaktion ein geldwerter Vorteil zukommt, der seine Erklärung nur in der Anteilshaberstellung findet, mit anderen Worten dem Fremdvergleich nicht standhält. Neben einer objektiven Bereicherung der Körperschaft durch den Anteilshaber oder eine ihm nahestehende Person (siehe Rz 593) muss für das Vorliegen einer Einlage auch eine Zuwendungsabsicht *causa societatis* vorliegen bzw. müssen im Zweifelsfall die Umstände des Einzelfalles für das Vorliegen einer Zuwendungsabsicht des Anteilshabers sprechen. Unter den Einlagentatbestand kann daher die Übertragung von Schulden oder wirtschaftlich überschuldetem Vermögen nicht fallen. Eine Zweckbindung der geleisteten Mittel schadet der Behandlung als Einlage nicht. **Die Bewertung von Einlagen erfolgt nach steuerlichen Bestimmungen (VwGH 1.9.2015, Ro 2014/15/0002).**

494

Unter die offenen Einlagen fallen zunächst die im Gesellschaftsrecht ausdrücklich geregelten Einlagen im Austausch gegen Gesellschaftsrechte, wie das den Kapitalgesellschaften anlässlich Gründung oder Kapitalerhöhung zugeführte Nominalkapital inklusive Ausgabeaufgeld, Nachschüsse gemäß §§ 72 ff GmbHG, die Aufnahme von Partizipationskapital gemäß § 23 Abs. 4 BWG **idF vor BGBl I Nr. 184/2013** und § 73c VAG **idF vor BGBl I Nr. 34/2015** sowie Genussscheinkapital gemäß § 174 AktG und **Kapital aus sonstigen Finanzierungsinstrumenten**, das die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 erfüllt, die Aufnahme von Genossenschaftskapital, Nachschüsse gemäß § 3 Abs. 2 Genossenschaftsinsolvenzgesetz, RGBl. Nr. 105/1918, die Kapitalausstattung von Sparkassen gemäß § 2 Abs. 2 und § 3 Abs. 2 SpG und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit gemäß §§ ~~73a~~**41** ff VAG **2016** und die Kapitalausstattung anderer juristischen Personen des privaten Rechts. Nicht ausdrücklich geregelt, aber ebenfalls als offene Einlage gilt die Kapitalausstattung eines Betriebes gewerblicher Art durch die Trägerkörperschaft.

500

Der § 6 Z 14 EStG 1988 innewohnende Tauschgrundsatz kommt bei Einbringungen und Abspaltungen im Sinne des UmgrStG hinsichtlich seiner Steuerwirkung dem Grunde nach nicht zum Tragen. Sind die Voraussetzungen des Art. III oder des Art. VI UmgrStG nicht gegeben oder liegt ein in Art. III oder Art. VI UmgrStG vorgesehener Fall der Aufwertungsoption oder Zwangsaufwertung vor, ist die mit dem Tauschgrundsatz verbundene Gewinnverwirklichung auch bei der Übertragung von (Teil-) Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 UmgrStG zwingend anzuwenden. Zu den Folgen siehe Rz 1454 bis 1459.

Bei einer Buchwerteinbringung nach Art. III UmgrStG ist das steuerliche Einbringungskapital entscheidend, das unternehmensrechtliche Einbringungskapital ist hingegen ohne Bedeutung (VwGH 1.9.2015, Ro 2014/15/0002).

512

Ein von einer Großmuttergesellschaft unmittelbar an die Enkelgesellschaft gewährter Zuschuss aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen ist ertragsteuerrechtlich unabhängig vom Zahlungsfluss als Doppeleinlage im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988, zunächst als Einlage der Großmuttergesellschaft in ihre Tochtergesellschaft und in der Folge als Einlage in deren Tochtergesellschaft (= Enkelgesellschaft) zu behandeln. Bei der zuschussgewährenden Großmuttergesellschaft liegt daher steuerlich ein Fall der Aktivierung der Zahlung auf die Beteiligung an der Tochtergesellschaft und bei Letzterer ein steuerfreier Vermögenszugang (Buchung auf Rücklage) vor. Die Tochtergesellschaft hat gleichzeitig durch die Weitergabe des Zuschusses steuerlich eine Aktivierung auf die Beteiligung an ihrer Tochtergesellschaft (Enkelgesellschaft) vorzunehmen, bei letzterer liegt erneut ein steuerneutraler Vermögenszugang (Buchung auf Rücklage) vor (siehe auch Punkt 2.2.2 des **Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses** Erlasses des BMF vom 31. März 1998, 06-0257/1-IV/6/98, AÖF Nr. 88/1998 **27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017** betreffend die steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988).

513

Einlagenrückzahlungen von Körperschaften sind steuerneutrale Zuwendungen aus dem Eigenkapital der Körperschaft außerhalb von steuerlichen Ausschüttungen, die an Personen in ihrer Eigenschaft als Anteilsinhaber erfolgen. Sie können nur in den in § 4 Abs. 12 EStG 1988 erwähnten Formen vorliegen.

Einlagenrückzahlungen sind das Gegenstück zu Einlagenleistungen der Anteilsinhaber. Kapitalrückzahlungen sind bei der Körperschaft nicht steuerbare Vermögensabflüsse und bewirken beim Anteilsinhaber eine Minderung der auf die Beteiligung aktivierten Anschaffungskosten (vgl. VwGH 22.3.2000, 96/13/0175).

Einlagenrückzahlungen sind daher auch als Rücktausch anzusehen und werden damit in § 4 Abs. 12 EStG 1988 als Veräußerungstatbestände bezeichnet, bei denen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage Geld oder sonstiges Vermögen als Gegenleistung für die Rückgabe oder Verminderung eines Anteils an der Körperschaft empfangen wird.

Die Rückzahlung des in eine Körperschaft eingelegten Kapitals führt, anders als die Ausschüttung von erwirtschafteten Gewinnen, nicht zu Kapitalerträgen, sondern unter Beachtung der Grundsätze des § 4 Abs. 12 EStG 1988 zu einer Minderung des Beteiligungsansatzes, auch wenn sie aus unternehmensrechtlichen Gründen in der äußeren Erscheinungsform einer Gewinnausschüttung erfolgt.

Zur steuerlichen Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988 siehe Erlass des BMF vom ~~31. März 1998, 06-0257/1-IV/6/98,~~ AÖF Nr. ~~88/1998~~**27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017.**

550

Als Empfänger der offenen Ausschüttungen kommen in Betracht:

- Natürliche Personen:

Die Ausschüttungen an natürliche Personen unterliegen unabhängig davon, ob die Beteiligung zu ihrem Betriebs- oder Privatvermögen oder zum Vermögen einer Gesellschaft gehört, an der der Empfänger als Mitunternehmer beteiligt ist, grundsätzlich der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988 (Steuerabgeltung bei natürlichen Personen für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf deren Erträge ~~der~~**ein** besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist; Kapitalertragsteuer **gemäß §**

27a Abs. 1 zweiter Teilstrich EStG 1988 in Höhe von **2527,5% [ab 2016; davor 25%]**). Eine Ausnahme von der Abgeltungswirkung ist unter anderem dann gegeben, wenn Steuerpflichtige in die Regelbesteuerung gemäß § 27a Abs. 5 EStG 1988 optieren, weil der allgemeine Steuertarif unter **27,525% (ab 2016; davor 25%)** liegt. Die KESt wird in diesen Fällen nach Maßgabe des § 27a Abs. 5 EStG 1988 rückerstattet bzw. angerechnet. Näheres siehe EStR 2000 Rz 6226 ff.

- Juristische Personen:

Die Ausschüttungen an juristische Personen sind bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 10 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit. Näheres siehe Rz 1153 bis Rz 1247. Der davon unabhängige KESt-Abzug unterbleibt bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 KStG 1988 gemäß § 94 Z 2 EStG 1988, wenn die Körperschaft zu mindestens einem Zehntel unmittelbar oder mittelbar (dh. Beteiligungen über eine Personengesellschaft) am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Kapitalgesellschaft oder der Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft beteiligt ist. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, hat die ausschüttende Körperschaft die Kapitalertragsteuer einzubehalten. Die KESt ist auf Antrag anzurechnen bzw. zu erstatten (Näheres siehe EStR 2000 Rz 7754 ff). Bei nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftungen hat ein KESt-Abzug gemäß § 94 Z 12 EStG 1988 zu unterbleiben.

Ausländische Muttergesellschaften müssen nach § 94 Z 2 EStG 1988 unmittelbar oder mittelbar zu mindestens einem Zehntel am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft beteiligt sein, damit ein KESt-Abzug durch die ausschüttende Kapitalgesellschaft unterbleiben kann. Eine unmittelbare Beteiligung liegt nicht vor, wenn die Beteiligung mittelbar einer Personengesellschaft (MU) zuzurechnen ist (bei EU-Gesellschaften siehe EAS 2630). Die betreffenden ausländischen Gesellschaften müssen die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikel 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. Nr. L 225 S. 6) in der Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union erfüllen. Zusätzlich muss die ausländische Muttergesellschaft während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr an der ausschüttenden österreichischen Kapitalgesellschaft beteiligt sein. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, hat die ausschüttende Körperschaft die Kapitalertragsteuer einzubehalten. Bezüglich einer allfälligen Rückerstattung sind die entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten. Näheres siehe EStR 2000 Rz 7755a ff.

551

Ausschüttungsfähig ist der nach den unternehmensrechtlichen Vorschriften ermittelte Bilanzgewinn. Das Unternehmensrecht ist auf Grund des Vorsichtsprinzips und des Prinzips des Gläubigerschutzes in all seinen Vorschriften davon geleitet, einen ausschüttungsfähigen Gewinn zu ermitteln und keinesfalls darüber hinausgehende Beträge dem Unternehmen zu entziehen. Die allgemeinen unternehmensrechtlichen Vorschriften reduzieren bereits den Gewinn auf den ausschüttbaren Gewinn. Darüber hinaus normiert der nur für die Kapitalgesellschaften geltende § 235 **Abs. 1 UGB idF AbgÄG 2015** drei zusätzliche Ausschüttungsbeschränkungen **für Gewinne, soweit diese durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind und aus der Auflösung von Kapitalrücklagen stammen (Z 1), nicht als Kapitalrücklage ausgewiesen werden können (Z 2), oder der beizulegende Wert für eine Gegenleistung angesetzt wurde** (für Zuschreibungen nach Z 1, für Erträge aus der Auflösung von Bewertungsreserven nach Z 2 sowie für Erträge aus der Auflösung von Kapitalrücklagen nach Z 3), in denen ein bereits entstandener und nach den Rechnungslegungsvorschriften auszuweisender Gewinn als bloßer Buchgewinn von der Ausschüttung ausgeschlossen wird. **Bei Aktivierung latenter Steuern gemäß § 198 Abs. 9 dürfen außerdem Gewinne nur ausgeschüttet werden, soweit die danach verbleibenden jederzeit auflösbaren Rücklagen zuzüglich eines Gewinnvortrags und abzüglich eines Verlustvortrags mindestens dem aktivierten Betrag entsprechen (§ 235 Abs. 2 UGB idF AbgÄG 2015).** Als ausschüttungsfähig verbleibt daher der um diese unternehmensrechtlichen Ausschüttungssperren verminderte Bilanzgewinn. Die Fremdfinanzierung der offenen Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft führt auch bei Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen der Kreditaufnahme und der als Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu wertenden Ausschüttung nicht zum Abzugsverbot für die anfallenden Zinsen (VwGH 19.12.2006, 2004/15/0122; siehe Rz 1286).

(Die Überschrift zu Abschnitt 12.3.1.4 und Rz 557 werden geändert:)

12.3.1.4 Substanzgenussrechte und sonstige Finanzierungsinstrumente

557

Substanzgenussrechte **und sonstige Finanzierungsinstrumente** im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 **zweiter Teilstrich** KStG 1988 liegen dann vor, wenn sie ein Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationsgewinn der Körperschaft vermitteln. Beide im Gesetz genannten Voraussetzungen müssen erfüllt sein. Fehlt die Beteiligung am Gewinn, am Liquidationsgewinn oder an beiden, liegt ein Nominalgenussrecht bzw. ein obligationsähnliches Genussrecht (Fremdkapital) vor, dessen Bedienung zu abzugsfähigen Betriebsausgaben führt. Genussrechte **und sonstige Finanzierungsinstrumente**, die die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 Z 1 **zweiter Teilstrich** KStG 1988 erfüllen, werden dagegen ertragsteuerlich dem Eigenkapital gleichgestellt (siehe Rz 1191 bis 1198). Ausschüttungen jeder Art darauf stellen eine steuerneutrale Einkommensverwendung dar.

Für – insbesondere von Kreditinstituten begebene – Instrumente des zusätzlichen Kernkapitals („Additional Tier-1-Capital“) und Ergänzungskapitals („Tier-2-Capital“) iSd der Artikel 51 und 62 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 vom 26. Juni 2013 erfolgt die Einstufung als steuerliches Eigen- oder Fremdkapital ebenfalls nach Maßgabe der Kriterien des § 8 Abs. 3 Z 1 zweiter Teilstrich KStG 1988; idR werden diese Instrumente steuerliches Fremdkapital darstellen.

Zu Abgrenzungsfragen siehe auch EStR 2000 Rz 6138 ff.

558

Partizipationskapital im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 **erster Teilstrich** KStG 1988 ist Kapital der Kreditinstitute (§ 23 Abs. 4 und 5 BWG **idF vor BGBl I Nr. 184/2013**) und Versicherungsunternehmen (§ 73c VAG **idF vor BGBl I Nr. 34/2015**), das zur Außenfinanzierung aufgenommen wird. **Mit der Novelle des BWG (BGBl. I Nr. 184/2013) und der Novelle des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG 2016, BGBl. I Nr. 34/2015) entfiel jedoch diese Möglichkeit.**

Von Kreditinstituten vor dem 1.1.2014 und von Versicherungsunternehmen vor dem 1.1.2016) aufgenommenes Partizipationskapital Es ist abgabenrechtlich dem Eigenkapital gleichgestellt (siehe Rz 1191 bis Rz 1198). Ausschüttungen jeder Art darauf

stellen eine steuerneutrale Einkommensverwendung dar. Grundlegendes siehe Rz 1199. Siehe auch EStR 2000 Rz 6143.

582

Siehe den Einlagenrückzahlungserlass- **und Innenfinanzierungserlass** des BMF vom ~~31. März 1998, 06-0257/1-IV/6/98, AÖF-Nr. 88/1998~~ **27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017**.

584

Der häufigste Anwendungsfall tritt bei juristischen Personen des privaten Rechts auf, an denen Anteilsrechte anderer Personen bestehen, also bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vgl. VfGH 5.10.1994, G 252/93).

Auch das Partizipationskapital im Sinne des BWG **idF vor BGBl. I Nr. 184/2013** und des VAG **idF vor BGBl. I Nr. 34/2015** sowie Substanzgenussrechte (anteilsähnliche Genussrechte) **und sonstige Finanzierungsinstrumente**, die beide in § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 erwähnt sind, vermitteln eine Eigentümerstellung (siehe Rz 557 und 558). Die Höhe der Beteiligung ist grundsätzlich unbeachtlich (VwGH 9.3.1971, 1920/70).

(Rz 654 entfällt und bleibt frei:)

Randzahl 654: entfällt

666

Sind sämtliche Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung gegeben, kann deren steuerliche Wirkung nur dann korrigiert werden, wenn die Vermögenszuwendung spätestens am Bilanzstichtag (im Jahr der verdeckten Ausschüttung) von der Körperschaft rückgefordert und eine entsprechende Forderung bilanziert wird (VwGH 19.5.1987, 86/14/0179; **31.5.2011, 2008/15/0153**). Eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres (und damit auch innerhalb des Bilanzerstellungszeitraumes) nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden (VwGH 29.1.1998, 96/15/0013). Im Falle eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres ist der Korrekturzeitraum mit dem Bilanzstichtag des betreffenden

Wirtschaftsjahres begrenzt, bei einem dem Grunde nach bestehenden Rechtsverhältnis kann aber nicht aus dem Fehlen einer Vollzugshandlung eine verdeckte Ausschüttung resultieren (vgl. VwGH 30.5.1989, 88/14/0111: verspätete Zinsabrechnung bei angemessener Darlehensgewährung).

693

Bei eingeforderten Einlagen müsste ein dringender Geldmittelbedarf gegeben sein, um eine verpflichtende Einforderung rechtfertigen zu können, sodass im Falle von Liquiditätsnöten eine verdeckte Ausschüttung denkbar ist. Selbst ein Verlust der Hälfte des Stammkapitals muss aber noch nicht mit einer konkreten Gläubigergefährdung einhergehen, eine zivilrechtliche Verpflichtung, einen Einforderungsbeschluss zu fassen, besteht nicht (ausgenommen Derartiges ist im Gesellschaftsvertrag geregelt); eine verdeckte Ausschüttung bezüglich des Einforderungsbetrages kommt daher grundsätzlich nicht zum Tragen. Da ausstehende Einlagen noch nicht fällige Forderungen sind, kann auch hinsichtlich einer fehlenden Verzinsung eine verdeckte Ausschüttung nicht unterstellt werden (VwGH 30.9.1998, 96/13/0024). Wird allerdings eine geleistete Einlage an den Anteilshaber wieder ausbezahlt, liegt darin entweder – bei einer dem § 4 Abs. 12 EStG 1988 und dem Erlass des BMF vom ~~31.3.1998, 06-0257/1-IV/6/98, AÖF Nr. 88/1998~~ **27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017**, entsprechenden Vorgangsweise – eine Einlagenrückzahlung, andernfalls eine Darlehensaufnahme, die nach den Fremdvergleichsgrundsätzen zu verzinsen wäre. Eine fehlende oder zu geringe Verzinsung bewirkt eine verdeckte Ausschüttung.

704

Der Anteilshaber verzichtet auf Forderungen gegenüber der Not leidenden Körperschaft mit der Maßgabe der Rückzahlung bei Erholung der wirtschaftlichen Situation der Körperschaft. Die Besserung kann als Eintritt in die Gewinnzone oder als Erreichen bestimmter betriebswirtschaftlicher Parameter definiert werden. Erfolgt der Forderungsverzicht aus gesellschaftsrechtlichen Gründen, liegt eine steuerneutrale Einlage nach Maßgabe der EStR 2000 Rz 2599 vor. Die Rückzahlung **bei Wiederaufleben der Verbindlichkeit im Falle einer Besserungsvereinbarung** stellt entweder eine Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 oder eine bei der Körperschaft steuerlich zu neutralisierende verdeckte Ausschüttung dar (**siehe dazu näher Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017**). Beim Anteilshaber liegt ~~entweder~~ **wird bei einer Einlagenrückzahlung**

nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 ein Veräußerungstatbestand **verwirklicht, bei einer verdeckten Ausschüttung liegen hingegen** Einkünfte aus Kapitalvermögen oder betriebliche Einkünfte vor. Siehe dazu auch unter "Einlagenrückzahlung", Rz 745.

727

Bei Gesellschafterdarlehen an die Körperschaft ist ein Fremdvergleich anzustellen, eine verdeckte Ausschüttung liegt bezüglich des unangemessenen Teiles und bei Vergabe des Darlehens zu einem außergewöhnlich hohen Zinssatz vor. Die Rückzahlung eines abgabenrechtlich als verdecktes Grund- oder Stammkapital zu behandelnden Gesellschafterdarlehens durch die Körperschaft ist je nach Vorgangsweise eine Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 und damit ein Veräußerungstatbestand (siehe Einlagenrückzahlungserlass- **und Innenfinanzierungserlass** des BMF vom 31. März 1998, 06-0257/1-IV/6/98, AÖF Nr. 88/1998 **27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017**), sonst eine verdeckte Ausschüttung. Verdeckte Ausschüttungen liegen auch in den Zinszahlungen an den Anteilsinhaber, wenn das Darlehen verdecktes Eigenkapital darstellt (VwGH 4.3.1983, 81/17/0102). Die Mittelzufuhr an die Körperschaft kann zB Eigenkapitalcharakter annehmen, wenn die Darlehensrückzahlung aufgrund der Liquidität der Körperschaft möglich wäre, eine konkrete Laufzeit aber nicht vereinbart wurde und auch die Zinsvereinbarung unklar ist. Die Zinszahlungen sind dann verdeckte Ausschüttungen. Bei der Qualifikation des Darlehens als verdecktes Eigenkapital ist auf den Zeitpunkt der Darlehenszahlung abzustellen, nicht aber auf spätere Änderungen der Konditionen (VwGH 28.4.1999, 97/13/0068). Wird einer nachhaltig überschuldeten Körperschaft etwa ein Betrag in Millionenhöhe ohne Besicherung, ohne schriftlichen Vertrag und mit einem Zinssatz von beispielsweise 3% überlassen, hält die Geldhingabe einem Fremdvergleich nicht stand. Wird Geld in österreichischer Währung hingegeben, ist ein Vergleich mit der Verzinsung von Fremdwährungskrediten (zB Japanische Yen) nicht zulässig (VwGH 14.12.2000, 95/15/0127).

745

Die steuerlichen Wirkungen der Rückzahlung von Einlagen sind in § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988 geregelt. ~~Auf der Ebene der empfangenden Körperschaft sind sie steuerneutral, auf der Ebene der Anteilsinhaber liegt ein der Logik der Einlagenbehandlung folgender Umkehrfall und damit ein als Veräußerung zu behandelnder Rücktausch vor. Zur Abgrenzung gegenüber offenen und verdeckten Ausschüttungen sind die rückzahlungsfähigen Einlagen~~

auf einem Evidenzkonto zu erfassen. Die Führung eines Evidenzkontos ist zwar eines der entscheidenden Beweismittel zur Feststellung der steuerlichen Eigenschaft eines Vermögenstransfers von der Körperschaft zum Anteilsinhaber, die Vorlage eines Einlagenevidenzkontos ist jedoch keine materiellrechtliche Voraussetzung für das Vorliegen einer Einlagenrückzahlung.

Der eine Rückzahlung des Nominalbetrages des angelegten Kapitals darstellende Zufluss zählte schon nach der Rechtsprechungspraxis vor dem Inkrafttreten des § 4 Abs. 12 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (VwGH 19.2.1991, 87/14/0136). Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital gelten auch gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 als rückzahlbare Einlagen, sodass verdeckte Ausschüttungen hier weiterhin nicht greifen. Rückzahlbare Einlagen sind auch Einlagen und Zuwendungen, die als Kapitalrücklage auszuweisen wären (§ 229 Abs. 2 UGB), zudem Partizipations-, und Genussrechtskapital im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 und verdecktes Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital. Erfasst sind auch Einlagen, die in ausländische Körperschaften getätigt wurden. Bei einer Rückzahlung kann auch in diesen Fällen eine verdeckte Ausschüttung nicht Platz greifen, sofern die Zahlung zu Lasten einer unternehmensrechtlichen Eigenkapitalposition und dem akzessorischen Evidenz-Subkonto erfolgt. In erster Linie ist für eine Abgrenzung die unternehmensrechtliche und bilanzmäßige Erscheinungsform maßgebend. Wenn eine diesbezügliche Willensbildung fehlt, ist im Zweifel von einer Evidenzkontoverwendung auszugehen.

In allen anderen Fällen kann steuerlich weiterhin eine Ausschüttung vorliegen. Ein wirtschaftlicher Vorgang kann auch gleichzeitig zu einer Einlagenrückzahlung und einer verdeckten Ausschüttung führen (Gesellschafterentnahme um 100, gemeiner Wert 150, die Körperschaft stellt nichts in Rechnung, löst aber Kapitalrücklagen in Höhe des ausgebuchten Buchwertes gewinnerhöhend auf, verdeckte Ausschüttung mit 50). Siehe im Übrigen **zur Abgrenzung von Einlagenrückzahlungen und verdeckten Ausschüttungen** den Einlagenrückzahlungserlass- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 31.3.1998, 06 0257/1-IV/6/98, AÖF Nr. 88/1998 **27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017**.

Weiteres dazu siehe Stichwort "Besserungsverpflichtungen", Rz 705.

750

Der Begriff Entnahmen steht hier nicht für jene im Sinne des § 6 Z 4 EStG 1988, sondern für das wörtliche Entnehmen von Geld oder Wirtschaftsgütern aus dem Vermögen der Körperschaft außerhalb eines Rechtsgeschäftes.

Dem Grunde nach ist jede Entnahme zunächst als rückzahlungspflichtiger Vorgang zu werten. Wird sie über das Verrechnungskonto der Anteilsinhaber erfasst, liegt eine Darlehensaufnahme vor, für die jene Maßstäbe anzulegen sind, die bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten (vgl. zB VwGH 15.3.1995, 94/13/0249). **Siehe auch das Stichwort "Verrechnungskonto", Rz 969.** Dabei ist nicht jede einzelne Entnahme für sich zu beurteilen, sondern es ist als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung wiederholter Entnahmetatbestände durch die Erfassung am Verrechnungskonto eine die laufende Verrechnung an sich betreffende grundlegende Vereinbarung mit der Körperschaft zu fordern. Eine bloße Verbuchung im Rechenwerk kann eine Urkunde über den Rechtsgrund nicht ersetzen. Werden Entnahmen weder vertraglich abgesichert noch im Rechnungswesen als Verrechnungsschuld erfasst, entsteht zwar gesellschaftsrechtlich ein Rückforderungsanspruch, steuerlich ist aber mit der fehlenden Erfassung bis zum Bilanzstichtag der Verzicht auf eine Erfassung anzunehmen und damit der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung verwirklicht.

~~Ist im Zeitpunkt der Entnahmen aufgrund der finanziellen Lage des Anteilsinhabers absehbar, dass die Schulden nicht bedient werden können, liegt eine gezielte Vorteilszuwendung in Höhe des Endbestandes der Verrechnungskonten in den jeweiligen Jahren vor.~~

~~Verzichtet ein Alleingesellschafter-Geschäftsführer auf sein Gehalt und entnimmt er gleichzeitig Beträge für seinen Lebensunterhalt, ohne den Rückzahlungstermin, die Fälligkeit der Zinsen und den Kreditrahmen klar festzulegen, sind die Entnahmen als verdeckte Ausschüttung anzusehen (VwGH 26.9.1985, 85/14/0079). Wird ein zivilrechtlich tragender Rechtsgrund sogar ausdrücklich in Abrede gestellt, ist eine verdeckte Ausschüttung schon aufgrund der völligen Rechtsgrundlosigkeit der Zuflüsse anzunehmen (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121).~~

Unerlaubte Entnahmen führen zu Rückforderungen der Körperschaft. Werden diese nach dem Aufdecken angesetzt, in der Folge aber nicht betrieben oder auf die Rückforderung verzichtet, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

(Rz 797 entfällt und bleibt frei:)

Randzahl 797: entfällt

821

Eine Anrechnung kann nur dann erfolgen, wenn zur Regelbesteuerung nach § 27a Abs. 5 EStG 1988 oder zum Verlustausgleich im Wege der Veranlagung gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 optiert wird. Aus dem Wortlaut des § 46 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ergibt sich, dass die einbehaltene Kapitalertragsteuer auch dann anzurechnen ist, wenn sie nicht an das FA abgeführt wurde. Da in Fällen verdeckter Ausschüttungen idR Kapitalertragsteuer nicht einbehalten wird, ist es diesfalls der Einbehaltung gleichzuhalten, wenn der Anteilinhaber nach Aufdeckung der verdeckten Ausschüttung den Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer der Körperschaft ersetzt oder wenn die Körperschaft ohne Einforderung eines Ersatzes vom Anteilinhaber - und damit in Zuwendung eines weiteren Vorteils an den Gesellschafter - die höhere Kapitalertragsteuer an das FA entrichtet (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059).

822

Ist davon auszugehen, dass Kapitalertragsteuer nicht einbehalten worden ist und liegt auch kein Fall vor, welcher der Einbehaltung gleichzuhalten ist, ist **weder** im Falle **einer Regelbesteuerung nach § 27a Abs. 5 EStG 1988 noch eines Verlustausgleichs im Wege** einer Veranlagung gemäß § 97 Abs. 2 EStG 1988 keine Anrechnung vorzunehmen. Dies wird insbesondere bei verdeckten Ausschüttungen aus "Schwarzumsätzen" (siehe hiezu das Stichwort "Schwarzgeschäfte", Rz 913) der Fall sein.

823

~~Eine verdeckte Ausschüttung kann in der Regel nur in krassen Missbrauchsfällen angenommen werden (VwGH 24.1.1984, 83/14/0130). Bei einer unternehmensrechtlich wirksamen Kapitalherabsetzung liegt keine verdeckte Ausschüttung, sondern eine Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 vor, soweit die Rückzahlung im ~~Nennkapital~~**indisponible Einlagen**-Subkonto Deckung findet (siehe den Einlagenrückzahlungserlass- **und Innenfinanzierungserlass** des BMF vom 31.3.1998, 06~~

0257/1-IV/6/98, AÖF Nr. 88/1998 **27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 136/2017**).

928

Verdeckte Ausschüttungen kommen im Rahmen der Gründung einer Privatstiftung bei unentgeltlicher Übertragung von Vermögenswerten einer Körperschaft auf die Privatstiftung in Betracht, wenn dadurch im Endeffekt der Nutzen dieser Vermögenswerte dem Anteilsinhaber oder einer ihm nahe stehenden Person zu Gute kommt und dies nicht betrieblich veranlasst (zB Arbeitnehmerförderung, welche für alle Dienstnehmer - auch den Anteilsinhaber - gleich gestaltet wird) ist.

Zum Vorliegen verdeckter Zuwendungen zu Lasten der Privatstiftung siehe im Übrigen Stftr 2009 Rz 76 bis Rz 97.

Wendet eine GmbH, die im Eigentum einer Privatstiftung steht, dem Begünstigten der Stiftung einen Vermögensvorteil zu, und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in gegenüber der GmbH erbrachten Leistungen, sondern in der Stellung des Zuwendungsempfängers als Begünstigtem der Stiftung, wird also das Vermögen der GmbH und damit der ihre Anteile haltenden Stiftung vermindert, während das Vermögen des Begünstigten eine Vermehrung erfährt, liegt einerseits eine (verdeckte) Ausschüttung der GmbH an die Stiftung und andererseits eine (verdeckte) Zuwendung der Stiftung an den Begünstigten vor (VwGH 11.2.2016,2012/13/0061).

951

Die Einkommen von Gruppenträger und Gruppenmitglied sind zunächst eigenständig zu ermitteln und erst dann zusammenzurechnen. Es sind daher auch verdeckte Ausschüttungen zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied sowie zwischen Gruppenmitgliedern untereinander denkbar (siehe Rz 1118). Sollten (Vorgruppen)Gewinne (Rücklagen) des Gruppenmitgliedes verdeckt oder offen an den Gruppenträger ausgeschüttet werden, liegt beim Gruppenmitglied diesbezüglich eine steuerneutrale Einkommensverwendung und beim Gruppenträger ein Beteiligungsertrag im Sinne des § 10 KStG 1988 vor (sinngemäß VwGH 25.9.1973, 0410/72).

Die Gewinnübertragung aufgrund eines ~~etwa trotz Auslaufens der Organschaft weiter bestehenden oder neu abgeschlossenen~~ Ergebnisabführungsvertrages stellt eine

Einkommensverwendung dar, dh. der Gewinn ist beim Gruppenmitglied als selbständig steuerpflichtige Körperschaft zu erfassen und führt beim übernehmenden Gruppenträger zur Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988.

Siehe weiters Rz 1004 bis Rz 1150.

(Die Überschrift zu Rz 969 wird geändert:)

~~Verrechnungsforderung~~ Verrechnungskonto

969

Führt eine Körperschaft für angestellte Anteilsinhaber Verrechnungskonten, auf welchen sowohl die Gehälter als auch Zahlungen für private Zwecke verbucht werden, **lässt sich hinsichtlich der an den Anteilsinhaber überlassenen Geldbeträge** liegt bei Überziehung des ausgewiesenen Guthabens ein Darlehen der Körperschaft an den Anteilsinhaber vor. Wird dieses nicht oder nicht angemessen verzinst oder besteht keine Rückforderungsabsicht, liegt insofern eine verdeckte Ausschüttung vor. Siehe auch das Stichwort "Entnahmen", Rz 750: **aus der neueren Judikatur des VwGH (VwGH 17.12.2014, 2011/13/0015; 26.2.2015, 2012/15/0177) zu Verrechnungskonten von Gesellschaftern Folgendes ableiten:**

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

Es ergeben sich folgende Prüfschritte, die im Zuge einer Betriebsprüfung zu beachten sind und einer genaueren Beurteilung seitens der Finanzverwaltung unterzogen werden sollen:

1) Prüfung der Bonität des Gesellschafters im Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung

a) Eine Überprüfung der Bonität setzt voraus, dass der Kreditrahmen und die Kreditdauer dokumentiert sind.

b) Sind die vertraglichen Rahmenbedingungen nicht entsprechend dokumentiert, ist davon auszugehen, dass eine kurzfristige Geldmittelüberlassung vorliegt, vergleichbar einem Kontokorrentverhältnis. Dies hat jedenfalls zur Folge, dass die Verzinsung der Forderung entsprechend hoch sein muss.

c) Bei der Beurteilung der Bonität des Gesellschafters sind folgende Elemente zu berücksichtigen (vgl. dazu BFG 21.6.2016, RV/2100721/2012):

- das laufende aktuelle und zukünftige Einkommen des Gesellschafters exklusive Einkommensbestandteile, die dem Grunde und der Höhe nach ungewiss sind (wie z.B. zukünftige Gewinnausschüttungen);**
- die Stabilität der Einkommenssituation: zu berücksichtigen ist z.B. eine Verschlechterung der Einkommenssituation des Gesellschafters infolge einer Pensionierung;**
- die Ersparnisse des Gesellschafters (insbesondere Immobilien und Kapitalvermögen) unter der Bedingung, dass eine Verwertung zukünftig realistisch erscheint und keine sonstigen Gläubiger vorrangig befriedigt werden müssen (z.B. die Verwertung eines Grundstücks, welches mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten eines Dritten behaftet ist, ist nicht realistisch);**
- vorhandene Schulden und Verpflichtungen des Gesellschafters (z.B. Unterhaltsverpflichtungen aufgrund einer Scheidung, sonstige Kreditverbindlichkeiten);**
- bei einer kurzfristigen, einem Kontokorrentverhältnis vergleichbaren Geldmittelüberlassung muss der Gesellschafter über eine ausreichend hohe Bonität verfügen, um die Verbindlichkeit relativ kurzfristig (innerhalb eines Jahres) tilgen zu können.**

2) Prüfung der Sicherheiten des Gesellschafters:

a) Sicherheiten sollen die Gesellschaft gegen das Ausfallrisiko aus der Geldmittelüberlassung absichern, weil die Bonität des Gesellschafters gerade bei einer längerfristigen Überlassung aufgrund künftiger Entwicklungen nicht vorhersehbar ist. Die Sicherheiten müssen dabei derart ausgestaltet sein, dass die Gesellschaft in der Lage ist, ihre Forderung durch entsprechenden – ungehindert von anderen Gläubigern – Zugriff bzw. Verwertung zu befriedigen.

b) Werden bei einer Kreditierung von über 50.000 Euro und einer vereinbarten Dauer der Kreditierung von über drei Jahren keine Sicherheiten durch den Gesellschafter gewährt, deutet dies auf eine fremdunübliche Geldmittelüberlassung hin (siehe zu fehlenden Sicherheiten BFG 6.4.2016, RV/7103150/2013). Dies wiederum ist ein starkes Indiz für eine absehbare Uneinbringlichkeit der Forderung beim Gesellschafter bereits im Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung.

c) Werden bei Fehlen von Sicherheiten (bzw. bei Sicherheiten in nicht ausreichender Höhe) im Falle der Verschlechterung der Bonität des Gesellschafters keine unverzüglichen Maßnahmen durch die Gesellschaft gesetzt, um die Einbringlichkeit der Forderung sicherzustellen, ist eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen (vgl. VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066).

Ergibt die hier dargestellte Prüfung, dass die am Verrechnungskonto erfasste Forderung als Darlehen an den Gesellschafter anzuerkennen ist, kann eine verdeckte Ausschüttung gegebenenfalls (nur) im Ausmaß der Differenz zwischen der tatsächlich erfolgten Verzinsung und einer fremdüblichen Verzinsung vorliegen.

991

Sonderausgaben sind Ausgaben, die außerhalb der Einkunftsarten angesiedelt sind und nur durch ausdrückliche Verankerung im Gesetz abzugsfähig sind. Die in § 8 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 zitierten Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1, 6 und 7 EStG 1988 sind an sich nur bei Körperschaften denkbar, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen. Bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 (buchführungspflichtige Kapitalgesellschaften, Betriebe gewerblicher Art, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften) werden sämtliche Aufwendungen den gewerblichen

Einkünften zugerechnet. Soweit diese Ausgaben allerdings in den Bereich der nichtabzugsfähigen Aufwendungen fallen, ist ein Abzug als Sonderausgabe denkbar. Die zitierten Sonderausgaben betreffen:

- § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988: Renten und dauernde Lasten (siehe EStR 2000 Rz 7009 ff).
- § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988: Steuerberatkungskosten (siehe LStR 2002 Rz 561 ff).
- § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988: Freigebige Zuwendungen **an bestimmte begünstigte Einrichtungen iSd § 4a EStG 1988** (siehe EStR 2000 Rz 1332 ff).
- **§ 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988: Freigebige Zuwendungen zur Vermögensausstattung von spendenbegünstigten Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen (siehe EStR 2000 Rz 1349d ff).**
- **§ 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988: Freigebige Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung (§ 1 ISBG) sowie an deren Substiftungen (siehe EStR 2000 Rz 1349o ff).**

Geldspenden fallen dann unter die Sonderausgaben, wenn außerbetriebliche Mittel zugewendet werden oder aus Konten erfolgen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören (zu Spenden in der Unternehmensgruppe siehe aber Rz 1103). Zuwendungen an Feuerwehren durch Betriebe gewerblicher Art oder Körperschaften einer Gemeinde sind gemäß § 4a Abs. 7 Z 3 EStG 1988 nicht abzugsfähig (siehe EStR 2000 Rz 1338c).

992

Verlustabzug ist das Recht des Steuerpflichtigen, betriebliche Verluste der Vorjahre soweit als Sonderausgaben abzusetzen, als sie nicht durch Verrechnung mit Vorjahreseinkünften aufgebraucht wurden. Der Verlustabzug ist ein höchstpersönliches Recht, das nicht auf andere übergehen kann. Ausnahmen davon betreffen einerseits die Gesamtrechtsnachfolge im Rahmen des Erbweges (gilt auch für Körperschaften), **wenn der Rechtsnachfolger den verlustverursachenden Betrieb zu Buchwerten übernommen hat (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131, 2011/15/0143; siehe dazu EStR 2000 Rz 4537a ff)**, andererseits die Nachfolge nach Maßgabe des Umgründungssteuergesetzes (§§ 4, 10, 21 und 35 UmgrStG). Auch auf einen herrenlosen Nachlass (siehe Rz 115) können bestehende Verlustabzüge des Erblassers übergehen, **wenn dieser den verlustverursachenden Betrieb zu Buchwerten übernommen hat.**

§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 bestimmt den Rahmen der Abzugsmöglichkeit. Näheres siehe EStR 2000 Rz 4502 bis 4538 und 8059.

992b

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988 ist die Verlustvortragsgrenze insoweit nicht anzuwenden, als im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:

1. Sanierungsgewinne gemäß § 23a KStG 1988. Das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind (siehe dazu Rz 1522). Damit sind auch Gewinne aus außergerichtlichen Ausgleichen, die Sanierungsgewinne darstellen, begünstigt, wobei es für die Frage der Verrechnungsgrenze ohne Bedeutung ist, dass diese Sanierungsgewinne nicht nach § 23a KStG 1988 besteuert werden.
2. Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind. Damit sind sämtliche Gewinne erfasst, die in Kalenderjahren anfallen, in denen ein derartiges Verfahren anhängig ist. Anhängig ist ein Insolvenzverfahren mit Eintritt der Rechtswirkungen der Insolvenzeröffnung. Die Wirkungen treten gemäß § 2 Abs. 1 Insolvenzordnung mit Beginn des Tages ein, der der öffentlichen Bekanntmachung des Inhaltes des Insolvenzedikttes folgt. Das Verfahren endet mit der Aufhebung des Insolvenzverfahrens bzw. mit der Einstellung. Ist ein Insolvenzverfahren aufrecht, sind Gewinne, die diesem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) zuzuordnen sind, von der 75%-Begrenzung ausgenommen, wobei es unerheblich ist, ob diese Gewinne vor oder nach Eröffnung bzw. Beendigung des Verfahrens entstanden sind.
3. Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen. Das sind Gewinne im Sinne des § 24 EStG 1988. Die Bestimmung gilt auch für Körperschaften, die dem § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, ungeachtet dessen, dass § 24 EStG 1988 für diese Körperschaften nicht anzuwenden ist. Aus Anlass einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe anfallende Übergangsgewinne sind nicht begünstigt (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0252).
4. Liquidationsgewinne gemäß § 19 KStG 1988. Dies gilt unabhängig davon, ob die Liquidationsgewinne gemäß § 19 Abs. 2 KStG 1988 innerhalb des Besteuerungszeitraumes gemäß § 19 Abs. 3 KStG 1988 oder nach diesem Besteuerungszeitraum anfallen.
5. Beträge, die gemäß § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 oder nach § 2 Abs. 8 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 nachzuversteuern sind. Das sind Nachversteuerungsbeträge

von ausländischen Verlusten nicht unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder, die im Rahmen der Gruppenbesteuerung in Vorjahren gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 zugerechnet wurden, sowie Nachversteuerungsbeträge von ausländischen Verlusten aus einer ausländischen Betätigung (insbesondere einer Betriebsstätte), die bei der Einkommensermittlung in Vorjahren gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 angesetzt wurden. Diese Ausnahme von der 75%-Begrenzung ist erstmalig ab der Veranlagung für das Jahr 2015 anzuwenden.

6. Beträge gemäß § 6 Z 6 des Einkommensteuergesetzes 1988, ausgenommen jene nach § 6 Z 6 lit. a letzter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988. Diese Ausnahme von der 75%-Begrenzung erfasst somit Beträge, die aufgrund der Aufdeckung der stillen Reserven in Wirtschaftsgütern anlässlich eines Entstrickungstatbestandes gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 (zB aufgrund der Verlegung eines Betriebes ins Ausland; siehe dazu näher EStR 2000 Rz 2517 ff) im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind. Nicht erfasst sind hingegen Beträge, die aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen für nicht fremdüblich abgerechnete sonstige Leistungen nach § 6 Z 6 lit. a letzter Satz EStG 1988 angesetzt wurden. Diese Ausnahme von der 75%-Begrenzung ist erstmalig ab der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden. Entsteht die Steuerschuld für umgründungsbedingte Entstrickungsbeträge nicht nach § 6 Z 6 EStG 1988, sondern nach § 20 KStG 1988, sind die Regelungen über die Liquidationsbesteuerung gemäß § 19 KStG 1988 anzuwenden; die Ausnahme von der 75%-Begrenzung ergibt sich daher bereits aufgrund von § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG 1988 (siehe dazu Punkt 4). Die Verlustvorträge sind vorrangig und uneingeschränkt mit Entstrickungsbeträgen zu verrechnen, weil der Verlustabzug zwingend, sobald als möglich und im größtmöglichen Umfang vorzunehmen ist (siehe EStR 2000 Rz 4504).

994

Unberührt vom Tatbestand eines Mantelkaufs bleiben Schwebeverluste (Wartetasteverluste) im Sinne des § 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs. 2a EStG 1988, die auch bei einer vollständigen Strukturänderung der Körperschaft mit ihren nächsten Gewinnen zu verrechnen sind.

~~Keine Schwebeverluste (Wartetasteverluste) sind die Siebentelbeträge iSd § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988. Die Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 stellt eine reine~~

~~Verteilungsregelung dar, die anders als die Vorschrift des § 2 Abs. 2a EStG 1988 keine Bindung der Verrechnung an eine bestimmte Einkunftsquelle festlegt. Die Siebentelbeträge sind daher wie ein noch nicht verwerteter Verlust vom Tatbestand des Mantelkaufes mit umfasst.~~

1008

Nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften können nach § 9 Abs. 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 Gruppenmitglieder (Beteiligungskörperschaften) sein, wenn sie mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fällt, vergleichbar sind und innerhalb der Unternehmensgruppe "ausschließlich" mit inländischen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger ausreichend finanziell verbunden sind (siehe Rz 1012). **Die Frage, ob diese nach ausländischem Steuerrecht mit ihren ausländischen Einkünften einer – § 5 KStG vergleichbaren – Befreiung unterliegen, ist für die Einbeziehung als ausländisches Gruppenmitglied nicht von Bedeutung (siehe zur Verlustermittlung Rz 1079 ff).** Die Gruppenmitgliedschaft ist im Ausland auf eine Ebene begrenzt; Tochterkörperschaften eines ausländischen Gruppenmitglieds, an denen eine finanzielle Verbindung des ausländischen Gruppenmitglieds iSd § 9 Abs. 4 KStG 1988 besteht, sind von der Unternehmensgruppe ausgeschlossen (siehe aber Rz 1014).

1022

Gruppenträger können nach § 9 Abs. 3 Teilstrich 1 bis 3 KStG 1988 ~~idF AbgÄG 2014~~ nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des VAG **2016** und Kreditinstitute im Sinne des BWG sein. Andere Körperschaftsteuersubjekte wie Privatstiftungen, Vereine, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen können nicht Gruppenträger sein. Die Qualifikation der genannten Körperschaften als operativ oder vermögensverwaltend ist für die Gruppenträgereigenschaft ohne Bedeutung.

Zur Eignung befreiter Körperschaften siehe Rz 1007 f. Zur Vorgesellschaft siehe Rz 1010.

1032

Ebenso ist eine Doppelstellung einer Körperschaft als Gruppenträger und Gruppenmitglied einer anderen Unternehmensgruppe nicht möglich (**siehe auch VwGH 26.7.2017, Ro 2016/13/0007-3**). Ausländische Gruppenmitglieder können ihrerseits ausländischen nach ausländischem Abgabenrecht gebildeten "Gruppen" oder "Organschaften" angehören, was allerdings für die inländische Gruppenzugehörigkeit unbeachtlich ist. Beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger können auch dann nur einmal Gruppenträger sein, wenn sie mehrere eingetragene Zweigniederlassungen im Inland haben (siehe Rz 1023 f). Jede inländische Zweigniederlassung ist in die Unternehmensgruppe einzubeziehen; hinsichtlich der von den Zweigniederlassungen gehaltenen Beteiligungen besteht keine Verpflichtung, alle die Gruppenvoraussetzungen erfüllenden Beteiligungen in die Unternehmensgruppe einzubeziehen.

1051

Diese Kombination kann **auch** ~~im Hinblick darauf, dass die Mindestbeteiligungen der Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft 40% und 15% betragen müssen, nicht zur Begründung, sondern nur zur Erweiterung der finanziellen Verbindung eingesetzt werden,~~ **die bereits aufgrund der unmittelbaren Beteiligungen von 40% und 15% der Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft gegeben wäre.**

Beispiel:

*Die GmbH-A ist an einer Zielkörperschaft unmittelbar zu 40% und über eine 60-prozentige Beteiligung an einer Personengesellschaft, die einen 15%-Anteil an der Zielkörperschaft hält, zusammen mit 49% beteiligt. Die GmbH-B bietet sich als 15%-Gesellschafterin der Zielkörperschaft als Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft an. Die Beteiligungsgemeinschaft wird **bereits** mit den unmittelbaren Beteiligungen von 40% und 15% gebildet. Auch die mittelbare Beteiligung von der GmbH-A ist im Gruppenantrag anzuführen und bei der Ergebnisaufteilung zu berücksichtigen. Das Einkommen der Zielkörperschaft als Gruppenmitglied ist der GmbH-A mit $49/64 = 76,56\%$ und der GmbH-B mit $15/64 = 23,44\%$ zuzurechnen.*

1052

Ebenso wie im Vorpunkt kann **auch** diese Kombination ~~nur~~ zur Erweiterung einer schon durch die Beteiligungsgemeinschaft begründeten finanziellen Verbindung eingesetzt werden.

1058a

Dem Erklären des Ausscheidens aus der Unternehmensgruppe ist der Untergang des Gruppenmitglieds oder Gruppenträgers aufgrund einer Umgründung gleichzuhalten, im Zuge derer die Übertragung des Vermögens des untergegangenen Gruppenmitglieds oder Gruppenträgers nicht iSd § 9 Abs. 5 vierter Satz KStG 1988 innerhalb der Unternehmensgruppe erfolgt bzw. die Unternehmensgruppe nicht weiterhin finanziell verbunden bleibt (VwGH 28.6.2016, 2013/13/0066 und VwGH 31.5.2017, 2016/13/0002).

Eine Verschmelzung iSd Art. I UmgrStG des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft führt daher zum Ausscheiden des Gruppenträgers aus der Unternehmensgruppe und somit zu deren Beendigung (VwGH 28.6.2016, 2013/13/0066; siehe dazu auch UmgrStR 2002 Rz 354d).

Verschmelzungen iSd Art. I UmgrStG des einzigen Gruppenmitglieds mit dem Gruppenträger führen ebenfalls zur Beendigung der Unternehmensgruppe, weil jede Unternehmensgruppe einen Gruppenträger und zumindest ein Gruppenmitglied aufweisen muss (VwGH 18.10.2012, 2009/15/0214; siehe dazu auch UmgrStR 2002 Rz 354c).

1060

Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 das Einkommen unter Berücksichtigung der Sonderbestimmung für Vor- und Außergruppenverluste des Gruppenmitglieds gemäß § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 (somit ungekürzte Verrechnung dieser Verluste mit den eigenen Gewinnen ungeachtet der 75%-Vortragsgrenze des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988, siehe Rz 1071).

- In einem ersten Schritt hat daher das unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe sein "Einkommen" im Sinne des § 7 KStG 1988 zu ermitteln („eigenes Einkommen“ unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder; siehe auch § 24a Abs. 1 Z 1 Teilstrich 1 KStG 1988). Im Zuge dieser Einkommensermittlung sind daher zB auch § 2 Abs. 2a oder § 2 Abs. 8 EStG 1988 anzuwenden (siehe § 7 Abs. 2 KStG 1988; hinsichtlich der unter § 2 Abs. 2a EStG 1988 fallenden Gesellschaften siehe EStR 2000 Rz 163) **und die Abzugsverbote gemäß § 12 KStG zu beachten (VwGH 25.1.2017, Ra 2015/13/0027)**. Die 75%-Vortragsgrenze des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 idF AbgÄG 2014 kommt hingegen

nicht zur Anwendung, weil das unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied keine laufenden „eigenen“ Verlustvorträge aufbauen kann, siehe Rz 1062. Prämien ~~wie die Forschungs- oder Lehrlingsausbildungsprämie~~ sind vom betreffenden Gruppenmitglied bis zur Rechtskraft des Feststellungsbescheides geltend zu machen und werden diesem auch gutgeschrieben (**siehe Rz 1580 ff**). Zu den Steuerumlagen siehe Rz 1074.

- In einem zweiten Schritt geht das ermittelte „eigene Einkommen“ unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder in das zusammengefasste Ergebnis ein.

1061

Beim Gruppenmitglied muss eine Einkunftsquelle vorliegen, um eine Zurechnung zur beteiligten Körperschaft bzw. zum Gruppenträger zu ermöglichen. Liegt beim Gruppenmitglied keine Einkunftsquelle vor, kann eine Gruppenmitgliedschaft nicht bestehen, da § 9 KStG 1988 eine Einkommenszurechnungsvorschrift darstellt, die mangels Einkunftsquelle unanwendbar ist. **Eine Körperschaft, deren gesamte Tätigkeit als Liebhaberei anzusehen ist, kann nicht Gruppenmitglied iSd § 9 Abs. 2 KStG 1988 sein (VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0045)**. Dementsprechend scheidet **auch** ein Gruppenmitglied, bei dem keine Einkunftsquelle mehr vorliegt, weil die Betätigung zur Gänze als Liebhaberei einzustufen ist, tatsächlich aus der Unternehmensgruppe aus (siehe LRL 2012 Rz 141). Es gelten die allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze der Voluptuareigenschaft, die auch bei Körperschaften gegeben sein können. Die allgemeinen Grundsätze der Voluptuareigenschaft verhindern missbräuchliche Gestaltungen, ~~die mangels einer wirtschaftlichen Eingliederung im Sinne des auslaufenden Organschaftsrechtes denkbar sind~~. Sie gelten für in- und ausländische Gruppenmitglieder sowie für den Gruppenträger. Es können aber bei allen Mitgliedskörperschaften Teilvoluptuareinkünfte vorliegen; diesfalls hat insoweit eine Zurechnung zu unterbleiben; bei ausländischen Körperschaften ist zu überprüfen, ob ein wirtschaftliches Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe vorliegt (siehe Rz 1096 ff sowie LRL 2012 Rz 140).

Körperschaften in Liquidation können nicht in die Gruppe aufgenommen werden, da die Mindestdauer nicht erfüllt werden kann (siehe Rz 1593).

Die Maßgeblichkeit der Einkommensermittlung nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen schließt auch die Erfassung verdeckter Ausschüttungen und verdeckter Einlagen ein.

1071

Vortragsfähige Verluste des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus der Vorgruppenzeit (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können gemäß § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 nur bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des Gruppenmitglieds verrechnet werden und werden daher beim jeweiligen Gruppenmitglied kanalisiert. Unter den Begriff der Vor- und Außergruppenverluste fallen auch vor- bzw. außerorganschaftliche Verluste im Falle des Übergangs aus der Vollorganschaft in die Unternehmensgruppe. ~~Auch offene Siebentel aus Teilwertabschreibungen im Sinne des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 stellen Vorgruppenverluste dar, weil es sich bei § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 um eine reine Verteilungsvorschrift handelt, die keine Auswirkung auf den Zeitpunkt des Entstehens des TWA-Verlustes hat (in diesem Sinne VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212 zu § 4 UmgrStG). Ab Aufnahme einer Beteiligungskörperschaft in die Unternehmensgruppe sind offene TWA-Siebentel der Beteiligungskörperschaft daher nach Maßgabe ihrer Abreifung als Vorgruppenverlust zu berücksichtigen.~~ **Siebentel aus in Vorgruppenzeiten erfolgten**

Teilwertabschreibungen im Sinne des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 stellen jedoch, keine Vorgruppenverluste dar, insoweit sie erst während aufrechter Gruppenzugehörigkeit „abreifen“ (VwGH 31.5.2017, 2015/13/0024).

Vorgruppen- und Außergruppenverluste von Gruppenmitgliedern sind in Höhe der eigenen (späteren) Gewinne des Gruppenmitglieds zu verrechnen. Die 75%-Vortragsgrenze nach § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 gilt für Gruppenmitglieder – im Unterschied zum Gruppenträger – nicht. Zur Behandlung des Gruppenträgers siehe Rz 1103 bis Rz 1105.

Beispiel:

Die beteiligte Körperschaft 1 (Tochtergesellschaft des Gruppenträgers) erzielt im Jahr 01 einen Gewinn von 60.000 und hat Vorgruppenverluste von 50.000. Ihr wird von der Beteiligungskörperschaft 2 ein Einkommen von -20.000 zugerechnet.

Es ist zunächst der Gewinn von 60.000 um den vollen Vorgruppenverlust von 50.000 zu kürzen und in der Folge der Verlust von 20.000 zuzurechnen. Insgesamt ist dem Gruppenträger ein vereinigt Einkommen von -10.000 zuzurechnen.

1073

Da die Steuerrechtssubjektivität der Gruppenmitglieder durch die Mitgliedschaft an einer Unternehmensgruppe nicht untergeht, sind die Gruppenmitglieder auf Grundlage der dem Art. 1 und 4 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Bestimmungen der österreichischen

DBA vom persönlichen Anwendungsbereich der Abkommen umfasst und daher selbständig abkommensberechtigt. **Da die Unternehmensgruppe nach innerstaatlichem Recht keine Steuersubjekteigenschaft besitzt, ist sie keine in einem Vertragsstaat ansässige Person im abkommensrechtlichen Sinn (VwGH 30.10.2014, 2011/15/0112).** Nicht **abkommensberechtigt** umfasst sind aber **auch** inländische Zweigniederlassungen von beschränkt steuerpflichtigen Gruppenträgern.

Bei DBA mit Befreiungsmethode sind die Gewinnanteile, die abkommenskonform der inländischen Besteuerung entzogen sind, bei der Ergebnisermittlung des Gruppenmitglieds auszuscheiden. Dies gilt sinngemäß bei Steuerfreistellung auf Grund der Doppelbesteuerungsverordnung (BGBl. II Nr. 474/2002).

Bei DBA mit Anrechnungsmethode und in Anrechnungsfällen auf Grund der Doppelbesteuerungsverordnung sind die ausländischen Einkünfte Teil der Ergebnisermittlung des Gruppenmitglieds. Die allgemeinen Anwendungsgrundsätze des Anrechnungssystems finden beim Gruppenmitglied grundsätzlich Anwendung (siehe EStR 2000 Rz 7583 ff). Da aber in der Unternehmensgruppe die Besteuerung des gesamten Gruppeneinkommens beim Gruppenträger erfolgt, sind die bei den Gruppenmitgliedern (fiktiv) anrechenbaren ausländischen Quellensteuern zeitgleich mit der Ergebniszurechnung weiterzuleiten, weil die anrechenbaren ausländischen Quellensteuern mit dem vom Gruppenmitglied weiterzuleitenden Ergebnis verbunden sind. Hat daher zB das inländische Gruppenmitglied GM2 (Enkel) eine gewinnbringende Betriebsstätte in Italien und Gewinne im Inland, sind die anrechenbaren italienischen Quellensteuern mit der Ergebniszurechnung von GM2 an Gruppenmitglied GM1 (Tochter) weiterzuleiten. Sowie GM1 das vereinigte (saldierte) Ergebnis an den Gruppenträger GT weiterleitet, sind auch die anrechenbaren italienischen Quellensteuern von GM2 ungekürzt an den Gruppenträger weiterzuleiten. Die tatsächliche Anrechnung der italienischen Quellensteuern erfolgt sodann beim Gruppenträger. Heben sich bei GM2 hingegen die italienischen Betriebsstättengewinne mit inländischen Verlusten auf, besteht für GM2 keine fiktive Anrechnungsmöglichkeit und es können daher keine italienischen Quellensteuern angerechnet und weitergeleitet werden. **Eine abkommensrechtliche Verpflichtung, die ausländische Steuer auf die vom Einkommen einer anderen Person zu erhebende Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer anzurechnen, besteht nicht (VwGH 30.10.2014, 2011/15/0112).**

Die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern ist somit doppelt gedeckelt:

- Erstens auf Ebene des Gruppenmitglieds/Gruppenträgers mit der (fiktiv) auf die ausländischen Einkünfte, für die eine ausländische Quellensteuer angerechnet werden soll, entfallenden Steuer. **Der Anrechnungshöchstbetrag ist somit auf Ebene jener Gruppenkörperschaft zu ermitteln, auf deren ausländische Einkünfte Quellensteuern einbehalten wurden (VwGH 30.10.2014, 2011/15/0112).**
- Zweitens mit der auf das Gruppenergebnis entfallenden Steuer.

Beispiel:

Das Gruppenmitglied X (WJ = Kalenderjahr) hat neben dem inländischen Betrieb auch eine italienische Betriebsstätte. Im inländischen Betrieb wird im Jahr 06 ein negatives Betriebsergebnis von 50, in der Betriebsstätte ein positives von 100 erwirtschaftet. Die italienische Steuer auf das Betriebsstättenergebnis beträgt 35. Das Einkommen des Gruppenmitgliedes beträgt daher 50 (-50 + 100 = +50), die darauf entfallende Körperschaftsteuer beträgt 12,5. Da ein negatives inländisches Ergebnis gegeben ist, entfällt diese zur Gänze auf das Betriebsstättenergebnis und es ist daher die italienische Steuer in Höhe von 12,5 anrechenbar und dem Gruppenträger zuzurechnen.

Der Gruppenträger (WJ = Kalenderjahr) verfügt im Jahr 06 über ein eigenes Einkommen von 200 und erhält aus der Gruppe kumuliert Verluste von 160 zugerechnet. Das Gruppenergebnis beträgt daher 40 (200 - 160), sodass die Körperschaftsteuer 10 beträgt. Die vom Gruppenmitglied X zugerechnete Quellensteuer von 12,5 kann daher mit einem Betrag von 10 angerechnet werden; die Körperschaftsteuer der Gruppe im Jahr 06 ist mit 0 festzusetzen.

1078

Liegen bei der ausländischen Körperschaft neben den ausländischen auch inländische Einkünfte vor, sind diese im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht des Gruppenmitglieds zu erfassen (Betriebstättenergebnisse und außerbetriebliche Einkünfte), sofern dies nach DBA-Recht zulässig ist (siehe auch Rz 1079 bis Rz 1084). Die inländischen Ergebnisse fließen über das Gesamtergebnis des ausländischen Gruppenmitgliedes in die Gruppe ein, soweit sich insgesamt ein Verlust ergibt.

Beispiel:

Das ausländische Gruppenmitglied I AG (Italien) besitzt im Inland eine Betriebsstätte, ein Mietwohngrundstück und erzielt aus einer inländischen echten stillen Beteiligung Überschüsse. Hinsichtlich ihrer ausländischen betrieblichen Tätigkeit erleidet sie im Ermittlungszeitraum einen Verlust.

Im Einzelnen stellen sich die Ergebnisse im Ermittlungszeitraum wie folgt dar:

<i>Gewinn der inländischen Betriebsstätte</i>	<i>+5.000 Euro</i>
<i>Gewinn aus der Grundstücksüberlassung</i>	<i>+1.000 Euro</i>

<i>Überschuss aus inländischer echter stiller Beteiligung</i>	<u>+1.000 Euro</u>
<i>Gesamtbetrag der inländischen Einkünfte</i>	+7.000 Euro
<i>Umgerechneter Verlust der ausländischen betrieblichen Tätigkeit</i>	<u>-10.000 Euro</u>
<i>Gesamtverlust</i>	-3.000 Euro
<i>In der Gruppe zuzurechnender Verlust</i>	-3.000 Euro
<i>Der Gesamtbetrag der inländischen Einkünfte unterliegt in Österreich der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, wobei hinsichtlich der Überschüsse aus der echten stillen Beteiligung nach DBA ein Anspruch auf Steuerreduktion auf 10% besteht.</i>	
<i>Der Gesamtverlust wird an das ausreichend beteiligte inländische Gruppenmitglied weitergeleitet.</i>	

Liegen bei der ausländischen Körperschaft neben den ausländischen auch inländische Einkünfte vor, unterbleibt im Hinblick auf die Sonderregelung über die Zurechnung der ausländischen Verluste eine Zusammenrechnung mit den inländischen Einkünften. Es gilt die Isolationstheorie. Inländische Betriebsstättenergebnisse und die Einkünfte aus inländischem unbeweglichem Vermögen sind unmittelbar in die Gruppenbesteuerung einzubeziehen (vgl. VwGH 16.9.2015, 2012/13/0060), andere inländische außerbetriebliche Einkünfte bleiben außer Ansatz und sind im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht des Gruppenmitglieds zu erfassen, sofern dies nach DBA-Recht zulässig ist.

1081

Das ausländische Ergebnis des Gruppenmitglieds ist im Wege einer „Mehr-Weniger-Rechnung“ (Korrekturrechnung) auf eine dem inländischen Steuerrecht entsprechende Bemessungsgrundlage umzurechnen; maximal zurechenbar ist der nach ausländischem Recht ermittelte Verlust (siehe Rz 1079).

Bei dieser Umrechnung (Korrekturrechnung) ist grundsätzlich vom ausländischen Steuerrecht auszugehen (die konkrete ausländische „Steuerbilanz“). Sollte das ausländische Steuerrecht aber erheblich vom österreichischen Steuerrecht abweichen, ist vom ausländischen Handels-/Unternehmensrecht bzw. von einem internationalen Einzelabschluss nach IAS/IFRS auszugehen. Wird für Umrechnungszwecke ein nach IAS/IFRS erstellter Einzelabschluss herangezogen, sind jedenfalls jene Bilanzpositionen „umzurechnen“, bei denen sich aufgrund der Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften der internationalen

Rechnungslegungsstandards wesentliche Unterschiede zum österreichischen Steuerrecht ergeben (siehe dazu die Information des BMF zur Ergebnisumrechnung von IAS/IFRS-Einzelabschlüssen ausländischer Gruppenmitglieder vom 4. Februar 2014, BMF-010203/0023-VI/6/2014).

Die nachvollziehbare Umrechnung auf inländisches Steuerrecht hat durch das am ausländischen Gruppenmitglied ausreichend finanziell beteiligte inländische Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger zu erfolgen, wobei eine vollständige Dokumentation der erklärten ausländischen Verluste zu erfolgen hat.

Ausgangswert für die Umrechnung ist grundsätzlich der bei Aufnahme der ausländischen Körperschaft in die Unternehmensgruppe noch vorhandene (ausländische) Buchwert. Bei der Abschreibung abnutzbarer Vermögensgegenstände ist daher der steuerlich erklärte Aufwand bei der Umrechnung entweder um überhöhte Teile zu kürzen oder um zu geringe Teile zu erhöhen. Das bei der Aufnahme in die Unternehmensgruppe noch vorhandene Abschreibungspotential ist ab der Gruppenzugehörigkeit nach inländischen steuerlichen Vorschriften zu ermitteln.

Beispiel:

Das ausländische GM hat ein Betriebsgebäude im Betriebsvermögen, AK 100.000, Nutzungsdauer im Ausland 10 Jahre, jährliche AfA daher 10.000, nach österreichischem Recht wäre die Nutzungsdauer mit 33,33 Jahren anzunehmen, daher 3% AfA in Höhe von 3.000. Ab dem vierten Jahr nach Anschaffung des Gebäudes besteht Gruppenzugehörigkeit, daher hat ab diesem Jahr eine Umrechnung stattzufinden. Bilanzstichtag ist der 31.12. Zum 01.01.04 ist der Buchwert im Ausland 70.000 die ausländische AfA 10.000, diese wird bei der Umrechnung gekürzt auf 3.000. Buchwert zum 31.12.04 im Ausland 60.000, bei inländischer AfA nach österreichischem Recht allerdings 67.000. Im Jahr 11 ist nach ausländischem Recht das Gebäude abgeschrieben, durch die Umrechnung auf österreichisches Recht ergibt sich jedoch ein höherer Buchwert und kann weiter abgeschrieben werden, bis der Buchwert 0 ist.

Jahr	Ausländ. AfA	RBW Ausland	Umgerechnete AfA-Ö	RBW-Ö	
31.12.01	10.000	90.000			
31.12.02	10.000	80.000			
31.12.03	10.000	70.000			
31.12.04	10.000	60.000	3.000	67.000	Gruppenzugehörigkeit
31.12.05	10.000	50.000	3.000	64.000	
31.12.06	10.000	40.000	3.000	61.000	
31.12.07	10.000	30.000	3.000	58.000	
31.12.08	10.000	20.000	3.000	55.000	

<i>31.12.09</i>	<i>10.000</i>	<i>10.000</i>	<i>3.000</i>	<i>52.000</i>
<i>31.12.10</i>	<i>10.000</i>	<i>0</i>	<i>3.000</i>	<i>49.000</i>
<i>31.12.11</i>	<i>0</i>	<i>0</i>	<i>3.000</i>	<i>46.000</i>
<i>...</i>			<i>...</i>	<i>...</i>
<i>31.12.25</i>			<i>3.000</i>	<i>4.000</i>
<i>31.12.26</i>			<i>3.000</i>	<i>1.000</i>
<i>31.12.27</i>			<i>1.000</i>	<i>0</i>

Hat zB das ausländische Gruppenmitglied in der Zeit vor der Gruppenzugehörigkeit auf eine Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft eine Teilwertabschreibung vorgenommen, können im Zuge der Umrechnung keine TWA-Siebel nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 berücksichtigt werden, weil der Grund für die Teilwertabschreibung in der Zeit vor der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe liegt.

Kennt das ausländische Steuerrecht zB keine Rückstellungen und tritt der rückzustellende Aufwand zu einem späteren Zeitpunkt ein, ist dieser Aufwand bei der Umrechnung auszuscheiden, wenn nach inländischem Steuerrecht eine Rückstellung zu bilden gewesen wäre (siehe auch Rz 1079).

Bei erstmaliger Aufnahme des Gruppenmitgliedes in die Unternehmensgruppe ist nach VwGH eine unter Beachtung der zwingenden österreichischen steuerlichen Vorschriften erstellte Eröffnungsbilanz für sämtliche aktiv- und passivseitige Wirtschaftsgüter Ausgangswert für die Verlustzurechnung. Daher ist ein ausländischer Bilanzansatz insoweit zu adaptieren, als dieser gegen zwingendes österreichisches Steuerrecht verstößt (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0253).

In der Vergangenheit wurde eine – dem österreichischen Steuerrecht entsprechende – fiktive Eröffnungsbilanz idR nicht erstellt und wäre auch nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich. Daher bestehen keine Bedenken, im Wege einer Schätzung als Ausgangswert für die Verlustumrechnung den bei Aufnahme der ausländischen Körperschaft in die Unternehmensgruppe noch vorhandenen ausländischen steuerlichen Buchwert (d.h. der konkreten ausländischen Steuerbilanz) heranzuziehen.

1082

Bei der Umrechnung auf inländisches Steuerrecht ist auf Art und Umfang der Maßgeblichkeit der vergleichbaren unternehmensrechtlichen Vorschriften für die steuerliche

Gewinnermittlung Bedacht zu nehmen. Sieht das ausländische Steuer- bzw. Handels-/Unternehmensrecht die entsprechenden Wahlrechte wie das österreichische Unternehmensrecht vor, besteht eine Bindung an die im Ausland getroffene Entscheidung. Steht der Ausübung oder Nichtausübung eines nach den Vorschriften des ausländischen Steuer- bzw. Unternehmensrechts bestehenden Wahlrechts zwingendes inländisches Steuerrecht entgegen, kommt es – dem allgemeinen Maßgeblichkeitsvorbehalt des § 5 Abs. 1 EStG 1988 entsprechend – zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit. Dies gilt auch für den Fall, dass ein IAS/IFRS Abschluss des ausländischen Gruppenmitglieds den Ausgangspunkt für die Umrechnung bildet.

Beispiel:

Das ausländische Steuer-/Unternehmensrecht bzw. die internationalen Rechnungslegungsstandards sehen ein Zuschreibungswahlrecht für eine Beteiligung des ausländischen Gruppenmitgliedes vor, die nach inländischem Recht als eine Beteiligung iSd § 228 UGB anzusehen ist. Von diesem Zuschreibungswahlrecht wurde im Ausland nicht Gebrauch gemacht. Die bei der Umrechnung auf inländisches Recht grundsätzlich geltende Maßgeblichkeit des ausländischen Rechts wird durchbrochen, weil gemäß § 208 UGB iVm § 6 Z 13 EStG 1988 eine Zuschreibungspflicht für diese Beteiligung besteht.

Variante:

Handelt es sich nach inländischem Recht nicht um eine Beteiligung iSd § 228 UGB und wurde vom Zuschreibungswahlrecht im Ausland nicht Gebrauch gemacht, ist die unterlassene Ausübung des Zuschreibungswahlrechts auch für die steuerliche Gewinnermittlung bindend, weil dem keine zwingende Vorschrift des inländischen Gewinnermittlungsrechts entgegensteht.

Bei der laufenden Umrechnung des ausländisches Ergebnisses auf inländisches Steuerrecht ist nach VwGH grundsätzlich von einer Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der im Ausland nach ausländischem Bilanzrecht tatsächlich zu führenden Bücher auszugehen (VwGH 16.9.2015, 2012/13/0042). Dabei gehen aber zwingende Vorschriften des österreichischen Steuerrechts den ausländischen unternehmensrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vor. Sieht das ausländische Unternehmensrecht Wahlrechte vor, besteht eine Bindung an die im Ausland getroffene Entscheidung. Steht der Ausübung oder Nichtausübung eines nach den Vorschriften des ausländischen Unternehmensrechts bestehenden Wahlrechts hingegen zwingendes inländisches Steuerrecht entgegen, kommt es – dem allgemeinen Maßgeblichkeitsvorbehalt des § 5 Abs. 1 EStG 1988 entsprechend – zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit.

Beispiel:

Das ausländische Unternehmensrecht sieht ein Zuschreibungswahlrecht für eine im Anlagevermögen gehaltene Beteiligung des ausländischen Gruppenmitgliedes vor. Von diesem Zuschreibungswahlrecht wurde im Ausland nicht Gebrauch gemacht.

Die unterlassene Ausübung des Zuschreibungswahlrechts ist auch für die steuerliche Gewinnermittlung bindend, weil dem keine zwingende Vorschrift des inländischen Steuerrechts entgegensteht.

Bei der laufenden Umrechnung bestehen jedoch keine Bedenken, ausgehend vom ausländischen Steuerrecht (d.h. der konkreten ausländischen „Steuerbilanz“) das ausländische Ergebnis des Gruppenmitglieds jährlich im Wege einer „Mehr-Weniger-Rechnung“ (Korrekturrechnung) auf eine dem inländischen Steuerrecht entsprechende Bemessungsgrundlage umzurechnen.

Wird für Umrechnungszwecke das ausländische Unternehmensrecht bzw. ein internationaler Einzelabschluss nach IAS/IFRS herangezogen, bestehen keine Bedenken, das ausländische unternehmensrechtliche Ergebnis des Gruppenmitglieds jährlich lediglich hinsichtlich jener Bilanzpositionen „umzurechnen“, bei denen sich aufgrund der Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften des ausländischen Unternehmensrechts bzw. der internationalen Rechnungslegungsstandards wesentliche Unterschiede zum österreichischen Steuerrecht ergeben (siehe dazu die Information des BMF zur Ergebnisumrechnung von IAS/IFRS-Einzelabschlüssen ausländischer Gruppenmitglieder vom 4. Februar 2014, BMF-010203/0023-VI/6/2014).

Die nachvollziehbare Umrechnung auf inländisches Steuerrecht hat durch das am ausländischen Gruppenmitglied ausreichend finanziell beteiligte inländische Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger zu erfolgen, wobei eine vollständige Dokumentation der erklärten ausländischen Verluste zu erfolgen hat.

1083

~~Hat ein ausländisches Gruppenmitglied in Österreich außerbetriebliche Einkünfte, sind diese im Rahmen der Verlustermittlung des ausländischen Gruppenmitglieds nach § 2 Abs. 8 EStG 1988 zu berücksichtigen. Die Anwendung der nationalen Vorschriften bei der Verlustzurechnung erstreckt sich ua. auch auf die Gläubiger- und Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO oder auf Doppelbesteuerungsabkommen; sollte daher Österreich mit dem Betriebsstättenstaat des ausländischen Gruppenmitglieds ein (abweichendes) Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben, kommt das von Österreich~~

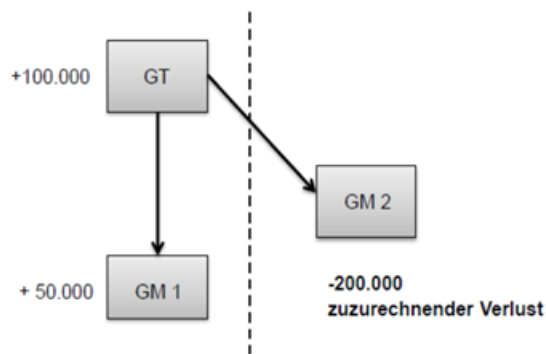
abgeschlossene DBA zur Anwendung (zB deutsches Gruppenmitglied hat Betriebsstätte in den USA, für Zwecke der Umrechnung ist das DBA Österreich-USA und nicht das DBA Deutschland-USA anzuwenden).

1084

Bei Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder ist gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 zwischen zuzurechnenden und im Jahr der Verlustzurechnung sofort berücksichtgbaren Verlusten zu unterscheiden:

- Ergibt die Umrechnung einen Verlust, ist dieser der ausreichend beteiligten Mitgliedskörperschaft im Ausmaß der Beteiligungen aller am ausländischen Gruppenmitglied unmittelbar beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich eines unmittelbar beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen; Obergrenze des zuzurechnenden Verlustes ist ab der Veranlagung 2012 der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust des betreffenden Wirtschaftsjahres (§ 9 Abs. 6 Z 6 erster Satz KStG 1988 idF AbgÄG 2014). Der umgerechnete Verlust kann aber nur dann zugerechnet werden, wenn der ausländische steuerliche Verlust nicht schon im betreffenden Jahr verrechnet wird (zB ausländischer Verlustrücktrag).
- Ab der Veranlagung des Gruppeneinkommens für das Kalenderjahr 2015 ist im Hinblick auf die Berücksichtigung von zuzurechnenden Verlusten eine 75%-Verwertungsgrenze anzuwenden (§ 26c Z 46 KStG 1988). Danach können zuzurechnende Verluste eines **sämtlicher** ausländischer Gruppenmitglieder höchstens im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen (siehe Rz 1060) sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers berücksichtigt werden (§ 9 Abs. 6 Z 6 zweiter Satz KStG 1988 idF AbgÄG 2014). Soweit aufgrund der 75%-Verwertungsgrenze ausländische zuzurechnende Verluste im Jahr der Verlustzurechnung unberücksichtigt bleiben, gehen sie in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein und können in Folgejahren unter Berücksichtigung der 75%-Vortragsgrenze des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988 vom zusammengefassten Gruppenergebnis abgezogen werden.

Beispiel:

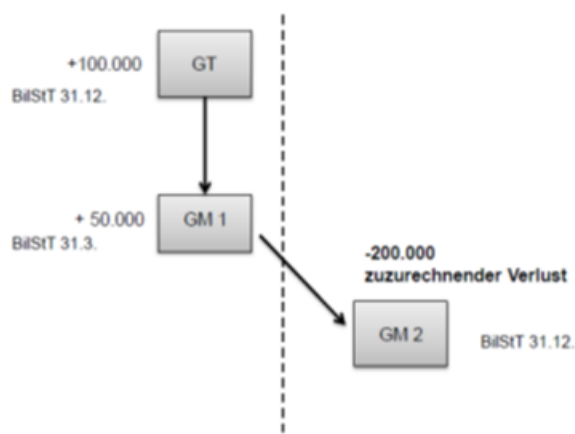


Eine Unternehmensgruppe besteht aus dem inländischen Gruppenträger GT, dem inländischen Gruppenmitglied GM1 sowie dem ausländischen Gruppenmitglied GM2. Sowohl der Gruppenträger als auch die beiden Gruppenmitglieder bilanzieren zum 31.12. Das eigene Einkommen von GT beträgt zum 31.12.2015 100.000 Euro, das eigene Einkommen von GM1 50.000 Euro, der Verlust von GM2 beträgt nach ausländischem Recht 250.000, umgerechnet auf inländisches Recht 200.000; der zuzurechnende Verlust von GM2 beträgt somit 200.000.

Die Summe der eigenen Einkommen des Gruppenträgers und des inländischen Gruppenmitglieds beträgt 150.000. Der zuzurechnende ausländische Verlust (200.000) kann nur im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen, somit in Höhe von 112.500 (75% von 150.000), im laufenden Jahr berücksichtigt werden. Das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe beträgt somit 37.500. Die nicht berücksichtigbaren Verluste in Höhe von 87.500 können in Folgejahren unter Berücksichtigung der 75%-Vortragsgrenze des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988 vom zusammengefassten Gruppenergebnis abgezogen werden.

Da hinsichtlich der erstmaligen Anwendbarkeit der 75%-Verwertungsgrenze auf die Veranlagung des Gruppeneinkommens für das Kalenderjahr 2015 abgestellt wird (§ 26c Z 46 KStG 1988), können von der Einschränkung der Verlustberücksichtigung auch bereits zu einem früheren Zeitpunkt entstandene ausländische Verluste betroffen sein, die aufgrund abweichender Bilanzstichtage in der Unternehmensgruppe erst in die Veranlagung des Gruppeneinkommens für das Kalenderjahr 2015 oder später eingehen.

Beispiel Variante:



Der Gruppenträger sowie das ausländische Gruppenmitglied GM2 bilanzieren zum 31.12., das inländische Gruppenmitglied GM1 zum 31.3. Zum Bilanzstichtag 31.12.2014 beträgt der zuzurechnende Verlust von GM2 200.000.

Der Verlust von GM2 ist dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied GM1 mit 31.12.2014, in weiterer Folge dem Gruppenträger – zeitlich verzögert – mit 31.3.2015 zuzurechnen. Sowohl das eigene Einkommen von GM1 als auch der zuzurechnende Verlust von GM2 gehen somit in die Veranlagung des Gruppeneinkommens für das Kalenderjahr 2015 (Bilanzstichtag Gruppenträger 31.12.2015) ein, weshalb der zuzurechnende Verlust von GM2 nur im Ausmaß von 75% des inländischen Gruppeneinkommens, somit wie oben in Höhe von 112.500 bei der Veranlagung des Gruppeneinkommens für das Kalenderjahr 2015 berücksichtigt werden kann. Das zusammengefasste Gruppenergebnis beträgt somit 37.500. Der nicht berücksichtigbare Verlust in Höhe von 87.500 geht in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein und kann im Rahmen der Veranlagung des Gruppeneinkommens für das folgende Kalenderjahr 2016 unter Berücksichtigung der 75%-Vortragsgrenze vom zusammengefassten Ergebnis abgezogen werden.

1094

Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen. Ein gezieltes Liquidieren ausländischer Gruppenmitglieder (ohne tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust) zur Vermeidung einer Nachversteuerung ist daher nicht möglich. Die Kürzung der Nachversteuerung bei Untergang lehnt sich an die Systematik von § 10 Abs. 3 KStG 1988 an. Bei Untergang mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust erfolgt eine Kürzung des zuzurechnenden (nachzuersteuernden) Betrages um die in der Gruppenzeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen. Die Kürzung hängt nicht davon ab, ob nach § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 in die Steuerwirksamkeit optiert

worden ist oder nicht. Der bei Ausscheiden zuzurechnende Betrag kann bis auf höchstens Null gekürzt werden.

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 iSd EuGH Rsp in der Rs C-172/13 vom 3.2.2015, *Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland*), sind diese aus unionsrechtlichen Gründen nicht nachzuversteuern. Der finale Verlust ist daher dem Kürzungsbetrag für die Nachversteuerung gemäß § 9 Abs. 6 Z 7 letzter Satz KStG 1988 gegenüberzustellen. Der höhere der beiden Beträge ergibt den finalen Kürzungsbetrag für die Nachversteuerung.

Beispiel:

Es kommt liquidationsbedingt zum Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds. Die noch nicht nachversteuerten Verluste betragen 800; darin enthalten sind finale Verluste iHv 300. Die nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen während der Gruppenzugehörigkeit betragen 200.

Die finalen Verluste iHv 300 übersteigen den Kürzungsbetrag für die Nachversteuerung gemäß § 9 Abs. 6 Z 7 letzter Satz KStG 1988 iHv 200. Der Nachversteuerungskürzungsbetrag beträgt daher 300, sodass 500 nachzuversteuern sind.

Das ex lege Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder mit 1.1.2015 aufgrund einer fehlenden umfassenden Amtshilfe (siehe dazu Rz 1013c) ist dem Ausscheiden aufgrund Untergangs nicht gleichzusetzen. Daher führt das ex lege Ausscheiden zu derselben Nachversteuerungspflicht wie das Ausscheiden zB aufgrund des Wegfalls der ausreichenden finanziellen Verbindung; eine Kürzung des Nachversteuerungsbetrages um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksam vorgenommenen Teilwertabschreibungen kommt daher in diesen Fällen nicht in Betracht.

1103

Nach § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 gilt als Ergebnis des Gruppenträgers das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben erst vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind. Auch der Gruppenträger hat daher zunächst individuell nach § 7 KStG 1988 (daher sind zB § 2 Abs. 2a erster Teilstrich oder § 2 Abs. 8 EStG 1988 anzuwenden) sein „eigenes“ Einkommen zu ermitteln. Das eigene Einkommen des Gruppenträgers entspricht somit dem Gesamtbetrag der Einkünfte unter Berücksichtigung von betriebsbezogenen Schwebeverlusten und gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 nachzuversteuernden Auslandsverlusten. Die Sonderausgaben - wie insbesondere vortragsfähige Verluste oder

Spenden- sind nicht vom „eigenen Einkommen“ des Gruppenträgers, sondern erst vom zusammengefassten Ergebnis der Unternehmensgruppe zu berechnen und abzuziehen.

Soweit Spenden aus dem Betriebsvermögen des Gruppenträgers 10% seines eigenen Gewinnes übersteigen, können diese gemäß § 4a Abs. 1 vierter Satz EStG 1988 nach Maßgabe des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 iVm § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 als Sonderausgabe abgezogen werden. Der Abzug als Sonderausgabe ist gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 allerdings mit 10% des zusammengefassten Ergebnisses der Unternehmensgruppe – unter Einbeziehung der bereits als Betriebsausgaben auf Ebene des Gruppenträgers sowie der Gruppenmitglieder berücksichtigten Spenden – begrenzt.

Beispiel:

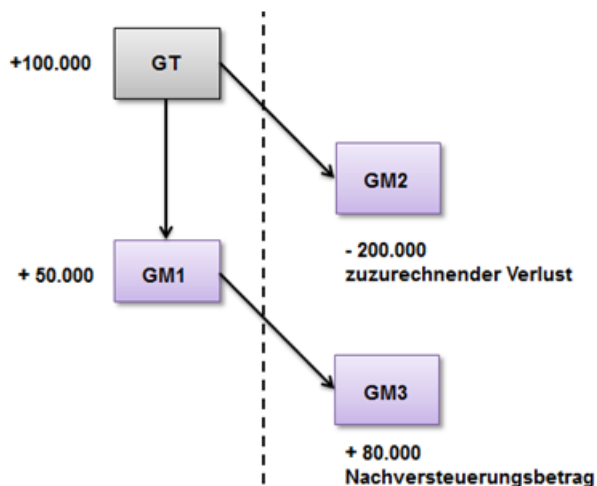
Der Gewinn des Gruppenträgers A GmbH vor Abzug der Spenden aus dem Betriebsvermögen beträgt 100.000 Euro. Der Gewinn des Gruppenmitgliedes B GmbH vor Abzug der Spenden aus dem Betriebsvermögen beträgt ebenfalls 100.000 Euro. Der Gruppenträger spendet 20.000 Euro; das Gruppenmitglied 5.000 Euro. Gemäß § 4a Abs. 1 EStG 1988 können sowohl auf Ebene des Gruppenträgers als auch des Gruppenmitglieds jeweils max. 10.000 Euro als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Unter Berücksichtigung dieser Höchstgrenze beträgt das eigene Einkommen des Gruppenträgers 90.000 Euro, jenes des Gruppenmitglieds 95.000 Euro; das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe vor Abzug der Sonderausgaben beträgt somit 185.000 Euro. Neben den als Betriebsausgabe abzugsfähigen Spenden des Gruppenträgers iHv 10.000 Euro und jenen des Gruppenmitglieds iHv 5.000 Euro können zusätzlich Spenden in Höhe von 3.500 Euro als Sonderausgaben des Gruppenträgers gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 iVm § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 berücksichtigt werden (insgesamt 18.500 Euro).

Der Verlustabzug vom zusammengefassten Ergebnis auf Ebene des Gruppenträgers ist der Anwendung der 75%-Verwertungsgrenze (siehe dazu Rz 1084) nachgelagert, weil für diese das „eigene Einkommen“ des Gruppenträgers maßgeblich ist. Das „eigene Einkommen“ des Gruppenträgers wird für Zwecke der 75%-Verwertungsgrenze auch nicht durch Nachversteuerungsbeträge aufgrund zugerechneter Verluste ausländischer Gruppenmitglieder erhöht; diese gehen gesondert in das zusammengefasste Gruppenergebnis ein.

Soweit im zusammengefassten Gruppenergebnis Liquidationsgewinne enthalten sind, ist die 75%-Vortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG 1988 ebenfalls nicht anzuwenden. **In Fällen, in denen der Gruppenträger in die Liquidation nach § 19 KStG eintritt und der Auflösungsstatbestand gemäß § 19 Abs. 1 KStG 1988 nach dem 6.7.2015 verwirklicht wurde, beendet dies jedoch die Unternehmensgruppe (siehe Rz 1591a).**

Soweit im zusammengefassten Gruppenergebnis Nachversteuerungsbeträge enthalten sind, ist ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2015 die 75%-Vortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b letzter **fünfter** Teilstrich KStG 1988 nicht anzuwenden (siehe § 26c Z 44 KStG 1988).

Beispiel:



Eine Unternehmensgruppe besteht aus dem inländischen Gruppenträger GT, dem inländischen Gruppenmitglied GM1 sowie den ausländischen Gruppenmitgliedern GM2 und GM3. Sämtliche Gruppenkörperschaften bilanzieren zum 31.12. Das eigene Einkommen von GT beträgt zum 31.12.2015 100.000, das eigene Einkommen von GM1 50.000, der Verlust von GM2 beträgt nach ausländischem Recht 250.000, umgerechnet auf inländisches Recht 200.000; der zuzurechnende Verlust von GM2 beträgt somit 200.000. Beim GM3 liegt ein Nachversteuerungsbetrag in Höhe von 80.000 vor. Der Gruppenträger verfügt über vortragsfähige Verluste aus Vorjahren in Höhe von 500.000.

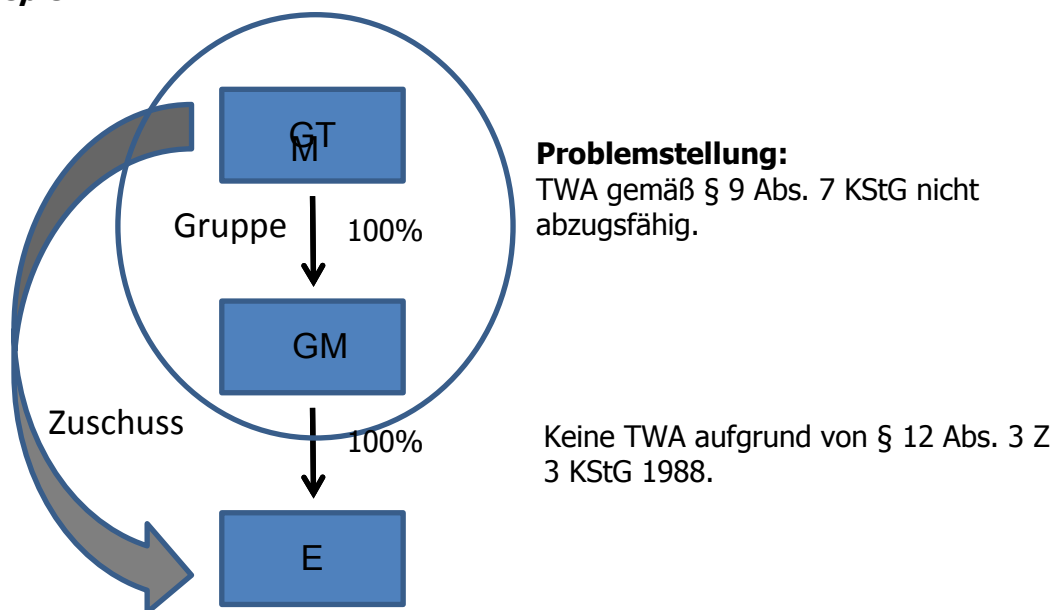
Die Summe der eigenen Einkommen des Gruppenträgers und des inländischen Gruppenmitglieds beträgt 150.000. Der zuzurechnende ausländische Verlust (200.000) kann nur im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen, somit in Höhe von 112.500 (75% von 150.000), im laufenden Jahr berücksichtigt werden. Das zusammengefasste Gruppenergebnis setzt sich aus der Summe der eigenen Einkommen der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenkörperschaften in Höhe von 150.000, dem zu berücksichtigenden Verlust von GM2 in Höhe von -112.500 sowie dem Nachversteuerungsbetrag von GM3 in Höhe von 80.000 zusammen und beträgt somit 117.500. Vom zusammengefassten Gruppenergebnis können Verlustvorträge abgezogen werden. An Verlusten können daher 80.000 vom Nachversteuerungsbetrag abgezogen werden, weil die 75%-Vortragsgrenze des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988 insoweit nicht zur Anwendung kommt, und weitere 28.125 vom Restbetrag unter Berücksichtigung der 75%-Vortragsgrenze abgezogen werden. Das Gruppeneinkommen beträgt somit 9.375. Der nicht berücksichtigbare Verlust von GM2 in Höhe von 87.500 geht in den Verlustvortrag des Gruppenträgers. Der Verlustvortrag des Gruppenträgers nach der Gruppenveranlagung 2015 beträgt 479.375 (500.000 - 108.125 + 87.500).

Soweit im zusammengefassten Ergebnis Entstrickungsbeträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 enthalten sind, ist ab der Veranlagung 2016 die 75%-Vortragsgrenze nicht anzuwenden (§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b sechster Teilstrich KStG 1988); siehe dazu näher Rz 1150g.

1109a

In Sachverhaltskonstellationen, bei denen ein in der Vergangenheit gewährter Großmutterzuschuss auf mehreren Ebenen im Konzern abzuschreiben ist (bzw. ein Veräußerungsverlust entstanden ist) und nicht sämtliche Beteiligungsgesellschaften, auf die eine Abschreibung vorzunehmen ist, in die Unternehmensgruppe aufgenommen wurden, kommt es zu einem Zusammentreffen der Vorschriften des § 9 Abs. 7 KStG 1988 (siehe Rz 1106 bis 1109) und des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 (siehe Rz 1307 bis 1309).

Beispiel:



Um zu vermeiden, dass weder auf Ebene der Zwischenkörperschaft(en) noch auf Ebene der Großmutterkörperschaft der aufgrund der Wertminderung der Beteiligungen eingetretene Verlust geltend gemacht werden kann, hat der VwGH mit Erkenntnis vom 10.3.2016, 2013/15/0139, ausgesprochen, dass in derartigen Fällen § 9 Abs. 7 KStG 1988 systematisch zu interpretieren sei und das Abzugsverbot insoweit nicht zur Anwendung komme, als der Nachweis erbracht wird, dass die Wertminderung an der Untergesellschaft (Mutter) aus der Wertminderung an der nicht gruppenzugehörigen Zielgesellschaft resultiert.

Dabei muss die Wertminderung jenen Teil der von der Muttergesellschaft aktivierten Anschaffungskosten betreffen, der im durchgeleiteten Großmutterzuschuss besteht. Die Teilwertabschreibung muss durch eine Unternehmensbewertung nach wissenschaftlich anerkannten Methoden ermittelt werden.

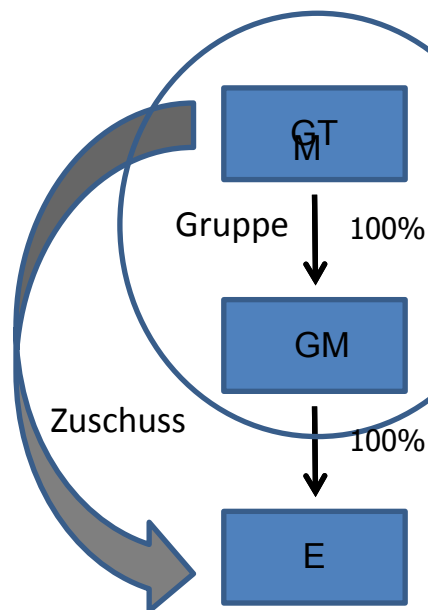
Sofern daher die zuschussgewährende Körperschaft (Großmutter) und die Zwischenkörperschaft (Mutter) Teil einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 sind, jedoch die zuschussempfangende Körperschaft (Enkelin) nicht der Unternehmensgruppe angehört, sind bei Zutreffen der vom VwGH geforderten Voraussetzungen auf Ebene der zuschussgewährenden (Großmutter-)Körperschaft eine Teilwertabschreibung bzw. ein entstandener Veräußerungsverlust abzugsfähig. Dabei ist die Siebentelung der Teilwertabschreibung bzw. des Veräußerungsverlustes gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zu beachten.

Beispiel:

GT hält 100% der Anteile an GM. GT und GM bilden eine steuerliche Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988. GM hält 100% der Anteile an der nicht gruppenzugehörigen E. GT gewährte E in 2010 einen Zuschuss in Höhe von 700.000 Euro; der Beteiligungsansatz von GM und E wird um jeweils 700.000 Euro erhöht. Da der Zuschuss nicht werthaltig ist, wurde die Beteiligung an E durch GM in 2011 unternehmensrechtlich um 700.000 Euro abgeschrieben. Aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 konnte diese Abschreibung für steuerliche Zwecke nicht vorgenommen werden.

Bei GT trat in 2011 ebenfalls eine Wertminderung der Beteiligung an GM um 700.000 EUR ein, die nachweislich zur Gänze aus dem Umstand resultierte, dass die Anteile von GM an E eine Wertminderung erfahren haben. Diese Teilwertabschreibung wurde bislang als nicht abzugsfähig behandelt. Entsprechend dem VwGH-Erkenntnis vom 10.3.2016, 2013/15/0139, steht jedoch in diesem Fall eine steuerwirksame Teilwertabschreibung unter Beachtung der Siebentelung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zu.

Die Jahre 2011 bis 2015 sind bereits rechtskräftig veranlagt worden. Für die Jahre 2011 bis 2014 liegen keine anderen Wiederaufnahmegründe vor. Eine Bescheidänderung nach § 299 BAO ist in zeitlicher Hinsicht lediglich für das Jahr 2015 möglich.

Lösung:

§ 9 Abs. 7 KStG 1988 insoweit nicht anwendbar, als die TWA in dem Ausmaß abzugsfähig ist, in dem die Wertminderung an GM nachweislich aus der Wertminderung an E resultiert.

→ TWA-Siebelteilung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988.

Keine TWA aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988.

Die ersten 4 Siebel (400.000 Euro) der Teilwertabschreibung (700.000 Euro) in 2011 können für die Jahre 2011 bis 2014 nicht mehr steuerwirksam nachgeholt werden. Im Rahmen der Bescheidänderung für 2015 ist das 5. Siebel (100.000 Euro) steuerwirksam abzusetzen. In den Jahren 2016 und 2017 können die beiden restlichen Siebel (jeweils 100.000 Euro) steuerwirksam abgesetzt werden.

Eine allfällige spätere Zuschreibung der Beteiligung an GM wäre daher in Höhe der nicht steuerlich wirksam gewesenen Teilwertabschreibungssiebel von 400.000 Euro steuerneutral.

1110

Für Beteiligungen an **betriebsführenden** inländischen Gruppenmitgliedern, die vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, sieht § 9 Abs. 7 KStG 1988 eine als Firmenwertabschreibung bezeichnete, rein steuerbilanzmäßige Abschreibung bzw. bei negativen Komponenten eine Zuschreibung auf 15 Jahre vor. **Aufgrund der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit (Art. 49 iVm Art. 54 AEUV) steht die Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs. 7 KStG 1988 bei Erfüllen der übrigen Voraussetzungen auch für Beteiligungen an im EU-/EWR-Ausland ansässigen Gruppenmitgliedern zu (siehe Rz 1129), die vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden. Eine Firmenwertzuschreibung aufgrund eines negativen Firmenwerts hat bei Beteiligungen an ausländischen Gruppenmitgliedern jedoch nicht zu erfolgen (siehe Rz 1143).** Für Beteiligungen, die nach dem 28. Februar 2014 angeschafft wurden,

kann gemäß § 9 Abs. 7 iVm § 26c Z 47 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 keine Firmenwertabschreibung vorgenommen werden (zum Anschaffungszeitpunkt siehe Rz 1139).

Mit der Firmenwertabschreibung wird in der Unternehmensgruppe der "share deal" einem "asset deal" angenähert. Die Firmenwertabschreibung bzw. -zuschreibung ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zwingend vorzunehmen, ist zeitlich auf die Anschaffung bezogen und auf die Dauer der Gruppenzugehörigkeit beschränkt.

1110c

Bei der Anschaffung von Beteiligungen an ~~nicht-unbeschränkt-steuerpflichtigen~~ **ausländischen** Gruppenmitgliedern kann grundsätzlich nicht davon ausgegangen werden, dass die Firmenwertabschreibung im Kaufpreis der ausländischen Beteiligung Niederschlag fand, da für eine solche Beteiligung gesetzlich keine Firmenwertabschreibung vorgesehen war. Dadurch war eine Beeinflussung des Kaufpreises nicht möglich und folglich liegt kein Fall des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes vor. **Dies gilt jedenfalls für all jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige die Firmenwertabschreibung für ausländische Gruppenmitglieder bei erstmaliger Abgabe der Steuererklärung für das Jahr der Einbeziehung in die Unternehmensgruppe nicht beantragt hat, da nicht davon ausgegangen werden kann, dass in diesen Fällen der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung in die Kaufpreiskalkulation Eingang gefunden hat. Bei jenen Steuerpflichtigen aber, die bei erstmaliger Abgabe der Steuererklärung für das Jahr der Einbeziehung einer im EU-/EWR-Ausland ansässigen Körperschaft in die Unternehmensgruppe die Firmenwertabschreibung erkennbar geltend gemacht haben, wird davon auszugehen sein, dass eine Kaufpreisbeeinflussung möglich war. Dies gilt allerdings, wie bei Beteiligungen an inländischen Gruppenmitgliedern, nur dann, wenn die Beteiligung innerhalb von 3 Jahren ab Erwerb in eine Unternehmensgruppe einbezogen wurde. Die Firmenwertabschreibung steht in diesen Fällen daher auch für Veranlagungszeiträume ab 2014 unter Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen zu.**

(Die Überschrift zu Abschnitt 15.7.2.4.5 wird geändert:)

15.7.2.4.5 Vorliegen einer inländischen oder im EU-/EWR-Ausland ansässigen gruppenfähigen Körperschaft

1129

~~Im Hinblick auf den Verweis auf Abs. 2~~ **Nach § 9 Abs. 7 iVm Abs. 2 KStG 1988** erstreckt sich die Firmenwertab(zu)schreibung auf die Beteiligungen an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften ~~und~~ **oder** Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen. Für **Beteiligungen an ausländischen Körperschaften steht nach dem Wortlaut der Bestimmung keine Firmenwertabschreibung zu; aufgrund des Verweises des § 9 Abs. 7 KStG 1988 auf § 9 Abs. 2 KStG 1988 selbst dann nicht, wenn die ausländische Beteiligungskörperschaft ihre Geschäftsleitung im Inland hat und sie daher unbeschränkt steuerpflichtig ist. Nach dem auf Grundlage des Urteils des EuGH vom 6.10.2015, Rs C-66/14, ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 10.2.2016, 2015/15/0001, steht aufgrund der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit die Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs. 7 KStG 1988 aber auch für Beteiligungen an im EU-/EWR-Ausland ansässigen, betriebsführenden Körperschaften zu, wenn diese unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, vergleichbar sind; dies gilt unabhängig davon, ob nach § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 in die Steuerpflicht optiert wurde oder nicht. Eine Zuschreibung bei negativem Firmenwert hat für ausländische Gruppenmitglieder jedoch nicht zu erfolgen, weil der Anwendungsvorrang des Unionsrechts nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen kann.**

Im Falle der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung ist die steuerliche Begünstigung einer vorgenommenen Firmenwertabschreibung wieder zu neutralisieren und daher steuerlich gewinnerhöhend nachzuerfassen (soweit im Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungswert gedeckt); dies unabhängig davon, ob die Körperschaft, an der die Beteiligung gehalten wird, zum Zeitpunkt der Veräußerung noch Gruppenmitglied ist oder bereits zuvor aus der Unternehmensgruppe ausgeschieden ist. Diese Rückgängigmachung der steuerlichen Firmenwertabschreibung fällt nicht in den Regelungsbereich des § 10 Abs. 3 KStG 1988, sondern ist als vom Gesetz angeordnete Neutralisierung

der in Anspruch genommenen Steuerbegünstigung der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 anzusehen (VwGH 10.2.2016, 2015/15/0001).

1130

Das gesetzliche Erfordernis der Betriebsführung leitet sich aus der Nähe zum asset deal ab, da nur mit dem Anteilserwerb einer betriebsführenden Körperschaft mittelbar ein Betrieb der Körperschaft erworben wird und ein in den Anschaffungskosten abgegoltener Firmenwert vorliegen kann. Die Betriebsführung der erworbenen Körperschaft ist im Sinne der allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze zu verstehen. **Die Zurechnungsvorschrift des § 7 Abs. 3 KStG 1988 ersetzt das Betriebserfordernis nicht und es bedarf einer über eine bloße Vermögensverwaltung hinausgehenden betrieblichen Tätigkeit (VwGH 1.6.2016, Ra 2016/13/0014).** Ob die Körperschaft ausschließlich, überwiegend oder nur geringfügig betriebsführend ist, ist nicht von Bedeutung; dieser Faktor wirkt sich allenfalls auf das Ausmaß des in den Anschaffungskosten enthaltenen Firmenwertes aus. Das Vorliegen einer kleinsten betrieblichen Einheit einer erworbenen Körperschaft wird daher zu einem idR geringfügigen Firmenwert führen. Nach der gesetzlichen Firmenwertermittlung ist das unternehmensrechtliche Eigenkapital um die stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen zu erhöhen. Damit werden - ausgehend vom Einheitsgewinnbegriff des § 7 Abs. 3 KStG 1988 - die wesentlichen bei der Körperschaft vorhandenen stillen Reserven (im Wesentlichen in Kapitalbeteiligungen und im Grund und Boden) bei der Differenzrechnung unabhängig davon ausgeschieden, ob sie unmittelbar einem Betrieb oder den sonstigen Einkünften der Körperschaft zuzurechnen sind.

1143

Nach § 9 Abs. 7 vierter Teilstrich KStG 1988 gelten die Ausführungen zum positiven Firmenwert **bei inländischen betriebsführenden Beteiligungskörperschaften auch** für einen allfälligen negativen Firmenwert entsprechend (jährlich gewinnerhöhender Ansatz mit einem Fünfzehntel). Der negative Firmenwert ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem unternehmensrechtlichen Eigenkapital erhöht um die unternehmensrechtlichen stillen Reserven im nichtabnutzbaren Anlagevermögen und den darunter liegenden Anschaffungskosten. Ebenso wie beim positiven Firmenwert ist die zwingende Zurechnung mit 50% der Anschaffungskosten begrenzt. Sollte der Anschaffungswert theoretisch wegen unterlassener Teilwertabschreibungen bei der erworbenen Körperschaft entstanden sein,

können diese infolge der unternehmensrechtlichen Maßgeblichkeit nicht berücksichtigt werden.

Für ausländische Gruppenmitglieder hat die Bestimmung betreffend Zuschreibung bei negativem Firmenwert jedoch keine Bedeutung, weil der Anwendungsvorrang des Unionrechts, der den Anwendungsbereich der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG 1988 bei Erfüllen der übrigen Voraussetzungen auf im EU-/EWR-Ausland ansässige Gruppenmitglieder ausdehnt (vgl. EuGH vom 6.10.2015, Rs C-66/14 und VwGH 10.2.2016, 2015/15/0001), nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen kann.

(Vor der Rz 1144 wird der Abschnitt 15.8 eingefügt:)

15.8 Sonderfragen

(Vor Rz 1144 wird folgende Überschrift eingefügt:)

Gruppenantrag

(Vor Rz 1145 wird folgende Überschrift eingefügt:)

Änderungen und Mindestdauer der Gruppe

(Vor Rz 1146 wird folgende Überschrift eingefügt:)

Sanierungsgewinne in der Gruppe

(Vor Rz 1147 wird folgende Überschrift eingefügt:)

Steuerklärung und Veranlagung

(Vor Rz 1148 wird folgende Überschrift eingefügt:)

Körperschaftsteuer, Vorauszahlungen und Mindeststeuer in der Gruppe

(Vor Rz 1149 wird folgende Überschrift eingefügt:)

Umgründungsvorgänge in der Gruppe

(Vor Rz 1150 wird folgende Überschrift eingefügt:)

Entstrickungsbesteuerung in der Gruppe

1150

Zum Übergang von Organschaften siehe Rz 1607 bis Rz 1609.

Sind im eigenen Einkommen eines Gruppenmitglieds oder Gruppenträgers einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988 Entstrickungsbeträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 bzw. nach den Vorschriften des UmgrStG enthalten, für die ein Antrag

auf Ratenzahlung gestellt wurde (siehe zum Ratenzahlungskonzept allgemein EStR 2000 Rz 2518a und UmgrStR Rz 44a; zur Antragstellung in der Gruppe siehe Rz 1596), wirkt sich die Ratenzahlung ausschließlich beim Gruppenträger aus (zum Körperschaftsteuerbescheid des Gruppenträgers siehe Rz 1602).

(Nach Rz 1150a werden die Rz 1150a bis 1150g eingefügt:)

1150a

Aufgrund der stufenweisen Zurechnung der Ergebnisse in der Unternehmensgruppe kann sich der Ratenzahlungszeitraum auf Ebene des Gruppenträgers – in Abhängigkeit von den jeweiligen Bilanzstichtagen der inländischen Gruppenmitglieder – zeitlich verzögern.

Beispiel:

Die Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger GT (Bilanzstichtag 31.3.) und dem inländischen Gruppenmitglied GM (Bilanzstichtag 31.12). Da GM Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in seine ausländische Betriebsstätte überführt, sind in seinem eigenen Einkommen des Wirtschaftsjahres 2016 Entstrickungsbeträge enthalten, für die ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt wird.

Das Ergebnis des Wirtschaftsjahres 2016 von GM fließt aufgrund der stufenweisen Ergebniszurechnung erst am 31.3.2017 in das Ergebnis von GT ein. Die Entstrickungsbeträge von GM sind daher erst im Gruppeneinkommen des Veranlagungsjahres 2017 enthalten. Wird der Veranlagungsbescheid 2017 für die Unternehmensgruppe zB am 10.10.2018 bekanntgegeben, so ist die erste Rate auf die Steuerschuld hinsichtlich der im Gruppeneinkommen enthaltenen Entstrickungsbeträge ein Monat nach Bescheidbekanntgabe, somit am 10.11.2018 fällig. Die 2. Rate wird am 30.9.2019 fällig; die Raten 3 bis 7 werden jeweils am 30.9. der Jahre 2020 bis 2024 fällig.

1150b

Erzielt ein Gruppenmitglied oder der Gruppenträger neben Entstrickungsbeträgen laufende Verluste, hat auf Ebene der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des Gruppenmitglieds bzw. auf Ebene der Ermittlung des eigenen Einkommens (= Gesamtbetrag der Einkünfte) ein Verlustausgleich zu erfolgen (siehe zum Verlustausgleich bei § 7 Abs. 3 Körperschaften allgemein Rz 402), sodass die Entstrickungsbeträge nicht in voller Höhe oder gar nicht mehr im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind und für die Ratenzahlung bei der Veranlagung des

Gruppeneinkommens auf Ebene des Gruppenträgers (insoweit) kein Anwendungsbereich verbleibt.

1150c

Sind im Gesamtbetrag der Einkünfte eines Gruppenmitglieds positive Entstrickungsbeträge enthalten, kann der Abzug von Vor- und Außergruppenverlusten gemäß § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 vorrangig mit anderen im Gesamtbetrag der Einkünfte enthaltenen Beträgen erfolgen, um die vom Gesetzgeber für die Entstrickungsbeträge vorgesehene Begünstigung in Form einer Ratenzahlung im größtmöglichen Ausmaß auszunutzen.

Beispiel:

Ein Gruppenmitglied erzielt im Jahr 2016 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 500; darin enthalten sind Entstrickungsbeträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 in Höhe von 100. Die Vorgruppenverluste des Gruppenmitglieds betragen 50.

Das eigene Einkommen des Gruppenmitglieds beträgt 450; darin sind weiterhin die Entstrickungsbeträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 in Höhe von 100 enthalten.

1150d

Wird das eigene Einkommen eines Gruppenmitglieds entweder bereits durch den Verlustausgleich oder durch den Abzug von Vor- oder Außergruppenverlusten soweit geschmälert, dass die ursprünglichen Entstrickungsbeträge nicht mehr in voller Höhe im eigenen Einkommen enthalten sind, steht auch bei der Veranlagung des Gruppeneinkommens auf Ebene des Gruppenträgers nur mehr die Ratenzahlung auf den verbleibenden Betrag zu. Dies entspricht der Vorgangsweise bei Sanierungsgewinnen, die ebenfalls im Rahmen der Ermittlung des eigenen Einkommens des Gruppenmitglieds zunächst zwingend mit eigenen Verlusten zu verrechnen sind, und nur mehr – soweit im eigenen Einkommen des Gruppenmitglieds enthalten – in weiterer Folge dem Gruppenträger zugerechnet werden können (in diesem Sinne VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054).

Beispiel:

Das Gruppenmitglied erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 500, darin enthalten sind positive Beträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 in Höhe von 200. Die Vorgruppenverluste betragen 400.

Das eigene Einkommen des Gruppenmitglieds beträgt 100, aufgrund des Verlustabzuges sind darin nur mehr positive Beträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 in Höhe von 100 enthalten. Die „ratenzahlungsfähige“ Steuerschuld ist daher mit 25 (= 25 % KöSt von 100) im Rahmen der Veranlagung der Unternehmensgruppe gedeckelt.

1150e

Sind im eigenen Einkommen eines Gruppenmitglieds oder des Gruppenträgers positive Entstrickungsbeträge enthalten, kann es auch zu einer Kürzung der positiven Entstrickungsbeträge eines Gruppenmitglieds bzw. des Gruppenträgers durch Verluste anderer Gruppenmitglieder bzw. des Gruppenträgers kommen.

Allerdings ist bei der Verlustverrechnung innerhalb der Unternehmensgruppe nach dem Günstigkeitsprinzip vorzugehen, um die vom Gesetzgeber vorgesehene Begünstigung in Form einer Ratenzahlung im höchstmöglichen Ausmaß auszunützen.

Beispiel:

Der Gruppenträger (GT) ist jeweils unmittelbar zu 100% an Gruppenmitglied 1 (GM1) und an Gruppenmitglied 2 (GM2) finanziell beteiligt:

- eigenes Einkommen GT = 200;***
- eigenes Einkommen GM1 = -300;***
- eigenes Einkommen GM2 = 400 (darin enthalten sind Entstrickungsbeträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 in Höhe von 350, für die eine Ratenzahlung beantragt wurde);***

es sind keine Verlustvorträge vorhanden.

Dem GT werden sowohl die Verluste von GM1 als auch die Gewinne von GM2 zugerechnet. Die Verluste von GM1 kürzen vorrangig das eigene Einkommen von GT iHv 200; erst der verbleibende Restverlust iHv 100 ist mit dem – dem GT zugerechneten – eigenen Einkommen vom GM2 zu verrechnen und dabei vorrangig von den nicht dem Ratenzahlungskonzept zugänglichen Beträgen von 50 abzuziehen; erst danach folgt eine Kürzung der Entstrickungsbeträge.

Das zusammengefasste Gruppenergebnis beträgt 300; darin sind somit ausschließlich Entstrickungsbeträge enthalten.

Die gesamte auf das Gruppeneinkommen iHv 300 entfallende Steuerschuld von 75 kann daher in Raten entrichtet werden.

1150f

Im eigenen Einkommen eines Gruppenmitgliedes bzw. des Gruppenträgers enthaltene positive Entstrickungsbeträge erhöhen die Berechnungsbasis für die 75%-Verwertungsgrenze für zuzurechnende Verluste ausländischer Gruppenmitglieder (§ 9 Abs. 6 Z 6 zweiter Satz KStG 1988 idF AbgÄG 2014; siehe dazu Rz 1060 und Rz 1084).

1150g

Soweit im zusammengefassten Ergebnis positive Entstrickungsbeträge enthalten sind, ist die 75%-Vortragsgrenze für den Verlustabzug nicht anzuwenden (§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b sechster Teilstrich KStG 1988; siehe auch Rz 992b und 1103). Dies gilt auch für umgründungsbedingte Entstrickungsbeträge gemäß § 20 KStG (§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG 1988; siehe auch Rz 992b). Die Verlustvorträge sind vorrangig und uneingeschränkt mit diesen Beträgen zu verrechnen, weil der Verlustabzug zwingend, sobald als möglich und im größtmöglichen Umfang vorzunehmen ist (siehe Rz 992b).

Beispiel:

Das zusammengefasste Gruppenergebnis beträgt 600, darin enthalten sind Entstrickungsbeträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 in Höhe von 100. Es sind Verlustvorträge von 60 vorhanden. Der Verlustabzug ist vorrangig und zwingend mit den positiven Entstrickungsbeträgen vorzunehmen. Das Gruppeneinkommen beträgt daher 540, darin enthalten sind folglich noch Entstrickungsbeträge in Höhe von 40. Die Steuerschuld des Gruppenträgers beträgt 135, davon kann ein Betrag von 10 (= 25% von 40) in Form einer Ratenzahlung entrichtet werden.

1153

§ 10 KStG 1988 regelt zwei Arten der Befreiung:

- Beteiligungsertragsbefreiung (§ 10 Abs. 1 Z 1 bis 6 KStG 1988), siehe Rz 1157 bis 1199: Diese bezieht sich auf Gewinnanteile aus Körperschaften. Die historische Einschränkung auf inländische Körperschaften wurde aus unionsrechtlichen Gründen aufgegeben, die Befreiung umfasst nunmehr Erträge aus Beteiligungen an:
 - inländischen Körperschaften (§ 10 Abs. 1 Z 1 bis 4 KStG 1988) sowie
 - „EU-Körperschaften“ (§ 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988) und ausländischen Körperschaften, mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht (§ 10 Abs. 1 Z 6

KStG 1988), soweit nicht die Befreiung für internationale Schachtelbeteiligungen anzuwenden ist.

- Befreiung für internationale Schachtelbeteiligungen, siehe Rz 1200 bis 1227: Diese Befreiung betrifft qualifizierte Beteiligungen an ausländischen Körperschaften (§ 10 Abs. 2 KStG 1988: Beteiligungsausmaß mindestens 10%, Behaltdauer mindestens ein Jahr) und umfasst
 - Gewinnanteile aus der Beteiligung (§ 10 Abs. 1 Z 7 KStG 1988) und
 - Substanzgewinne und Substanzverluste (§ 10 Abs. 3 KStG 1988) wie zB Veräußerungsgewinne, -verluste, Teilwertabschreibungen, Zuschreibungen und sonstige Wertänderungen. Auf die Befreiung für Substanzgewinne und Substanzverluste kann **durch Ausübung der Option zur Steuerwirksamkeit (dazu Rz 1216)**-im Wege einer Optionserklärung verzichtet werden.

Das Ziel der Beteiligungsertragsbefreiung besteht darin, dass die von Körperschaften erwirtschafteten Gewinne auf der Ebene von Körperschaften nur einmal besteuert werden. Die Befreiung korrespondiert mit der Einkommensverwendung gemäß § 8 Abs. 2 und 3 KStG 1988.

§ 10 KStG 1988 ist immer im Zusammenhang mit der Einkommensbesteuerung von natürlichen Personen zu sehen, dies gilt unabhängig davon, ob die Beteiligung im Privat- oder Betriebsvermögen gehalten wird oder zum Vermögen einer Mitunternehmerschaft gehört. Letztlich soll der Gewinn einmal auf Ebene der Körperschaft (erste Besteuerungshälfte) und einmal bei Ausschüttung des Gewinnes auf Ebene der natürlichen Person (zweite Besteuerungshälfte) belastet sein. Die Durchleitung der Gewinne durch zwischengeschaltete Körperschaften soll hingegen zu keiner zusätzlichen Besteuerung führen. Siehe auch Rz 1514. Die Beteiligungsertragsbefreiung (Dividendenbefreiung) ist unabhängig von der Beteiligungshöhe.

1156

Gewinnabhängige Betriebsausgaben sind ohne die steuerbefreiten Beteiligungserträge zu ermitteln (derzeit ~~nur~~ die Spendenbegünstigungen gemäß §§ 4a, 4b und 4c EStG 1988).

1163

Die Befreiung umfasst Gewinnanteile jeder Art, die aus Aktien, GmbH-Anteilen, Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Substanzgenussrechten **und sonstigen Finanzierungsinstrumenten** (dh. aus anteilsähnlichen, nicht aus obligationenähnlichen) und Partizipationskapital im Sinne des **§ 23 Abs. 4 BWG idF vor BGBl I Nr. 184/2013** und **§ 73c VAG idF vor BGBl I Nr. 34/2015** resultieren.

Darunter fallen

- offene Ausschüttungen auf Grund unternehmensrechtlicher Gewinnverteilungsbeschlüsse (Gewinnverteilung gemäß § 126 AktG, § 35 GmbHG, § 24 GenG) bzw. Satzung oder Gesellschaftsvertrag und
- verdeckte Ausschüttungen (zu Begriff und Erscheinungsformen siehe Rz 565 bis 990).

1167

Keine Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 sind

- Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen und
- Gewinne aus der Liquidation (VwGH 24.2.1999, 96/13/0008) sowie Teilliquidation.
Lediglich die Ausschüttungen von Erträgen aus Perioden vor dem Liquidationszeitraum stellen Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 dar, und zwar auch dann, wenn die Ausschüttung nach der Liquidationseröffnung erfolgt.
- Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 (zur Abgrenzung von Ausschüttung und Einlagenrückzahlung siehe Erlass des BMF vom ~~31.3.1998, 06-0257/1-IV/6/98, AÖF Nr. 88/1998~~**27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017**, da diese Veräußerungen darstellen.

1185

Ein Verstoß gegen unternehmensrechtliche Ausschüttungsbeschränkungen (zB offene Ausschüttung des Jahresgewinnes, obwohl unter Berücksichtigung des Verlustvortrages insgesamt ein Bilanzverlust gegeben ist; Nichtberücksichtigung der Ausschüttungssperre gemäß § 235 UGB) muss nicht zwingend etwas an der steuerlichen Beteiligungsertragsbefreiung ändern, kann aber zu einer Umqualifizierung als

Einlagenrückzahlung führen, **wenn keine ausreichende Innenfinanzierung vorhanden ist.**

Zur steuerlichen Behandlung von Einlagenrückzahlungen **sowie zur Evidenzierung von Einlagen und Innenfinanzierung gemäß** im Sinne des § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988 siehe den Erlass des BMF vom ~~31. März 1998, 06-0257/1-IV/6/98, AÖF Nr. 88/1998~~ **27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017.**

(Die Überschrift zu Abschnitt 16.2.1.8 wird geändert:)

16.2.1.8 Gewinnanteile auf Grund von Substanzgenussrechten und sonstigen Finanzierungsinstrumenten

1193

Ertragsteuerrechtlich wird zwischen aktienähnlichen Genussrechten (sozietäre Genussrechte, Substanzgenussrechte) und obligationenähnlichen Genussrechten (Fremdkapital) unterschieden. Substanzgenussrechte **und sonstige Finanzierungsinstrumente** nach § 8 Abs. 3 Z 1 **zweiter Teilstrich KStG 1988** KStG 1988 werden dem Grund- oder Stammkapital gleichgestellt. Die gesellschaftlerähnliche Stellung ist auf Grund des Gesamtbildes zu beurteilen.

Unter die Befreiungsvorschrift fällt **fallen nur Gewinnanteile aufgrund einer Beteiligung in Form von sozietären Genussrechten und sonstigen Finanzierungsinstrumenten gemäß § 8 Abs.3 Z 1 zweiter Teilstrich KStG 1988** ~~mit~~ **sozietäres Genussrechtskapital, das durch, mit denen das Recht auf**

- die Beteiligung am Gewinn und
- am Liquidationsgewinn

der emittierenden Körperschaft gekennzeichnet **verbunden** ist. Beide Voraussetzungen (Erfolgs- und Substanzbeteiligung) müssen gemeinsam vorliegen (siehe auch EStR 2000 Rz 6141).

1199

Partizipationskapital ~~kann~~ **konnte** von Versicherungsunternehmungen **vor dem 1.1.2016** und Kreditinstituten **vor dem 1.1.2014** jeglicher Rechtsform aufgenommen werden. **Mit der Novelle des BWG (BGBl I Nr. 184/2013) und der Novelle des**

Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG 2016, BGBl I Nr. 34/2015) entfiel jedoch diese Möglichkeit.

Partizipationskapital im Sinne des § 23 Abs. 4 BWG **idF vor BGBl I Nr. 184/2013** bzw. § 73c VAG **idF vor BGBl I Nr. 34/2015** ist

- eingezahltes Kapital,
- das auf Unternehmensdauer unter Kündigungsverzicht zur Verfügung gestellt wird,
- nur unter analoger Einhaltung der aktienrechtlichen Kapitalherabsetzungsvorschriften zurückgezahlt werden kann,
- dessen Erträge gewinnabhängig sind,
- das, wie Aktienkapital, bis zur vollen Höhe am Verlust teilnimmt und
- mit dem Recht auf Beteiligung am Liquidationserlös (nach BWG zumindest im Ausmaß des Nominales) verbunden ist.

Liegt Partizipationskapital im Sinne des § 23 Abs. 4 BWG **idF vor BGBl I Nr. 184/2013** bzw. § 73c VAG **idF vor BGBl I Nr. 34/2015** vor, sind die Gewinnanteile aus Partizipationskapital **weiterhin** steuerfrei (**§ 8 Abs. 3 Z 1 erster Teilstrich KStG 1988 iVm § 10 Abs. 1 Z 4 KStG 1988**). Wird die begebende Gesellschaft liquidiert oder Partizipationskapital vor der Liquidation abgeschichtet (Teilliquidation), sind die daraus erzielten Gewinne steuerpflichtig (VwGH 24.2.1999, 96/13/0008).

1216

Option zur Steuerwirksamkeit gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988:

Die Steuerneutralität gilt nicht, soweit Steuerpflichtige ~~bei Abgabe der Steuererklärung~~ für das Jahr der Anschaffung der internationalen Schachtelbeteiligung oder das Jahr, in dem eine solche durch die Anschaffung zusätzlicher Anteile entsteht, **durch Ankreuzen der in der Körperschaftsteuererklärung vorgesehenen Stelle sowie durch Abgabe der Beilage K 10** erklären, dass die Gewinne, Verluste und sonstigen Wertänderungen aus der angeschafften oder entstandenen internationalen Schachtelbeteiligungen steuerwirksam bleiben sollen (Option **zur Steuerwirksamkeit**). **Die Option zur Steuerwirksamkeit kann nicht auf anderem Wege (zB durch formlose Willenserklärung) abgegeben werden; wird die Option zur Steuerwirksamkeit nicht in der dafür vorgesehenen Form ausgeübt, bleibt es bei der Steuerneutralität von Gewinnen, Verlusten und sonstigen Wertänderungen.**

Eine Berichtigung der in der Körperschaftsteuererklärung getroffenen Entscheidung (Steuerwirksamkeit oder Steuerneutralität) kann gemäß § 10 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 lediglich innerhalb eines Monats ab Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung bzw. des Entstehens der jeweiligen internationalen Schachtelbeteiligung erfolgen, indem die abgegebene Körperschaftsteuererklärung sowie die Beilage K 10 berichtigt werden. Innerhalb dieser Monatsfrist ist es folglich möglich, eine unterlassene Ausübung der Option zur Steuerwirksamkeit nachzuholen bzw. eine irrtümlich ausgeübte Option wieder rückgängig zu machen; dies gilt erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014.

Diese Option betrifft lediglich die aus der Beteiligungssubstanz resultierenden Erträge, nicht die laufenden Gewinnanteile, die jedenfalls steuerbefreit sind, sofern nicht § 10 Abs. 4 KStG 1988 zur Anwendung kommt. Die Option hat für jede einzelne Beteiligung gesondert zu erfolgen und wirkt auch nur für diese. Da die Option – **abseits der Berichtigungsmöglichkeit gemäß § 10 Abs. 3 Z 2 KStG 1988** – zu keinem späteren ~~als dem Erwerbsjahr~~ **Zeitpunkt** nachgeholt werden kann, müssen auch Körperschaften, die beim Beteiligungserwerb für sich ganz oder teilweise von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit sind, beim Beteiligungserwerb entscheiden, ob eine Option hinsichtlich der erworbenen Beteiligung ausgeübt werden soll oder nicht. Ausländische Gesellschaften, die durch Zuzug unbeschränkt steuerpflichtig werden, haben hinsichtlich jener Auslandsbeteiligungen, die bereits vor dem Jahr des Zuzuges angeschafft wurden, keine Möglichkeit zur Ausübung oder Nachholung der Option.

Die Option kann – **nach Ablauf der in § 10 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 eingeräumten Frist** – nicht widerrufen werden; die Unwiderruflichkeit der Option begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (VfGH 21.9.2012, B 160/12). Die **getroffene** Option umfasst auch zukünftige Erweiterungen der internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen (**§ 10 Abs. 3 Z 3 KStG 1988**). Sie bindet im Falle der Veräußerung oder Übertragung der internationalen Schachtelbeteiligung im Rahmen einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes auch die erwerbende Gesellschaft, wenn diese mittelbar oder unmittelbar konzernzugehörig ist (§ 15 AktG); **dies auch dann, wenn die erwerbende Gesellschaft selbst bereits eine internationale Schachtelbeteiligung an derselben ausländischen Körperschaft besitzt, die Option ihrerseits jedoch anders als die veräußernde Körperschaft ausgeübt hat**

(§ 10 Abs. 3 Z 4 KStG 1988; zur weiteren steuerlichen Behandlung dieser Fälle siehe Rz 1217).

Auf Grund der echten oder fiktiven umgründungssteuerlichen Gesamtrechtsnachfolge besteht eine solche Bindung aber auch bei Umgründungen außerhalb eines Konzerns.

1217

Der Veräußerungstatbestand ist weit zu verstehen und umfasst jeden entgeltlichen Vorgang, somit auch den Tausch oder eine Umgründung außerhalb des Geltungsbereiches des UmgrStG. Auch der Konzernumgründungsbereich im Geltungsbereich des UmgrStG ist weit zu verstehen. Der konzernzugehörige Rechtsnachfolger ist unabhängig davon an die Entscheidung des Rechtsvorgängers gebunden, ob die Schachtelbeteiligung zur Gänze, anteilig oder gesondert übertragen oder im Rahmen einer (Teil)Betriebsübertragung mitübertragen wird, oder ob sie mittelbar im Wege einer Mitunternehmeranteilsübertragung übergeht oder etwa durch Übertragung auf eine konzernzugehörige Personengesellschaft mehreren konzernzugehörigen Zusammenschlusspartnern die Schachtelbeteiligungsfunktion quotaal vermittelt. Im Falle der umgründungsveranlassten Übertragung einer internationalen Schachtelbeteiligung auf einen ausländischen Rechtsnachfolger erstreckt sich die **getroffene Entscheidung (Option bzw. Nicht-Option) auch** auf die erhaltene Gegenleistung (**zur Einbringung siehe UmgrStR 2002 860i**). Sollte der konzernzugehörige Erwerber der internationalen Schachtelbeteiligung bereits unmittelbar oder mittelbar eine **internationale steuerwirksame** Schachtelbeteiligung an derselben ausländischen Körperschaft besitzen, **für die die Option jedoch anderes ausgeübt wurde**, ist die steuerliche Behandlung auch in der Folge getrennt nach der jeweiligen bis zum Erwerb maßgebenden Entscheidung fortzusetzen. In diesem Fall sind die künftigen Substanzerträge nach der Relation des steuerhängigen und steuerbefreiten Beteiligungsteiles dem steuerwirksamen und dem steuerunwirksamen Teil zuzurechnen. Dies gilt auch für spätere Anschaffungen von zusätzlichen Anteilen.

1224

In den Fällen der Nichtoption bleiben Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen grundsätzlich außer Ansatz (§ 10 Abs. 3 Satz 1 KStG 1988). Erfolgt aber ein tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust durch Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der internationalen Schachtelbeteiligung, soll dieser zur Vermeidung von

unbilligen Härten ausnahmsweise steuerwirksam sein. Die Bestimmung schließt es einerseits aus, ohne tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust Wertänderungen der internationalen Schachtelbeteiligung steuerlich zu berücksichtigen, ermöglicht es andererseits aber auch, bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust diesen bei Untergang der internationalen Schachtelbeteiligung in vollem Umfang steuerlich zu berücksichtigen. **Erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens bzw. nach Abschluss der Liquidation steht der Vermögensverlust, den die Gesellschaft durch ihre Beteiligung an der liquidierten Gesellschaft erlitten hat, der Höhe nach "endgültig" fest (VwGH 31.3.2017, Ro 2014/13/0042). Von einem "Untergang" der ausländischen Körperschaft, der zu einem Ausscheiden der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft iSd § 12 Abs. 3 KStG 1988 führt, kann erst dann gesprochen werden, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr vorhanden ist (VwGH 31.3.2017, Ro 2014/13/0042).** Damit können alle die untergegangene Beteiligung betreffenden Anschaffungskosten im Jahr der Beendigung der freiwilligen oder insolvenzbedingten Liquidation steuerlich abgesetzt werden. Der eingetretene Verlust ist allerdings um steuerfreie Gewinnanteile aller Art zu kürzen, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung bzw. des Eintrittes der Insolvenz angefallen sind. Der so ermittelte Verlust ist gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zu siebenteln.

1225

Die Grundsätze über Einlagen und Einlagenrückzahlungen gelten auch für ausländische vergleichbare Körperschaften, soweit die Tatsache des Vorliegens einer Einlagenrückzahlung durch entsprechende Unterlagen der ausländischen Körperschaft nachgewiesen werden kann. ~~Eine Kapitalherabsetzung bei der ausländischen Körperschaft ist als Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 zu werten.~~

Liegen die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 vor, fällt der einlagenrückzahlungsbedingte Veräußerungstatbestand bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen unter die Steuerbefreiung (siehe § 4 Abs. 12 EStG 1988 und den Erlass des BMF vom 31. März 1998, 06-0257/1-IV/6/98, AÖF-Nr. 88/1998 **27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017**).

1237

Keine Passiveinkünfte erzielt beispielsweise eine ~~geschäftsleitende Holding (lenkende und leitende "Tätigkeit")~~ oder eine echte Factoring-Gesellschaft. **Bei geschäftsleitenden Holdinggesellschaften ist grundsätzlich zu überprüfen, ob passive Einkünfte erzielt werden; von einer generellen Unschädlichkeit ihrer Tätigkeit ist nicht auszugehen. Jedoch werden die Einkünfte aus der lenkenden oder leitenden Tätigkeit idR als unschädlich zu charakterisieren sein.**

1244

Die anzurechnende ausländische Steuer ist

- im Falle des § 10 Abs. 4 KStG 1988 genau diejenige, die in den Steuerbelastungsvergleich einbezogen ist (siehe Rz 1239) und
- im Falle des § 10 Abs. 5 KStG 1988 die nach Rz 1242 ermittelte.

Sie ist als steuerpflichtige Betriebseinnahme in die Steuerbemessungsgrundlage der österreichischen Muttergesellschaft aufzunehmen.

Beispiel:

Die österreichische A-AG erhält aus ihrer 9-prozentigen Beteiligung aus der ausländischen X-AG (Staat mit umfassender Amtshilfe) im Jahr 2012 eine Gewinnausschüttung von 85. Davon sind 15 ausländische Quellensteuer bereits abgezogen (Bruttodividende 100). Die Ausschüttung 2012 stammt aus dem Gewinn des Jahres 2011 (ausländische KöSt 10%, daher Anwendungsfall des Besteuerungsvorbehaltes). Der Gewinn vor ausländischer KöSt betrug daher 111,11, die ausländische KöSt 11,11. Insgesamt ergeben sich an anrechenbaren Steuern daher 26,11. Für die Ermittlung der österreichischen Betriebseinnahme ist zunächst die Bruttodividende um die ausländische KöSt zu erhöhen, diese beträgt daher 111,11. Darauf entfällt österreichische KöSt iHv 27,78. Nach Anrechnung der ausländischen KöSt von 11,11 und der ausländischen Quellensteuer iHv 15 verbleibt österreichische KöSt iHv 1,67.

Schematische Darstellung:

<i>Ausgeschütteter Gewinn der X-AG vor ausländischer KöSt</i>	<i>111,11</i>
<i>Ausländische KöSt 2011</i>	<i>-11,11</i>
	<hr/>
<i>Ausgeschüttete Bruttodividende 2012</i>	<i>100,00</i>
<i>Ausländische Dividendensteuer gemäß DBA</i>	<i>-15,00</i>
	<hr/>
<i>Ausgeschüttete Nettodividende 2012</i>	<i>85,00</i>
	<hr/>
 <i>Österreichische Betriebseinnahme</i>	 <i>111,11</i>

<i>Österreichische KöSt 2012</i>	27,78
<i>Anrechnung der ausländischen KöSt</i>	-11,11
<i>Zwischensumme</i>	<hr/> 16,67
<i>Anrechnung der ausländischen Dividendensteuer</i>	-15,00
<i>Österreichische KöSt nach Anrechnung</i>	<hr/> 1,67 <hr/>

Die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer **und ausländischer Quellensteuer** auf die Mindestkörperschaftsteuer ist ausgeschlossen (**siehe dazu auch Rz 1566**); zur Vortragsmöglichkeit **ausländischer Körperschaftsteuer** siehe Rz 1246. ~~Ausländische Quellensteuer kann auf die Mindestkörperschaftsteuer angerechnet werden.~~

IdR erfolgt eine periodenübergreifende Anrechnung, da die Ausschüttung grundsätzlich aus dem erwirtschafteten Vorjahresgewinn der Tochtergesellschaft resultiert.

Für Anwendungsfälle des § 10 Abs. 4 KStG 1988 gilt: Anrechenbar ist nur jene nachgewiesene und entrichtete (Teil-)Körperschaftsteuer, welche auf die Ausschüttung an die österreichische Muttergesellschaft entfällt. Als Nachweis wären der Abgabenbescheid oder eine Abrechnungsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörde anzusehen.

1255

Neben Zinsen im engeren Sinne dürfen ~~auch~~ gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF SteuerreformG 2005 **auch** Bereitstellungsgebühren für in der Folge tatsächlich in Anspruch genommene Kredite als Betriebsausgabe abgezogen werden (VwGH 27.2.2014, 2011/15/0199). Die als Nebenkosten über die Laufzeit des Kredites als Aufwand zu verteilenden Bereitstellungsgebühren können für das Jahr 2014 im Wege einer zeitaliquoten Aufteilung für den auf den Zeitraum bis zum Inkrafttreten des BBG 2014 (1.1.2014 bis 12.6.2014) entfallenden Teil als Betriebsausgabe abgezogen werden. Es bestehen jedoch keine Bedenken gegen den Abzug des auf das erste Halbjahr 2014 entfallenden aliquoten Teils des Aufwandes. **Sonstige Geldbeschaffungs- und Nebenkosten der Fremdfinanzierung, die nicht als unmittelbare Gegenleistung für die Überlassung von Fremdkapital entrichtet werden (Rz 1254), sind von § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF SteuerreformG 2005 hingegen nicht erfasst und folglich nicht abzugsfähig (VwGH 25.1.2017, Ra 2015/13/0027).**

1266ab

Die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 7 lit. b erster Teilstrich EStG 1988 über die – nach der tatsächlichen Aufwandstragung erfolgende – zeitliche Aliquotierung der Betragsgrenze von 500.000 Euro kommen ebenfalls zur Anwendung, jene des § 20 Abs. 1 Z 7 lit. b zweiter Teilstrich EStG 1988 über die Aliquotierung bei Arbeits- oder Werkleistungen, die für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden, sollen hingegen durch eine spezifische Konzernklausel ergänzt werden.

Dabei ist vorgesehen, dass bei einer Person, die von mehreren verbundenen Unternehmen in Summe die Betragsgrenze von 500.000 Euro übersteigende Entgelte erhält, die dafür geleisteten Aufwendungen im aliquoten Ausmaß (des tatsächlich getragenen Aufwandes) dem Abzugsverbot unterliegen. Als verbundene Unternehmen sind solche definiert, die

- unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig (siehe Rz 1125) sind, oder
- unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen (siehe Rz 1126).

Da die Aliquotierung anhand des tatsächlich getragenen Aufwandes stattzufinden hat, ist (klarstellend) im Falle der Leistung von Umlagen im Konzernverbund (für die Tätigkeitsvergütung der betreffenden Person) vorgesehen, die Aufwendungen um empfangene Umlagen zu kürzen und um geleistete Umlagen zu erhöhen. Die Aliquotierung hat nach dieser rechnerischen Anpassung der Aufwendungen stattzufinden. Das vertraglich vorgesehene Ausmaß der Arbeitszeit (zB Vollzeit, Halbzeit) und das Ausmaß der tatsächlich erbrachten Arbeits- oder Werkleistungen sind für die Aliquotierung nicht von Belang. Damit findet das Abzugsverbot faktisch auf allen Ebenen Anwendung und zwar auch dann, wenn verbundene Unternehmen nicht in Österreich ansässig sind. Die Ausnahmebestimmung des § 20 Abs. 1 Z 7 lit. a EStG 1988 für die Überlassung von Personen kommt in diesen Fällen nicht zur Anwendung.

Beispiel 1:

Der Vorstand der X-AG erhält von dieser ein Entgelt in Höhe von 400.000 Euro, gleichzeitig erhält er von der Y-GmbH, der Tochtergesellschaft der X-AG, ein Entgelt von 300.000 Euro. Die X-AG leistet in diesem Zusammenhang an die Y-GmbH eine Umlage in Höhe von 150.000 Euro.

*Tatsächlich trägt die X-AG einen Aufwand in Höhe von 550.000 Euro und die Y-GmbH einen Aufwand in Höhe von 150.000 Euro. Die Betragsgrenze **von 500.000 Euro** ist daher in diesem Verhältnis aliquot auf die beiden Gesellschaften anzuwenden. Daraus*

ergibt sich eine Begrenzung in Höhe von rund 393.000 Euro bei der X-AG und in Höhe von rund 107.000 Euro bei der Y-GmbH.

Die X-AG kann daher einen Aufwand in Höhe von rund 393.000 Euro steuerlich geltend machen. Bei der Y-GmbH kürzt die empfangene Umlage den steuerlichen Aufwand auf 150.000 Euro (Entgelt in Höhe von 300.000 Euro abzüglich empfangene Umlage in Höhe von 150.000 Euro); davon können rund 107.000 Euro steuerlich geltend gemacht werden.

Beispiel 2:

Der Geschäftsführer der inländischen Y-GmbH ist zu 50% für diese Gesellschaft und zu 50% für die ausländische Schwestergesellschaft Z-AG tätig. Er erhält von der Y GmbH ein Entgelt in Höhe von 700.000 Euro. Die Z-AG leistet dafür eine Umlage in Höhe von 350.000 Euro.

Da der Aufwand für die Entgelte zu 50% von der Z-AG getragen wird, hat eine Aliquotierung des höchstzulässigen Betrages von 500.000 Euro zu erfolgen. Durch die Umlage der Z-AG beträgt der tatsächlich geleistete Aufwand der Y GmbH 350.000 Euro. Demnach sind nur 250.000 Euro des von der Y GmbH tatsächlich getragenen Aufwandes abzugsfähig; somit sind 100.000 Euro nicht abzugsfähig.

Beispiel 3:

Der Vorstand der ausländischen A-AG ist in einem geringen Ausmaß auch für die inländische B-GmbH tätig. Für seine Leistungen erhält er nur von der A-AG ein Gesamtentgelt von 3,5 Mio. Euro, während die B-GmbH lediglich eine Umlage in Höhe von 50.000 Euro an die A-AG leistet.

*Der tatsächlich getragene Aufwand beträgt unter Berücksichtigung der geleisteten Umlage 3,45 Mio. Euro bei der A-AG und 50.000 Euro bei der B-GmbH. Die Betragsgrenze **von 500.000 Euro** ist daher in diesem Verhältnis (69:1) aliquot auf die beiden Gesellschaften anzuwenden. Daraus ergibt sich ein abzugsfähiger Betrag in Höhe von 7.142,86 Euro (1/70tel) bei der B-GmbH.*

Beispiel 4:

Die österreichische X-GmbH ist eine Tochtergesellschaft eines deutschen Konzerns. Die Rechtsabteilung für den gesamten Konzern ist in Deutschland angesiedelt. Von dort aus werden sämtliche Rechtsangelegenheiten, somit auch betreffend die österreichische X-GmbH, erledigt. Der Leiter der Rechtsabteilung erhält ein Entgelt von 600.000 Euro im Jahr. Die österreichische X-GmbH zahlt für die an die sie erbrachten Leistungen der Rechtsabteilung eine Umlage in Höhe von 100.000 Euro im Jahr.

Voraussetzung für die Anwendung des Abzugsverbotes auf Ebene der X-GmbH ist eine organisatorische Eingliederung der Entgelt empfangenden Person in diese. Während bei einer Person, die die Geschäfte der Gesellschaft führt, von deren organisatorischen Einbindung in diese Gesellschaft auszugehen sein wird (siehe VwGH 28.1.2003, 2001/14/0048), selbst wenn sie die Geschäfte vorwiegend aus dem Ausland besorgt, kann dies bei Mitarbeitern von Stabsabteilungen ausländischer Konzerngesellschaften, die ausschließlich vom Ausland aus tätig sind, in der Regel nicht angenommen werden. Im Vordergrund der Umlagenleistung steht in diesem Fall zudem das Entgelt für eine Dienstleistung, die von einer gesamten Abteilung des Konzerns (Rechtsabteilung), und nicht vorwiegend

von einer Einzelperson für die X-GmbH erbracht wird. Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 in daher in Beispiel 4 nicht anwendbar.

Beispiel 5:

Die österreichische X-GmbH ist Tochtergesellschaft eines deutschen Konzerns. Die Rechtsabteilung für den gesamten Konzern ist bei der österreichischen X-GmbH angesiedelt. Von dort aus werden sämtliche Rechtsangelegenheiten für den Konzern erledigt. Der Leiter der Rechtsabteilung erhält ein Entgelt von 600.000 Euro im Jahr. Die X-GmbH erhält Umlagen für die an den Konzern erbrachten Leistungen der Rechtsabteilung in Höhe von 100.000 Euro im Jahr. 10% der Kosten für die gesamte Rechtsabteilung entfallen auf das Gehalt des Leiters der Rechtsabteilung.

Der Leiter der Rechtsabteilung ist Arbeitnehmer der X-GmbH, weshalb das Abzugsverbot anwendbar ist. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988 kürzen empfangene Umlagen, die für diese Entgelte geleistet werden, die Aufwendungen. Danach hat eine Aliquotierung stattzufinden. Da die Umlagen nicht nur für das Gehalt des Leiters der Rechtsabteilung sondern für die Leistung der gesamten Rechtsabteilung gezahlt werden, ist anhand von Aufteilungsrechnungen, wie etwa einer Kostenrechnung, für die Rechtsabteilung zu ermitteln, wieviel Prozent von allen Aufwendungen der Rechtsabteilung auf das Gehalt des Leiters entfallen; im Beispiel sind das 10%. In diesem Prozentausmaß entfallen die Umlagen somit auf das Gehalt des Leiters der Rechtsabteilung und kürzen damit die Aufwendungen. Da das Entgelt von 600.000 Euro die zulässige Höhe von 500.000 Euro um 100.000 Euro übersteigt, hat auf Ebene der X-GmbH eine Kürzung der um die Umlagen verminderten Aufwendungen um 1/6 zu erfolgen. Da das Gehalt des Leiters der Rechtsabteilung 10% der Kosten für die gesamte Abteilung beträgt, entfallen von den geleisteten Umlagen 10.000 Euro auf dessen Entgelt; die um diese Umlagen gekürzten Aufwendungen für das Entgelt betragen nunmehr 590.000 Euro. Von diesen 590.000 Euro sind 1/6 – also 98.333 Euro – nicht abzugsfähig.

(Der bisherige Abschnitt 18.2.2.4.4 wird zu Abschnitt 18.1.10.5.4:)

1266bi

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c dritter Teilstrich KStG 1988 liegt eine das Abzugsverbot der Zinsen oder Lizenzgebühren auslösende Niedrigbesteuerung dann vor, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren aufgrund einer **auch** dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% unterliegen; **somit fallen auch Steuerermäßigungen in den Anwendungsbereich des Abzugsverbotes, die sich nicht ausschließlich auf Zinsen und Lizenzgebühren, sondern auch auf andere Einkünfte beziehen.** Der dritte Teilstrich erfasst somit – unabhängig vom nominellen Steuersatz – jene Fälle, in denen bei der empfangenden Körperschaft besondere Steuerermäßigungen zur Anwendung gelangen, aufgrund derer der effektive Steuersatz für

die Zins- oder Lizenzeinkünfte weniger als 10% beträgt. Als Steuerermäßigungen iSd Bestimmung gelten insbesondere

- teilweise Steuerbefreiungen oder
- fiktive Betriebsausgaben (zB ein pauschaler Abzug von fiktiven Refinanzierungskosten oder eine fiktive „*interest/patent income deduction*“).

Zum für die Beurteilung des Vorliegens einer Steuerermäßigung maßgeblichen Zeitpunkt siehe Rz 1266bo.

1266bj

Eine Steuerermäßigung iSd Bestimmung liegt unabhängig von der Basis, an welche diese anknüpft, vor. Als Basis für eine Steuerermäßigung kommen insbesondere in Frage:

- Einnahmen aus Zinsen oder Lizenzen (zB pauschaler Abzug von 80% der Zins- oder Lizenzeinnahmen; teilweise Steuerbefreiung dieser Einnahmen)
- Einkünfte aus Zinsen oder Lizenzen (zB 80% der Lizenzeinkünfte unterliegen einer Steuerfreistellung; Abschreibung von 120% der Anschaffungskosten eines Patents)
- Gesamtes Einkommen des Empfängers, einschließlich Zinsen oder Lizenzen (zB ein nicht der tatsächlichen Kapitalstruktur entsprechender Abzug von Refinanzierungszinsen; **fiktive Betriebsausgaben vom gesamten Einkommen; fiktive Zinsen vom Eigenkapital**).

Unschädlich ist hingegen eine Steuerermäßigung, die sich ausschließlich auf andere Einkünfte als die Zinsen oder Lizenzgebühren bezieht.

(Nach Rz 1266bl werden der Abschnitt 18.1.10.5.5 und die neuen Rz 1266bm und Rz 1266bn eingefügt:)

18.1.10.5.5 Steuerbelastung von weniger als 10% aufgrund einer Steuerrückerstattung

1266bm

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c vierter Teilstrich KStG 1988 kommt das Abzugsverbot auch dann zur Anwendung, wenn zwar keine Nicht- oder Niedrigbesteuerung im Sinne von § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c erster bis dritter Teilstrich KStG 1988 vorliegt, die Steuerbelastung der Zins- oder Lizenzeinkünfte aber aufgrund einer Steuerrückerstattung unter 10% sinkt.

1266bn

§ 12 Abs. 1 Z 10 lit. c vierter Teilstrich KStG erfasst sowohl eine Steuerrückerstattung an die – die Zinsen oder Lizenzgebühren – empfangende Körperschaft als auch eine Steuerrückerstattung an deren Anteilsinhaber (zB Malta).

Beispiel:

Die österreichische A-GmbH leistet Lizenzgebühren an ihre im Staat Z ansässige Tochtergesellschaft. Der nominelle Körperschaftsteuersatz in Staat Z beträgt zwar 35%, jedoch werden bei Ausschüttung an die Anteilsinhaber 6/7 (= 30%) der entrichteten Körperschaftsteuer rückerstattet. Unter Berücksichtigung der Rückerstattung an die Anteilsinhaber beträgt die Steuerbelastung für die Lizenzgebühren in Staat Z 5%, sodass § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c vierter Teilstrich KStG 1988 zur Anwendung kommt.

Während § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c vierter Teilstrich KStG 1988 im Rahmen einer Gesamtbetrachtung neben der empfangenden Körperschaft auch Steuerrückerstattungen auf Anteilsehaberebene berücksichtigt, sind für die Tatbestände des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c erster bis dritter Teilstrich KStG 1988 zusätzliche Steuerbelastungen der Anteilsehaber hingegen unmaßgeblich für die Ermittlung der Steuerbelastung bei der empfangenden Körperschaft.

(Es werden der Abschnitt 18.1.10.5.6. und die neuen Rz 1266bo bis 1266bq eingefügt:)

18.1.10.5.6 Beurteilung des Vorliegens einer Steuerermäßigung (§ 12 Abs. 1 Z 10 lit. c dritter Teilstrich KStG 1988) bzw. einer Steuerrückerstattung (§ 12 Abs. 1 Z 10 lit. c vierter Teilstrich KStG 1988)

1266bo

Die Beurteilung, ob das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c dritter oder vierter Teilstrich KStG 1988 zur Anwendung gelangt, hat abstrakt in jenem Wirtschaftsjahr zu erfolgen, in dem die Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren 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. Der Steuerpflichtige kann jedoch die

Zinsen oder Lizenzgebühren nachträglich im Wege des § 295a BAO steuerlich geltend machen, wenn innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren nach Anfallen der Aufwendungen tatsächlich keine solche Steuerermäßigung gewährt wird bzw. keine Steuerrückerstattung erfolgt (zB weil keine Ausschüttung durch die empfangende Körperschaft vorgenommen wurde).

Beispiel:

Die österreichische B GmbH leistet im Wirtschaftsjahr 2015 Lizenzgebühren iHv 1.000.000 EUR an eine in Staat Z ansässige Tochtergesellschaft. Der nominelle Steuersatz in Staat Z beträgt 35%. Bei der Ausschüttung an die Gesellschafter werden 6/7 (= 30%) der Körperschaftsteuer erstattet. Unter Berücksichtigung der Steuerrückerstattung auf Anteilsehaberebene beträgt die Steuerbelastung 5%. Hinsichtlich der Aufwendungen für diese Lizenzgebühren kommt im Wirtschaftsjahr 2015 das Abzugsverbot gemäß vierter Teilstrich auf Ebene der B GmbH zur Anwendung.

Bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres 2020 der B GmbH hat ihre ausländische Tochtergesellschaft tatsächlich keine Gewinnausschüttungen an ihre Gesellschafter getätigt. Da folglich tatsächlich keine nachträgliche Steuerermäßigung stattgefunden hat, liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor, sodass die B GmbH den Betriebsausgabenabzug iHv 1.000.000 EUR nachträglich für das Wirtschaftsjahr 2015 geltend machen kann.

1266bp

Eine Steuerrückerstattung innerhalb des fünfjährigen Beobachtungszeitraumes ist stets vorrangig den Zinsen und Lizenzgebühren zuzuordnen; ob die Steuerrückerstattung speziell auf die Zinsen und Lizenzgebühren entfällt, ist unerheblich. Daher ist im Falle einer Ausschüttung die Zusammensetzung des ausschüttungsfähigen Bilanzgewinnes der empfangenden Körperschaft auch unmaßgeblich.

1266bq

Besteht bei Anfallen der Zinsen oder Lizenzgebühren zwar dem Grunde nach die Möglichkeit einer Steuerermäßigung bzw. Steuerrückerstattung, steht allerdings schon von vornherein fest, dass die Steuerbelastung dadurch auch in einem späteren Wirtschaftsjahr der Höhe nach nicht unter 10% sinken kann, wird die Abzugsfähigkeit bereits im Jahr des Anfallens der Zinsen oder Lizenzgebühren zu bejahen sein.

(Der bisherige Abschnitt 18.2.3 wird zu Abschnitt 18.1.10.6; Rz 1266bm wird zu Rz 1266br:)

~~18.2.3~~ 18.1.10.6 Ausnahme vom Abzugsverbot

~~1266bm~~1266br

Vom Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 sind Zahlungen an jene – empfangenden und nutzungsberechtigten – Körperschaften ausgenommen, die im Private Equity/Venture Capital-Bereich tätig sind und die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllen [siehe die Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikokapitalinvestitionen in kleine und mittlere Unternehmen (2006/C 194/02), ABl. Nr. C 194 vom 18.8.2006 S. 2 bzw. die Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikofinanzierungen (2014/C 19/04), ABl. Nr. C 19 vom 22.1.2014 S. 4].

(Der bisherige Abschnitt 18.2.4 wird zu Abschnitt 18.1.10.7; Rz 1266bn wird zu Rz 1266bs:)

~~18.2.4~~ 18.1.10.7 Inkrafttreten

~~1266bn~~1266bs

Das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 ist erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 28.2.2014 anfallen (§ 26c Z 49 KStG 1988), unabhängig davon, wann die zugrundeliegenden vertraglichen Vereinbarungen geschlossen wurden. Fallen im selben Wirtschaftsjahr sowohl vor dem 1.3.2014 als auch nach dem 28.2.2014 Aufwendungen für Zins- oder Lizenzgebühren an, kann eine monatsweise Abgrenzung der Aufwendungen erfolgen. Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren, die bereits vor dem 1.3.2014 angefallen sind, unterliegen nicht dem Abzugsverbot, auch wenn die Auszahlung der Zinsen oder Lizenzgebühren nach dem 28.2.2014 erfolgen sollte.

(Nach Rz 1266bs wird der folgende Abschnitt 18.1.11 mit der neuen Rz 1266bt eingefügt:)

18.1.11 Barzahlungen in der Baubranche (§ 12 Abs. 1 Z 11 KStG 1988)

1266bt

§ 12 Abs. 1 Z 11 KStG 1988 zufolge sind Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig; das dort geregelte Abzugsverbot gilt folglich auch im KStG. Es betrifft Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die für Bauleistungen im Sinne des § 82a EStG 1988 bar gezahlt

werden und einen Betrag von 500 Euro übersteigen. Siehe näher EStR 2000 Rz 4852o ff.

(Der bisherige Abschnitt 18.3. wird zu Abschnitt 18.2:)

~~18.3~~ 18.2 Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen oder endbesteuerten Einnahmen (§ 12 Abs. 2 KStG 1988)

(Der bisherige Abschnitt 18.3.1 wird zu Abschnitt 18.2.1:)

~~18.3.1~~ 18.2.1 Allgemeines

1268

Der Regelungsinhalt des § 12 Abs. 2 erster Teilstrich KStG 1988 ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, wonach dem Fehlen der Steuerpflicht auf der einen das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht. Bei der Ermittlung der Einkünfte haben jene Ausgaben außer Ansatz zu bleiben, die mit nicht steuerbaren Vermögensvermehrungen oder steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren objektiven Zusammenhang stehen. Dieser Zusammenhang ist objektiv und kausal herzustellen. Aufwendungen und Ausgaben, die der Verwendung solcher Einnahmen oder Vermögensvermehrungen dienen, sind von § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht betroffen; es ist vielmehr nach den übrigen Vorschriften zu prüfen, ob sie abzugsfähig sind oder nicht. Siehe weiters EStR 2000 Rz 4853 bis 4855.

Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 kommt auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG 1988 zum Tragen und ist bei der Ermittlung des eigenen Einkommens des Gruppenmitgliedes bzw. Gruppenträgers zu berücksichtigen (vgl. VwGH 25.1.2017, Ra 2015/13/0027; siehe dazu auch Rz 1060 und 1255).

(Der bisherige Abschnitt 18.3.2 wird zu Abschnitt 18.2.2:)

~~18.3.2~~ 18.2.2 Anwendungsfälle allgemeiner Art

(Der bisherige Abschnitt 18.3.3 wird zu Abschnitt 18.2.3:)

~~18.3.3~~ 18.2.3 Anwendungsfälle spezieller Art im Bereich von Körperschaften

(Der bisherige Abschnitt 18.3.3.1 wird zu Abschnitt 18.2.3.1:)

~~18.3.3.1~~ 18.2.3.1 Finanzierungsaufwendungen für den Erwerb von Beteiligungen

(Der bisherige Abschnitt 18.3.3.1.1 wird zu Abschnitt 18.2.3.1.1:)

~~18.3.3.1.1~~ 18.2.3.1.1 Inländische Beteiligungen

(Der bisherige Abschnitt 18.3.3.1.2 wird zu Abschnitt 18.2.3.1.2:)

~~18.3.3.1.2~~ 18.2.3.1.2 Ausländische Beteiligungen

(Der bisherige Abschnitt 18.3.3.2 wird zu Abschnitt 18.2.3.2:)

~~18.3.3.2~~ 18.2.3.2 Zuordenbarkeit der Finanzierungsaufwendungen

(Der bisherige Abschnitt 18.3.3.3 wird zu Abschnitt 18.2.3.3:)

~~18.3.3.3~~ 18.2.3.3 Schuldzinsenabzug bei Beteiligungsveräußerung

(Der bisherige Abschnitt 18.3.3.4 wird zu Abschnitt 18.2.3.4:)

~~18.3.3.4~~ 18.2.3.4 Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien DBA-Einkünften**1284**

Als Sonderfall im Rahmen von DBA-Einkünften sind jene Veranlagungen zu sehen, bei denen modellhaft bereits bei der Anschaffung über Termingeschäfte fixierte, aus dem Verkauf entstehende Kursverluste aufwandsmäßig erfasst werden. Ein solcher Verlust, der erkennbar bei betriebswirtschaftlicher Beurteilung des durch die Kapitalinvestition zu erzielenden Kapitalertrages bereits einkalkuliert war, kürzt auch im steuerlich wirtschaftlichen Verständnis jenen Zinsertrag, der gemäß DBA-Bestimmung aus der inländischen Besteuerungsgrundlage auszuschneiden ist (rückgängig gemachter Zinsertrag).

Entscheidend für die steuerliche Zuordnung eines Tilgungsverlustes aus einem Anleiheerwerb im Sinne des § 12 Abs. 2 KStG 1988 ist nicht, ob dieser durch einen ursprünglichen Ausgabeaufschlag oder einen späteren Erwerb über dem Einlösewert begründet ist, sondern ob ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zu – aufgrund eines DBA – steuerfreien Zinseinkünften erweislich ist (VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0044).

(Der bisherige Abschnitt 18.3.3.5 wird zu Abschnitt 18.2.3.5:)

~~18.3.3.5~~ 18.2.3.5 Finanzierungsaufwendungen für den Erwerb von Beteiligungen in der Unternehmensgruppe

Der bisherige Abschnitt 18.3.3.6 wird zu Abschnitt 18.2.3.6:)

~~18.3.3.6~~ 18.2.3.6 Finanzierungsaufwendungen für offene Ausschüttungen

Der bisherige Abschnitt 18.3.3.7 wird zu Abschnitt 18.2.3.7:

~~18.3.3.7~~ 18.2.3.7 Finanzierungsaufwendungen nach Umgründungsmaßnahmen

Der bisherige Abschnitt 18.3.3.8 wird zu Abschnitt 18.2.3.8:

~~18.3.3.8~~ 18.2.3.8 Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Einkünften aus Kapitalvermögen

Der bisherige Abschnitt 18.4 wird zu Abschnitt 18.3:

~~18.4~~ 18.3 Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungen

(§ 12 Abs. 3 KStG 1988)

(Der bisherige Abschnitt 18.4.1 wird zu Abschnitt 18.3.1:)

~~18.4.1~~ 18.3.1 Zielsetzung und Anwendungsbereich

(Der bisherige Abschnitt 18.4.2 wird zu Abschnitt 18.3.2:)

~~18.4.2~~ 18.3.2 Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988)

(Der bisherige Abschnitt 18.4.2.1 wird zu Abschnitt 18.3.2.1:)

~~18.4.2.1~~ 18.3.2.1 Allgemeines

(Der bisherige Abschnitt 18.4.2.2 wird zu Abschnitt 18.3.2.2:)

~~18.4.2.2~~ 18.3.2.2 Anwendungsvoraussetzungen

(Der bisherige Abschnitt 18.4.2.3 wird zu Abschnitt 18.3.2.3:)

~~18.4.2.3~~ 18.3.2.3 Auswirkungen

(Nach Rz 1295 wird die Rz 1295a eingefügt:)

1295a

Da Zuschreibungen nach ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen steuerwirksam sind (siehe dazu Rz 1295), ist es auch für die Auflösung einer gemäß § 124b Z 270 lit. a EStG 1988 gebildeten Zuschreibungsrücklage (siehe dazu EStR 2000 Rz 2587a) unerheblich, ob sich die der Auflösung der Zuschreibungsrücklage vorangegangene Teilwertabschreibung steuerlich ausgewirkt hat. Eine steuerwirksame Auflösung einer Zuschreibungsrücklage hat daher auch zu erfolgen, wenn eine gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988

teilwertgeminderte Beteiligung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder wenn der für die Bildung der Zuschreibungsrücklage maßgebliche Teilwert durch eine nicht steuerwirksame ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen unterschritten wird.

(Der bisherige Abschnitt 18.4.3 wird zu Abschnitt 18.3.3:)

~~18.4.3~~ 18.3.3 Abzugsfähige Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988)

(Der bisherige Abschnitt 18.4.3.1 wird zu Abschnitt 18.3.3.1:)

~~18.4.3.1~~ 18.3.3.1 Allgemeines

(Der bisherige Abschnitt 18.4.3.2 wird zu Abschnitt 18.3.3.2:)

~~18.4.3.2~~ 18.3.3.2 Anwendungsvoraussetzungen

(Der bisherige Abschnitt 18.4.3.3 wird zu Abschnitt 18.3.3.3:)

~~18.4.3.3~~ 18.3.3.3 Auswirkungen

(Nach Rz 1302 wird die Rz 1302a eingefügt:)

1302a

Erfolgt anlässlich einer Teilwertabschreibung einer Beteiligung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 die steuerwirksame Auflösung einer für dieselbe Beteiligung gemäß § 124b Z 270 lit. a EStG 1988 gebildeten Zuschreibungsrücklage (siehe dazu EStR 2000 Rz 2587a), weil der für die Bildung der Zuschreibungsrücklage maßgebliche Teilwert unterschritten wird, stehen die in der Zuschreibungsrücklage gespeicherten und nunmehr aufgedeckten stillen Reserven für eine Gegenrechnung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich KStG 1988 mit noch nicht abgesetzten Siebenteln zur Verfügung (Vorziehen nicht abgesetzter Siebentel).

Beispiel:

Die A-GmbH hat für ihre (nicht § 228 UGB idF vor RÄG 2014 unterliegende) Beteiligung des Anlagevermögens an der B-GmbH eine Zuschreibungsrücklage gemäß § 124b Z 270 lit. a EStG 1988 iHv 200 gebildet (der Buchwert betrug 100, der für die Bildung der Zuschreibungsrücklage maßgebliche Teilwert 300).

Variante 1:

Zum 31.12.2017 beträgt der Teilwert der Beteiligung 230; die Wertminderung im Ausmaß von 70 wäre gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zu siebenteln, sodass sich in 2017 grundsätzlich nur 10 steuermindernd auswirken würden. Anlässlich der Teilwertabschreibung (Unterschreitung des für Zuschreibungsrücklage maßgeblichen Teilwertes) ist jedoch auch die Zuschreibungsrücklage anteilig, in Höhe von 70, aufzulösen.

Aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich KStG 1988 kann von der Siebentelung abgesehen und eine Gegenrechnung mit den aufgedeckten stillen Reserven aus der Zuschreibungsrücklage vorgenommen werden, sodass die steuerlichen Auswirkungen in Hinblick auf die Beteiligung an der B-GmbH zum 31.12.2017 null betragen. Die Zuschreibungsrücklage steht künftig mit 130 zu Buche.

Offene Siebentel aus Veräußerungsverlusten von Beteiligungen können ebenso vorzeitig abgesetzt werden, wenn anlässlich des veräußerungsbedingten Ausscheidens die für diese Beteiligung gebildete Zuschreibungsrücklage aufzulösen ist (Gegenrechnung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich KStG 1988).

Variante 2:

Im Jahr 2017 wird die Beteiligung an der B-GmbH um 230 veräußert, sodass ein Veräußerungsverlust iHv 70 entsteht, der gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 grundsätzlich zu siebenteln wäre und sich daher grundsätzlich im Jahr 2017 nur iHv 10 steuermindernd auswirken würde. Anlässlich des Ausscheidens der Beteiligung ist jedoch auch die für die B-GmbH gebildete Zuschreibungsrücklage in voller Höhe (200) steuerwirksam aufzulösen.

Aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 kann von der Siebentelung abgesehen und eine Gegenrechnung mit den anlässlich des Ausscheidens der Beteiligung aufgedeckten stillen Reserven aus der Zuschreibungsrücklage vorgenommen werden, sodass die steuerlichen Auswirkungen in Hinblick auf die Beteiligung an der B-GmbH zum 31.12.2017 insgesamt +130 betragen.

(Nach Rz 1305 wird die Rz 1305a eingefügt:)

Kommt es im Jahr einer Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung oder eines Veräußerungs- oder sonstigen Ausscheidensverlustes zu einer steuerwirksamen Auflösung einer für eine andere Beteiligung gemäß § 124b Z 270 lit. a EStG 1988 gebildeten Zuschreibungsrücklage (siehe dazu EStR 2000 Rz 2587a) anlässlich deren Veräußerung oder sonstigen Ausscheidens, können auf Antrag auch die in der Zuschreibungsrücklage gespeicherten und nunmehr aufgedeckten stillen Reserven der ausscheidenden Beteiligung mit der Teilwertabschreibung bzw. dem Verlust bei der erstgenannten Beteiligung gegengerechnet werden.

Beispiel:

Die A-GmbH hat für ihre (nicht § 228 UGB idF vor RÄG 2014 unterliegende) Beteiligung des Anlagevermögens an der B-GmbH eine Zuschreibungsrücklage gemäß § 124b Z 270 lit. a EStG 1988 iHv 200 gebildet (der Buchwert betrug 100, der für die Bildung der Zuschreibungsrücklage maßgebliche Teilwert 300). Im Jahr 2017 scheidet die Beteiligung an der B-GmbH (unter Erzielung eines Veräußerungsgewinnes von +50) aus und die Zuschreibungsrücklage ist grundsätzlich in voller Höhe (200) steuerwirksam aufzulösen. Im selben Jahr nimmt jedoch die A-GmbH eine Teilwertabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 auf die C-GmbH im Ausmaß von 150 vor, die grundsätzlich zu siebenteln wäre.

Von einer Siebentelung kann jedoch aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 dritter Teilstrich KStG 1988 abgesehen werden und eine Gegenrechnung auch mit den anlässlich des Ausscheidens der B-GmbH aufgedeckten stillen Reserven aus der Zuschreibungsrücklage erfolgen. In Summe ergeben sich in Hinblick auf die beiden Beteiligungen in 2017 folglich steuerliche Auswirkungen iHv +100 (+250 aus Veräußerung und Auflösung Zuschreibungsrücklage abzüglich -150 aus Teilwertabschreibung).

(Der bisherige Abschnitt 18.4.4 wird zu Abschnitt 18.3.4:)

18.3.4 Einlagenbedingte Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988)

1321

Wiederkehrende Bezüge, **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988)**, Spekulationseinkünfte (**§ 31 EStG 1988**), Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen sowie Einkünfte aus Leistungen (wie insb. Einkünfte aus der gelegentlichen Vermietung beweglicher Gegenstände) stellen sonstige Einkünfte im Rahmen der Körperschaftsteuerpflicht dar (siehe EStR 2000 Rz 6607**01 ff**). Funktionsgebühren können hingegen einer Körperschaft nicht zugerechnet werden.

1326

Die nach § 5 Z 6 KStG 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Vereine (siehe VereinsR 2001 Rz 1 bis 5 und 319 bis 321) sind beschränkt steuerpflichtig mit den (weitgehend dem Steuerabzug unterliegenden) Einkünften nach Maßgabe des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 und gegebenenfalls unbeschränkt steuerpflichtig mit betrieblichen Einkünften (entbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne desr **§§ 45 Abs. 1 und Abs. 1a** BAO, begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 3 BAO, gewinnorientierte Land- und Forstwirtschaften und Gewerbebetriebe, soweit keine

Ausnahmegenehmigung für sie gemäß § 44 Abs. 2 BAO vorliegt). Gewinne aus einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb (§ 45 Abs. 2 BAO) sind als Zufallseinkünfte steuerfrei. Unterliegt ein Verein mangels Erfüllung der maßgeblichen Voraussetzungen (§§ 34 ff BAO) von vornherein nicht oder ab einem bestimmten Jahr nicht mehr der Steuerbefreiung des § 5 Z 6 KStG 1988, ist er oder wird er unbeschränkt steuerpflichtig.

1339

Die im § 2357 Abs. 65 BWG geregelte Wiederauffüllung der Haftrücklage nach bestimmungsgemäßer Verwendung ist steuerneutral.

1349

Pauschal ermittelte Einzelwertberichtigungen sind insbesondere nur in jenen Fällen zulässig, in denen ein vereinbarter Überziehungsrahmen überschritten wird, ohne dass mit dem Kontoinhaber ein entsprechender Kreditvertrag geschlossen wurde, oder wenn ein Rückstand von mehr als drei Kreditraten besteht und der Rückstand bei schriftlicher Krediteinräumung mehr als 15% des eingeräumten Kreditrahmens beträgt, ohne dass ausreichende Sicherheiten vorhanden sind. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob der Überziehungsrahmen schriftlich oder - wie bei Intern- und Disporahmen mündlich oder konkludent - eingeräumt wurde. In diesen Fällen bestehen keine Bedenken, eine pauschale Berichtigung in Höhe von bis zu 2,5% der jeweiligen unter den Gefährdungstatbestand fallenden Gruppensummen anzusetzen, sofern die Summe der gruppenweisen Einzelwertberichtigungen den durchschnittlichen Jahresbedarf an tatsächlichen Einzelwertberichtigungen in der einzelnen Gruppe innerhalb der letzten fünf Jahre nicht übersteigt. Sind, wenn auch nicht in vollem Umfang, Sicherheiten vorhanden, mindern diese die Bemessungsgrundlage der pauschal zu ermittelnden Einzelwertberichtigung. Auf die EStR 2000 Rz 2376 wird verwiesen.

(Nach Rz 1349 werden der Abschnitt 20.2.2.5 samt Überschrift sowie die Rz 1349a bis 1349e eingefügt:)

20.2.2.5 Zuschreibungsrücklage für Kreditinstitute bei Wechsel des Wertberichtigungssystems (§ 124b Z 270 lit. c EStG 1988)

1349a

Die Bestimmung des § 124b Z 270 lit. c EStG 1988 betrifft eine Besonderheit bei Kreditinstituten. Im Zuge der Bewertung von Forderungen wird zunehmend das System der Einzelwertberichtigung durch ein System von pauschalen Wertberichtigungen nach aufsichtsrechtlich anerkannten Methoden ersetzt. Diese Wertberichtigungen werden anhand von Bonitätsklassen nach Erfahrungssätzen aus der Vergangenheit ermittelt. Liegen bei der gebildeten Wertberichtigung die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung nicht vor, würde der Wechsel des Wertberichtigungssystems zu einer steuerlich wirksamen Auflösung der Einzelwertberichtigung einerseits und der steuerlich nicht abzugsfähigen Bildung der pauschalen Wertberichtigung andererseits führen.

Beispiel:

Vom K-Kreditinstitut wurden insgesamt Einzelwertberichtigungen iHv 1.000.000 € steuerlich wirksam gebildet. Die Überführung in steuerlich nicht anerkannte pauschale Wertberichtigungen in gleicher Höhe hat keine unternehmensrechtliche Erfolgsauswirkung; Auflösung und Zuführung heben einander auf. Steuerlich entsteht ein Gewinn von 1.000.000 €, weil der steuerwirksamen Auflösung die steuerneutrale Zuführung gegenübersteht.

1349b

Um diesen Effekt zu verhindern bzw. zu entschärfen, sieht die Übergangsbestimmung des § 124b Z 270 lit c EStG vor, dass der Ertrag aus der Auflösung von Einzelwertberichtigungen, die durch eine pauschale Wertberichtigung ersetzt werden, einer speziellen Zuschreibungsrücklage zugeführt werden kann. Diese ist bis zur Veranlagung 2018 unverändert beizubehalten und ab der Veranlagung 2019 jährlich um ein Fünftel steuerwirksam aufzulösen. Dadurch wird die sofortige Erfassung des Auflösungsbetrages verhindert. Die Bestimmung ist auf Auflösungen anzuwenden, die im ersten Geschäftsjahr, das nach dem 31.12.2015 begonnen hat, erfolgen.

1349c

Die Höhe des Zuführungsbetrages ist dabei einerseits durch die Auflösung der bestehenden steuerwirksam gebildeten Einzelwertberichtigungen und

andererseits durch die steuerneutrale Bildung der pauschalen Wertberichtigungen begrenzt.

Beispiel 1:

Vom K-Kreditinstitut wurden insgesamt Einzelwertberichtigungen iHv 1.000.000 € steuerlich wirksam gebildet. Diese werden aufgelöst und durch steuerlich nicht abzugsfähige pauschale Wertberichtigungen iHv 1.200.000 € ersetzt.

Der gesamte Auflösungsbetrag iHv 1.000.000 € kann der Zuschreibungsrücklage gem. § 124b Z 270 lit c EStG zugeführt werden.

Beispiel 2:

Vom K-Kreditinstitut wurden insgesamt Einzelwertberichtigungen iHv 1.000.000 € steuerlich wirksam gebildet. Diese werden aufgelöst und durch steuerlich nicht abzugsfähige pauschale Wertberichtigungen iHv 750.000 € ersetzt.

Der Auflösungsbetrag kann iHv 750.000 € der Zuschreibungsrücklage gem. § 124b Z 270 lit c EStG zugeführt werden; insoweit wird anstelle einer bestehenden Einzelwertberichtigung eine pauschale Wertberichtigung gebildet.

1349d

Soweit die neugebildete Wertberichtigung steuerlich abzugsfähig ist, kann die Zuschreibungsrücklage nur in Höhe der steuerlich nicht abzugsfähigen Zuführung gebildet werden.

Beispiel:

Vom K-Kreditinstitut wurden insgesamt Einzelwertberichtigungen iHv 1.000.000 € steuerlich wirksam gebildet. Diese werden aufgelöst und durch Wertberichtigungen iHv 1.100.000 € ersetzt, davon sind 150.000 € als steuerlich abzugsfähige Einzelwertberichtigungen zu qualifizieren, die restlichen 950.000 € stellen steuerlich nicht abzugsfähige pauschale Wertberichtigungen dar. Der Auflösungsbetrag kann iHv 950.000 € der Zuschreibungsrücklage gem. § 124b Z 270 lit c EStG zugeführt werden; insoweit wird anstelle einer bestehenden Einzelwertberichtigung eine pauschale Wertberichtigung gebildet.

1349e

Werden in der Folge pauschale Wertberichtigungen aufgelöst bzw. erhöht, sind diese Änderungen steuerlich unbeachtlich. Die Zuschreibungsrücklage bleibt unverändert; auch bei Ausscheiden der Forderung für die die Einzelwertberichtigung ursprünglich gebildet wurde. Die Zuschreibungsrücklage

ist in der Steuerbilanz evident zu halten und ab der Veranlagung 2019 jährlich zu je einem Fünftel steuerwirksam zu verringern.

1351

§ 15 Abs. 1 erster Satz KStG 1988 normiert, dass Zuführungen zu versicherungstechnischen Rückstellungen insoweit abzugsfähig sind, als deren Bildung im VAG **2016** oder den dazu ergangenen Verordnungen vorgeschrieben ist. Dies gilt dem Grunde nach allgemein für versicherungstechnische Rückstellungen. Es handelt sich dabei um die **VO der FMA über die Rechnungslegung von Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen (VU-RLV) vom 21.10.2015, BGBl. II Nr. 316/2015, die VO der FMA über die Bildung einer Schwankungsrückstellung in der Schaden- und Unfallversicherung von Versicherungsunternehmen (Schwankungsrückstellungs-Verordnung 2016 - VU-SWRV 2016) vom 21.10.2015, BGBl. II Nr. 315/2015 und die Versicherungsunternehmen-Höchstzinssatzverordnung der FMA vom 6.10.2015, BGBl. II Nr. 299/2015** ~~VO des BMF vom 22. Oktober 1991 über die Bildung einer Schwankungsrückstellung in der Schaden- und Unfallversicherung, BGBl. Nr. 545/1991 idF BGBl. II Nr. 66/1997.~~ Darüber hinausgehende versicherungstechnische Rückstellungen sind davon nicht betroffen.

1352

Durch den ersten Satz wird somit einerseits die Maßgeblichkeit der UGB-Bilanz für die steuerliche Gewinnermittlung unterstrichen. Eine versicherungstechnische Rückstellung lässt sich nicht eindeutig von dem Begriff Rücklage oder Reserve abgrenzen. Durch den Verweis auf das VAG **2016** soll klargestellt werden, welche versicherungstechnischen Rückstellungen zunächst dem Grunde nach zulässig sind.

1354

Die Schwankungsrückstellung ist nach den Vorschriften des VAG **2016** und der dazu ergangenen **VO der FMA über die Bildung einer Schwankungsrückstellung in der Schaden- und Unfallversicherung von Versicherungsunternehmen (Schwankungsrückstellungs-Verordnung 2016 - VU-SWRV 2016) vom 21.10.2015, BGBl. II 2015/315** ~~VO des BMF vom 22. Oktober 1991 über die Bildung einer Schwankungsrückstellung in der Schaden- und Unfallversicherung, BGBl. Nr. 545/1991~~

~~idF BGBl. II Nr. 66/1997 zu bilden und zu berechnen~~ **und zu bilden**. Der Auftritt von Über- und Unterschäden unterliegt dem Zufall und ist das spezifische versicherungstechnische Risiko, das im Kollektiv und in der Zeit, das heißt über mehrere Perioden, ausgeglichen werden kann. Durch die Bildung einer Schwankungsrückstellung wird dieses Zufallsrisiko in der Bilanz abgebildet. Die Schwankungsrückstellung soll damit den Risikoausgleich in der Zeit gewährleisten (Ausgleichsfunktion) und hat außerdem die Aufgabe, durch Bereitstellung finanzieller Mittel die Überschäden zu decken, damit die Ruinwahrscheinlichkeit des Versicherers möglichst klein gehalten wird (Sicherheitsfunktion). Die Schwankungsrückstellung stellt somit eine Vorsorge für Unternehmerrisiken dar, wobei ihr aber auch Eigenkapitalcharakter zukommt.

1355

Für die steuerliche Abzugsfähigkeit einer Schwankungsrückstellung müssen insbesondere folgende in § 15 Abs. 2 KStG 1988 aufgezählte steuerliche Voraussetzungen gleichermaßen erfüllt sein:

- Es muss aufgrund der Erfahrungen, die durch statistisches Material belegt werden können, mit erheblichen Schwankungen des Jahresbedarfes (damit ist der Schadenbedarf gemeint) zu rechnen sein. Dies gilt für den jeweiligen Versicherungszweig und bedeutet eindeutig einen gesetzlichen Auftrag zur Überprüfung der Schwankungsrückstellung dem Grunde und der Höhe nach.
- Die Erheblichkeitsklausel ist ausdrücklich in der oben angeführten VO über die Schwankungsrückstellung definiert. Es ist danach von erheblichen Schwankungen auszugehen, wenn die Standardabweichung mindestens 5%-Punkte beträgt (§ 9 Z 2 der oben angeführten VO über die Schwankungsrückstellung).
- Eine weitere Voraussetzung für die Bildung stellt nach der VO die so genannte Bagatelleklausel dar. Eine Bildung kann nur dann erfolgen, wenn die durchschnittlichen abgegrenzten Eigenbehaltsprämien der letzten drei Geschäftsjahre (inklusive dem Bilanzjahr) ~~146~~**150.000** Euro übersteigen.
- Wenn die Schwankungen des Schadenbedarfs durch Prämien gedeckt werden, ~~wäre~~ **ist** eine Voraussetzung für die Bildung einer Schwankungsrückstellung nicht erfüllt.
- Die Schwankungsrückstellung ist durch die Höhe des Sollbetrages gemäß § **109** der oben angeführten VO über die Schwankungsrückstellung am jeweiligen Bilanzstichtag nach

oben hin begrenzt. Dieser **Betrag** Höchstbetragsregelung stellt aus steuerrechtlicher Sicht eine **die** absolute Höchstgrenze dar.

Änderungen der Schwankungsrückstellung sind zur Hälfte steuerwirksam.

- ~~Ab der Veranlagung 2001 gilt für die Schwankungsrückstellung, dass soweit bereits vor dem 1. Jänner 2001 Schwankungsrückstellungen gebildet wurden, diese im Wirtschaftsjahr 2001 mit 50% der Vorjahresrückstellung gewinnerhöhend aufzulösen sind. Diese gewinnerhöhende Auflösung ist mit mindestens einem Drittel ab der Veranlagung 2001 vorzunehmen. Jede Änderung der Schwankungsrückstellung ist ab der Veranlagung 2001 nur mehr mit 50% steuerlich wirksam.~~

Beispiele:

a)	<i>Schwankungsrückstellung 31.12.2000</i>	<i>-120.000</i>
	<i>Schwankungsrückstellung 31.12.2001</i>	<i>-120.000</i>
	<i>Auflösungsbetrag § 26a Abs. 11 KStG 1988</i>	<i>-60.000</i>
	<i>davon mindestens ein Drittel 2001</i>	<i>-20.000</i>
b)	<i>Schwankungsrückstellung 31.12.2000</i>	<i>-120.000</i>
	<i>Schwankungsrückstellung 31.12.2001</i>	<i>-130.000</i>
	<i>Dotierung laut UGB-Bilanz 2001</i>	<i>-10.000</i>
	<i>steuerlich wirksame Dotierung 2001</i>	<i>-5.000</i>
	<i>Auflösungsbetrag § 26a Abs. 11 KStG 1988</i>	<i>-60.000</i>
	<i>davon mindestens ein Drittel 2001</i>	<i>-20.000</i>
c)	<i>Schwankungsrückstellung 31.12.2000</i>	<i>-120.000</i>
	<i>Schwankungsrückstellung 31.12.2001</i>	<i>-110.000</i>
	<i>Annahme: Sollbetrag ist gesunken</i>	
	<i>Auflösung laut UGB-Bilanz 2001</i>	<i>-10.000</i>
	<i>steuerlich wirksame Auflösung 2001</i>	<i>-5.000</i>
	<i>Auflösungsbetrag § 26a Abs. 11 KStG 1988</i>	<i>-60.000</i>
	<i>davon mindestens ein Drittel 2001</i>	<i>-20.000</i>

(Die Überschrift zu Abschnitt 20.3.1.3 wird geändert:)

20.3.1.3 Steuerliche Abzugsfähigkeit und Übergangsbestimmungen

1356

~~Ab der Veranlagung 2001 sind die~~ Die Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle und die sonstigen Rückstellungen gemäß § 81e ~~144~~ **144** Abs. 3 ~~DC~~ VII VAG **2016** sind mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Zu den sonstigen versicherungstechnischen Rückstellungen zählen insbesondere

- die Stornorückstellung,
- die Rückstellung für Großschäden,
- die Rückstellung für Verluste aus dem indirekten Geschäft und
- die Rückstellung für drohende Verluste.

~~Diese Bestimmung gilt erstmalig für im Wirtschaftsjahr 2000 gebildete Rückstellungen, nicht jedoch für die Deckungsrückstellung und die Rückstellung für Prämienrückerstattungen.~~

(Rz 1357 entfällt und bleibt frei:)

Randzahl 1357: entfällt

1358

Bei Rückstellungen mit einer Laufzeit von weniger als 12 Monaten wird keine Kürzung vorgenommen, wobei ~~370%~~ der Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle kurzfristiger als 12 Monate angesehen werden.

1359

Die Prämien werden den Versicherungsnehmern in der Regel im Vorhinein für die gesamte Versicherungsperiode oder bei unterjähriger Zahlungsweise für einen Teil der Versicherungsperiode vorgeschrieben. Aufgrund dieser Tatsache reichen die Prämienvorschriften mitunter über den Bilanzstichtag hinaus und sind durch Passivposten (Prämienüberträge) in den Bilanzen zu berücksichtigen (Hinweis auf § ~~8151j~~ **151j** VAG **2016**). Diese Passivposten sind ihrem Wesen nach in erster Linie

Rechnungsabgrenzungsposten. Sie sind grundsätzlich für jeden Versicherungsvertrag nach einer zeitanteiligen Einzelberechnung zu ermitteln.

1363

Die Deckungsrückstellung in der Lebensversicherung enthält einen Sparvorgang (laut Vertrag). Dadurch entsteht ein individuelles Guthaben, das aus den Sparteilen der geleisteten Nettoprämien angesammelt wird und in seiner jeweiligen Höhe dem Berechtigten aus dem Versicherungsvertrag zufließen muss.

Versicherungsunternehmen haben in der Lebensversicherung eine Zinszusatzrückstellung als Deckungsrückstellung zu bilden (§ 3 Versicherungsunternehmen-Höchstzinssatzverordnung vom 6.10.2015, BGBl. II Nr. 299/2015). Die Bildung der Zinszusatzrückstellung ist dem Grunde nach gemäß § 15 Abs. 1 KStG 1988 steuerlich abzugsfähig, die Höhe unterliegt entsprechend der Einschränkung des § 15 Abs. 1 KStG 1988 der Überprüfung durch die Abgabenbehörde.

1366

Gemäß § ~~84~~ **153 VAG 2016** sind Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle für die dem Grunde und der Höhe nach noch nicht feststehenden Leistungsverpflichtungen aus bis zum Bilanzstichtag eingetretenen Versicherungsfällen sowie für sämtliche nach dem Bilanzstichtag voraussichtlich anfallenden Schadenregulierungsaufwendungen zu bilden. Grundsätzlich ist bei der Bildung der Rückstellung vom Einzelbewertungsprinzip auszugehen. ~~(Eine Ausnahme besteht, wenn~~ die Eigenart eines Versicherungszweiges einer Einzelermittlung entgegensteht).

Aufsichtsrechtlich liegt eine vorsichtige Bewertung „(...) jedenfalls vor, wenn bei einer mehrjährigen Betrachtung pro Versicherungszweig die Rückstellung (...) einen durchschnittlichen Abwicklungsgewinn von mindestens 10% aufweist.“ (§ 9 Abs. 6 VO der FMA über die Rechnungslegung von Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen (VU-RLV) vom 21.10.2015, BGBl. II Nr. 316/2015). Steuerlich handelt es sich dabei auf Grund der Einschränkung des § 15 Abs. 1 KStG 1988 um eine Höchstgrenze.

1367

Die Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle hat gemäß § ~~81~~ **153 VAG 2016** auch sämtliche Regulierungsaufwendungen, die für die Erledigung der reservierten Versicherungsfälle nach dem Bilanzstichtag anfallen, abzudecken. Da das VAG **2016** keine genaue Definition des Begriffes Schadenregulierung trifft, ist eine Interpretation aufgrund des § 66 Abs. 1 Versicherungsvertragsgesetz 1958 durchzuführen.

1368

Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle (inkl. der Rückstellung für Schadenregulierungsaufwendungen) sind gemäß § 15 Abs. 3 in Verbindung mit § 26a Abs. 12 KStG 1988 mit 80% des Teilwertes anzusetzen. Bei Rückstellungen mit einer Laufzeit von weniger als 12 Monaten ist keine Kürzung vorzunehmen. Es ist davon auszugehen, dass bei 30%, ~~ab der Veranlagung 2005~~ 70% der Summe dieser Rückstellungen die Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als 12 Monate beträgt.

Beispiele:

<i>Fall A)</i> <i>31.12.</i>	<i>Rückstellung</i> <i>laut UGB-</i> <i>Bilanz</i>	<i>Rückstellung gemäß</i> <i>§ 15 Abs. 3 KStG 1988</i> <i>ab 2001</i>	<i>Auflösungs-</i> <i>Rücklage</i>	<i>Auflösung der</i> <i>Rücklage</i>
<i>2000</i>	<i>10.000</i>	<i>10.000</i>		
<i>2001</i>	<i>10.000</i>	<i>8.600</i>	<i>1.400</i>	<i>280</i>
<i>Die Differenz von 1.400 kann im Jahr 2001 einer Auflösungsrücklage zugeführt werden und ist beginnend ab 2001 mit einem 1/5 aufzulösen.</i>				

<i>Fall B)</i> <i>31.12.</i>	<i>Rückstellung</i> <i>laut UGB-</i> <i>Bilanz</i>	<i>Rückstellung gemäß</i> <i>§ 15 Abs. 3 KStG 1988</i> <i>ab 2001</i>	<i>Auflösungs-</i> <i>Rücklage</i>	<i>Auflösung der</i> <i>Rücklage</i>
<i>2000</i>	<i>10.000</i>	<i>10.000</i>		
<i>2001</i>	<i>20.000</i>	<i>17.200</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>Da es zu keiner Auflösung der bestehenden Rückstellung im Jahr 2001 kommt, kann keine Auflösungsrücklage gebildet werden.</i>				

<i>Fall C)</i> <i>31.12.</i>	<i>Rückstellung</i> <i>laut UGB-</i> <i>Bilanz</i>	<i>Rückstellung gemäß</i> <i>§ 15 Abs. 3 KStG 1988</i> <i>ab 2001</i>	<i>Auflösungs-</i> <i>Rücklage</i>	<i>Auflösung der</i> <i>Rücklage</i>
<i>2000</i>	<i>10.000</i>	<i>10.000</i>		

2001	8.000	6.880	1.220	224
<i>Von dem gesamten aufzulösenden Betrag von 3.120 entfallen 2.000 auf den gesunkenen Rückstellungswert. Es darf daher lediglich die Differenz von 1.120 einer Auflösungsrücklage zugeführt werden. Die Auflösung ist analog Fall A).</i>				

1371

Bei einer Rückstellung für Großschäden handelt es sich in der Regel um Großrisiken, für die keine Erfahrungswerte für den Schadensverlauf vorliegen. Beispiele für Großrisiken sind unter anderem die Atomrisiken, Pharmarisiken und Umwelthaftpflichtrisiken. Diese Rückstellung für Großschäden ist nur ausnahmsweise anstelle einer Schwankungsrückstellung zu bilden, wenn kein ausreichend großes Kollektiv vorliegt.

Terrorrisiken, die in Versicherungsverträgen enthalten sind, werden im „Versicherungspool zur Deckung von Terrorrisiken“ gebündelt; der Pool erbringt im Schadenfall die Leistung an den Versicherungsnehmer. Die Poolmitglieder müssen dafür eine Rückstellung für Terrorrisiken bilden. Die Zuführung zu dieser Rückstellung ist steuerwirksam, wenn die Bildung entsprechend den Vorgaben der FMA erfolgt. Zu beachten ist auch hier, dass die von der FMA geforderte Mindestdotierung die steuerlich zulässige Höchstgrenze darstellt.

1378

In § 17 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 wird in anderen Versicherungszweigen als dem Lebens-, Kranken- und Unfallversicherungsgeschäft sogar die Ermittlung des Ergebnisses vorgeschrieben, wobei auch die Nettoerträge der Kapitalanlagen, die den versicherungstechnischen Rückstellungen und Rückstellungen für Prämienrückerstattungen zuzuordnen sind, in die Berechnung des Überschusses einzubeziehen sind.

1383

Verbleibt nach dieser Berechnung ein rückstellungsfähiger Gewinn, wird dieser der Rückstellung zugeführt, ohne dafür eine bestimmte Verfügung zu treffen. Diese zusätzliche Zuführung (Rückstellung für künftige Verwendung) ist in begrenztem Umfang steuerlich abzugsfähig, wobei auf eine Obergrenze für die gesamte Rückstellung für Beitragsrückerstattung abzustellen ist. Die Obergrenze ergibt sich aus der Summe der im Bilanzjahr innerhalb der Deckungsrückstellung erfolgten Übertragung auf die zugewiesenen Gewinnanteile, den erklärten Gewinnanteilen des Bilanzjahres sowie den gemäß § 56

Lebensversicherung-Gewinnbeteiligungsverordnung - LV-GBV vom 6.10.2015, BGBl. II Nr. 292/2015 Gewinnbeteiligungs-Verordnung, BGBl. II Nr. 398/2006, zwingend für Schlussgewinnanteile rückzustellenden Beträgen.

1390

Versicherungsunternehmen müssen eine gemäß § 73a **143** Abs. 1 VAG **2016** in der Bilanz gesondert auszuweisende Risikorücklage bilden, ~~wobei für kleine Versicherungsvereine (gemäß § 62 VAG) 1994 in § 73a Abs. 3 VAG eine eigene Regelung getroffen wurde.~~ Die Risikorücklage dient der Sicherung der Existenz der Versicherungsgesellschaft. Insbesondere dient sie damit der Abdeckung des allgemeinen Unternehmerrisikos, welches sich bei Versicherungen aus dem Risiko des versicherungstechnischen Geschäfts, dem Kapitalanlagerisiko und dem Dienstleistungsrisiko inklusive allgemeiner Geschäftsrisiken zusammensetzt.

1391

Gemäß § 73a **143** Abs. 2 VAG **2016** sind 0,6% der um die Rückversicherungsabgabe verminderten abgegrenzten Prämien des inländischen Geschäfts, das sind das direkte und das indirekte Geschäft, eines Bilanzjahres zuzuführen (Zuführungsgebot). **Die Rücklage ist mit 4% dieser Prämien beschränkt.**

1395

Durch Art. II des Steuerreformgesetzes 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, wurde klarstellend auch für Pensionskassen eine Art Maßgeblichkeit der Erfordernisse zur Rückstellungsbildung für den Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung vorgesehen. Durch die Klarstellung wird zum Ausdruck gebracht, dass die durch Gesetz bzw. Verordnung vorgesehene geschäftsplanmäßige Rückstellung für nach Pensionsbeginn anfallende Verwaltungskosten schon vor dem Inkrafttreten der neuen Bestimmung dem Grunde und der Höhe nach als abzugsfähige Betriebsausgabe anzuerkennen ist. **Die Bildung hat entsprechend der VO der FMA zu erfolgen (Verwaltungskostenrückstellungsverordnung 2013 – VKRStV 2013 vom 28.11.2013, BGBl. II Nr. 381/2013).**

(Die Überschrift zu Abschnitt 21.2.5 wird geändert:)

21.2.5 Liquidationseröffnungsbilanz-Abwicklungsanfangsvermögen

1436

In der Liquidationseröffnungsbilanz wird das Abwicklungsanfangsvermögen dargestellt, das sich aus den steuerlichen Bilanzwerten des letztvorangegangenen Jahresabschlusses ergibt.

Dabei handelt es sich also um jenes Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften anzusetzen war.

Abwicklungsanfangsvermögen ist das Nominalkapital zuzüglich freier Rücklagen, gesetzlicher Rücklagen und Gewinnvorträgen abzüglich ausstehender Einlagen auf das Nominalkapital und (bilanzielle) Verlustvorträge. Bestandteil des Abwicklungsanfangsvermögens sind auch verdeckte Einlagen. Die Rückzahlung zählt zur Vermögensverteilung nach § 19 KStG 1988, weshalb verdeckte Einlagen auch gleichzeitig Bestandteil des Abwicklungsendvermögens sind.

Beispiel:

Eine GmbH beschließt am 01.01.2002 ihre Auflösung, die Bilanz zum 31.12.2001 stellt sich folgendermaßen dar:

<i>Anlagevermögen</i>	<i>250.000</i>	<i>Stammkapital</i>	<i>100.000</i>
<i>Umlaufvermögen</i>	<i>150.000</i>	<i>Freie Rücklagen</i>	<i>160.000</i>
		<i>Gesetzl. Rücklagen</i>	<i>20.000</i>
		<i>Verluste 1999/2000</i>	<i>-120.000</i>
		<i>Verbindlichkeiten</i>	<i>240.000</i>
	<i>400.000</i>		<hr/> <i>400.000</i>

Nach Maßgabe des § 19 KStG 1988 ergibt sich folgendes Abwicklungsanfangsvermögen:

<i>Stammkapital</i>	<i>100.000 Euro</i>
<i>Freie Rücklagen</i>	<i>160.000 Euro</i>
<i>Gesetzliche Rücklagen</i>	<i>20.000 Euro</i>
<i>Verluste 1999/2000</i>	<i>-120.000 Euro</i>
<i>Abwicklungsanfangsvermögen</i>	<i>160.000 Euro</i>

(Die Überschrift zu Abschnitt 21.2.6 wird geändert:)

21.2.6 Liquidationsschlussbilanz Abwicklungsendvermögen

1438

In der Liquidationsschlussbilanz ist das Abwicklungsendvermögen darzustellen. Das **Abwicklungsendvermögen** ist nach **§ 19 Abs. 4 KStG 1988** das **(an die Anteilsinhaber)** zur Verteilung kommende Vermögen, also die nach Verwertung der Aktiva, Eingang der Forderungen und Tilgung der Verbindlichkeiten vorhandenen Vermögenswerte. Hier sollten grundsätzlich nur mehr liquide Mittel ausgewiesen werden **enthalten sein**, ein Restbestand an körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern ist aber denkbar **und gemäß § 19 Abs. 4 Satz 2 KStG 1988 mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgte Verbindlichkeiten sind bei der Ermittlung des Abwicklungsendvermögens jedoch nicht zu berücksichtigen. Sie sind zwar (passive) Wirtschaftsgüter, kommen aber nicht zur Verteilung an die Anteilsinhaber bzw. gehen nicht auf diese über und sind daher kein Bestandteil des Abwicklungsendvermögens nach § 19 Abs. 4 KStG 1988.**

Beispiel:

Die GmbH beschließt am 01.01.2002 ihre Auflösung, die am 31.08.2002 abgeschlossen ist und Kosten in Höhe von 20.000 Euro verursacht.

Bilanz zum 31.12.2001

<i>Anlagevermögen</i>	<i>250.000 Euro</i>	<i>Kapital</i>	<i>160.000 Euro</i>
<i>Umlaufvermögen</i>	<i>150.000 Euro</i>	<i>Verbindlichkeiten</i>	<i>240.000 Euro</i>
	<i>400.000 Euro</i>		<i>400.000 Euro</i>

Im Anlagevermögen befinden sich 80.000 Euro und im Umlaufvermögen 10.000 Euro stille Reserven.

*Nach Maßgabe des § 19 KStG 1988 ergibt sich nach Versilberung der Sachwerte, Begleichung der **Tilgung sämtlicher** Verbindlichkeiten und Abzug der Kosten folgendes Abwicklungsendvermögens:*

<i>(Versilbertes) Anlagevermögen</i>	<i>330.000 Euro</i>
<i>(Versilbertes) Umlaufvermögen</i>	<i>160.000 Euro</i>
<i>Kosten</i>	<i>-20.000 Euro</i>
<i>(Getilgte) Verbindlichkeiten</i>	<i>-240.000 Euro</i>
<i>Abwicklungsendvermögen</i>	<u><i>230.000 Euro</i></u>

Im Bereich des Geldes zählen sämtliche Beträge, die die Anteilsinhaber während des Abwicklungszeitraumes erhalten haben, zum Abwicklungsendvermögen.

Im Rahmen restlicher Sachwerte sind sowohl materielle als auch immaterielle Wirtschaftsgüter gemäß § 19 Abs. 4 **Satz 2** KStG 1988 mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Beendigung der Abwicklung bzw. im Zeitpunkt der Vermögensübertragung anzusetzen, unabhängig davon, ob das Wirtschaftsgut bilanziert wurde. Dadurch wird gewährleistet, dass die stillen Reserven erfasst werden. Ein selbstgeschaffener Firmenwert kommt allerdings mangels Weiterbestehens nicht zum Ansatz.

(Nach Rz 1442 wird Rz 1442a eingefügt:)

1442a

Bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgte Verbindlichkeiten der Körperschaft gehen nicht auf die Anteilsinhaber über und sind deshalb nicht Teil des Abwicklungsendvermögens, das in § 19 Abs. 4 KStG 1988 als das zur Verteilung (an die Anteilsinhaber) kommende Vermögen definiert wird. Sie sind daher – unabhängig von ihrer unternehmensrechtlichen Behandlung bzw. einem zivilrechtlichen Fortbestehen – aufgrund der (zwingenden) steuerlichen Spezialvorschrift des § 19 Abs. 4 KStG 1988 bei der (rechnerischen) Ermittlung des Abwicklungsendvermögens nicht anzusetzen. Wenn die Verbindlichkeiten bereits im Abwicklungsanfangsvermögen enthalten waren, ergibt sich dadurch eine Erhöhung des steuerlichen Liquidationsgewinns nach § 19 Abs. 2 KStG 1988 (Abwicklungsendvermögen minus Abwicklungsanfangsvermögen) in Höhe des Wertes, mit dem die bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgten Verbindlichkeiten im Abwicklungsanfangsvermögen enthalten waren.

Beispiel:

Eine GmbH beschließt am 01.01.2017 ihre Auflösung, die Bilanz zum 31.12.2016 stellt sich folgendermaßen dar:

Anlagevermögen	120.000	Stammkapital	35.000
Umlaufvermögen	70.000	Bilanzverlust	-95.000
		Verbindlichkeiten	250.000
	190.000		190.000

Nach Maßgabe des § 19 Abs. 5 KStG 1988 ergibt sich folgendes Abwicklungsanfangsvermögen:

Stammkapital	35.000 Euro
Bilanzverlust	-95.000 Euro
Abwicklungsanfangsvermögen	-60.000 Euro

Im Anlagevermögen befinden sich 30.000 Euro und im Umlaufvermögen 20.000 Euro an stillen Reserven. Aufgrund der Versilberung des AV und UV können daher die Kosten der Abwicklung iHv 20.000 Euro sowie 220.000 Euro von den zu Liquidationsbeginn noch offenen Verbindlichkeiten iHv 250.000 Euro beglichen werden. Es verbleiben somit 30.000 Euro an Verbindlichkeiten, die aufgrund fehlender Mittel bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgt werden können und daher bei der Berechnung des Abwicklungsendvermögens nicht zu berücksichtigen sind. Es ergibt sich folgendes Abwicklungsendvermögen:

(Versilbertes) Anlagevermögen	150.000 Euro
(Versilbertes) Umlaufvermögen	90.000 Euro
Kosten	-20.000 Euro
Getilgte Verbindlichkeiten	-220.000 Euro
Nicht getilgte Verbindlichkeiten	nicht zu berücksichtigen
Abwicklungsendvermögen	0 Euro

Es kommt aufgrund der Überschuldung der abgewickelten Körperschaft zu keiner Verteilung von Vermögen an die Anteilsinhaber. Das Abwicklungsendvermögen gemäß § 19 Abs. 4 KStG 1988 beträgt daher Null (siehe auch rechnerische Darstellung oben).

Für die Ermittlung des Liquidationsgewinnes ist nun gemäß § 19 Abs. 2 KStG 1988 das (in diesem Beispiel negative) Abwicklungsanfangsvermögen vom Abwicklungsendvermögen abzuziehen.

Abwicklungsendvermögen	0 Euro
- Abwicklungsanfangsvermögen	+ 60.000 Euro
	<hr/>
Liquidationsgewinn	60.000 Euro

Der sich ergebende Liquidationsgewinn iHv 60.000 Euro entspricht den bei der Versilberung des AV und UV realisierten stillen Reserven iHv insgesamt 50.000 Euro abzüglich der Kosten der Abwicklung iHv 20.000 Euro und zuzüglich des Werts iHv 30.000 Euro, mit dem die Verbindlichkeiten, die bis zum Ende ihrer Abwicklung von der Körperschaft nicht getilgt wurden, im Abwicklungsanfangsvermögen enthalten waren.

Erfolgt die Liquidation nach § 19 KStG 1988 im Rahmen eines Insolvenzverfahrens, sind bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer, die aufgrund der Erhöhung des Liquidationsgewinnes durch die nicht getilgten Verbindlichkeiten grundsätzlich (zusätzlich) anfällt, einige Besonderheiten zu beachten (siehe dazu näher BMF-Info vom 2.6.2016, BMF-010200/0013-VI/6/2016).

1476

Die einzelnen Einkünfte sind grundsätzlich isoliert von der Rechtsform der ausländischen Körperschaft zu betrachten, innerstaatliche Subsidiaritätsmerkmale von einzelnen Einkunftsarten sind bedeutungslos. Die Steuerpflicht **Einkunftsart** einer ausländischen Kapitalgesellschaft bestimmt sich allerdings auch nach ihrer Vergleichbarkeit mit der entsprechenden inländischen Rechtsform.

1477

Zur Anwendbarkeit der Isolationstheorie ist festzustellen:

- ~~Die isolierende Betrachtungsweise findet nur dann uneingeschränkt Anwendung, wenn die ausländische Körperschaft, die nicht mit einer inländischen, unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft vergleichbar ist, im Inland weder eine Betriebsstätte noch einen ständigen Vertreter hat.~~
- ~~Unterhält die ausländische Körperschaft eine inländische Betriebsstätte, hinsichtlich der sie nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur „Rechnungslegung“ verpflichtet ist,~~

liegen nach § 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988 hinsichtlich jener Einkünfte, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind, betriebliche vor.

- Ist die **Bei** beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften, die einer inländischen, unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft vergleichbar **sind**, gelten **ist gemäß § 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 auf Betriebsstätten und** auch auf unbewegliches Vermögen **§ 7 Abs. 3 KStG 1988 anzuwenden; somit stellen die der Betriebsstätte oder dem unbeweglichen Vermögen zuzurechnenden Einkünfte stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.** entfallenden Einkünfte, unabhängig von der Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte, als betriebliche Einkünfte.
- **Bei beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften, die mit einer inländischen, unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft nicht vergleichbar sind, sind Einkünfte, die einer nach unternehmensrechtlichen Vorschriften rechnungslegungspflichtigen, inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988 stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Gewinn der Betriebsstätte ist nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln.**

1478

Die Ermittlungsvorschriften für die jeweiligen Einkunftsarten sind anzuwenden. Während eine inländische Kapitalgesellschaften **und andere unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften** kraft Rechtsform nur **ausschließlich** Einkünfte aus Gewerbebetrieb **erzielen** haben kann, sind für eine ausländische **Kapitalgesellschaften ebenso wie für andere ausländische Körperschaften**, wenn sie den inländischen nicht vergleichbar ist, auch andere **grundsätzlich alle** Einkunftsarten **außer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** möglich. Verfügungen über die Einkunftsquelle an sich sind diesfalls daher zB bei Vermietung und Verpachtung steuerlich nicht zu erfassen.

1485

Beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften steht nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 KStG 1988 ein Sonderausgabenabzug zu (zu den in Betracht kommenden Sonderausgaben siehe Rz 991 bis 1003). **Ausländische Verluste, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich erzielt worden sind, kommen für einen Verlustabzug**

nach § 8 Abs. 4 KStG 1988 auch dann nicht in Betracht, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger in den Folgejahren unbeschränkt steuerpflichtig wird (VwGH 29.3.2017, 2015/15/0004).

Zur Ermittlung der abzugsfähigen Vorjahresverluste gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 8059.

1487

§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG 1988 **idF 2. AbgÄG 2014** sieht aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit (Vermeidung von Betriebsstättendiskriminierungen europäischer Unternehmen) eine Ausnahme hinsichtlich Beteiligungen in einer Betriebsstätte von Gesellschaften der Anlage 2 zum EStG 1988 vor. ~~Diese Ausnahme ist sinngemäß auch auf andere **sämtlichen** in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat ansässigen Körperschaften anzuwenden **entsprechend der schon bisherigen Verwaltungspraxis vor.**~~

Ob eine Beteiligung zum Vermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört, bestimmt sich nach den allgemeinen Bestimmungen zum notwendigen Betriebsvermögen. Die Zurechnung einer Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen der Betriebsstätte erfolgt durch Aufnahme in die Bücher derselben (siehe EStR 2000 Rz 492).

Beispiel:

Eine deutsche AG unterhält in Österreich eine Betriebsstätte zur Produktion von Wirtschaftsgütern. Zum Vertrieb der Produkte gründet sie in Österreich und in Ungarn je eine Tochtergesellschaft. Diese Tochtergesellschaften werden von Österreich aus betreut und dienen dem Vertrieb der in Österreich erzeugten Produkte. Die Beteiligungen gehören daher zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte. Die Beteiligungserträge sind zwar im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht im Betriebsstättengewinn zu erfassen, die Befreiungsbestimmungen des § 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 (hinsichtlich der österreichischen) und § 10 Abs. 1 Z 7 iVm Abs. 2 KStG 1988 (hinsichtlich der ungarischen Tochtergesellschaft, vorbehaltlich § 10 Abs. 4 KStG 1988) sind aber anzuwenden (siehe Rz 1153 bis Rz 1248).

(Die Überschrift zu Abschnitt 22.1.4 wird geändert:)

22.1.4 Nicht steuerpflichtige Kapitalerträge

1492

~~Für Zinsen, die bis zum 31.12.2014 angefallen sind, gilt Folgendes:~~

Von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 ausgenommen sind nach § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 **generell sämtliche Arten von**

Zinsen (inklusive Stückzinsen) gemäß § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sowie Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, an der die ausländische Körperschaft nicht innerhalb der letzten fünf Kalenderjahre zu mindestens 1% beteiligt war. in Verbindung mit § 94 Z 5 und § 93 Abs. 2 und Abs. 3 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014, insbesondere

- ~~Erträge Zinsen aus Bankeinlagen von beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften~~
- ~~Erträge aus Forderungswertpapieren jeglicher ausländischer Körperschaft und~~
- ~~Zinsen aus Forderungen, die in ein öffentliches Buch eingetragen sind (siehe § 98 Abs. 1 Z 5 letzter Satz EStG 1988).~~

(Die Überschrift zu Abschnitt 22.2.1 wird geändert:)

22.2.1 Allgemeines

(Vor der Rz 1495 entfällt Abschnitt 22.2.1.1:)

1495

Die beschränkte Steuerpflicht inländischer Körperschaften erstreckt sich auf die Körperschaften öffentlichen Rechts als solche, dh. außerhalb von Betrieben gewerblicher Art (§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988) und auf Körperschaften des § 1 Abs. 2 KStG 1988, die nach § 5 KStG 1988 oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind; dies gilt auch für den Fall des Bestehens einer umfassenden Befreiung von der Abgabepflicht (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe Rz 137).

Die beschränkte Steuerpflicht umfasst zwei Arten von Einkünften:

- **Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG 1988 (Rz 1496 bis 1500), und**
- **Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG 1988 (Rz 1501)**

Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt dabei nach den Bestimmungen der §§ 27 ff EStG 1988 und § 30 EStG 1988 unter Beachtung der jeweiligen

Verlustausgleichsbeschränkungen (§ 27 Abs. 8 EStG 1988 und § 30 Abs. 7 EStG 1988). Negative Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen können daher mangels Steuerpflicht der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht periodenübergreifend ausgeglichen werden.

(Der Abschnitt 22.2.1.2 erhält die neue Nummerierung 22.2.1.1:)

~~22.2.1.2~~ 22.2.1.1 Inländische kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte

1496

Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nach § 21 Abs. 2 KStG 1988 zunächst auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Das sind kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte (§ 93 Abs. 1 EStG 1988; siehe EStR 2000 Rz 7701 ff).

Die beschränkte Steuerpflicht besteht allerdings auch dann, wenn die Körperschaft für die betreffenden Einkünfte eine Befreiungserklärung gemäß § 94 Z 5 EStG 1988 abgegeben hat, weil die Befreiungserklärung eine Steuerbefreiung eigener Art ist und keine Befreiung von der Körperschaftsteuerpflicht der betreffenden Kapitalerträge an sich bedeutet (VwGH 13.9.2017, Ro 2016/13/0024). Diese Befreiung bewirkt somit keine definitive Steuerfreistellung, sondern lediglich eine Befreiung von der Abzugspflicht, der aber eine Erfassung der betreffenden Einkünfte im Wege der Veranlagung nachfolgen kann (vgl. VwGH 27.3.2002, 96/13/0073). Der Befreiungserklärung kommt daher keine „materiellrechtliche Bedeutung“ zu (VwGH 15.6.2005, 2001/13/0130).

Einkünfte im Sinne des § 99 EStG 1988 fallen nicht unter die beschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988.

Ausnahmen **von den beschränkten Steuerpflicht** ergeben sich in den Fälle des § 21 Abs. 2 Z 1, **3, 4 bis und** 6 KStG 1988 (siehe Rz 1502 ff).

Die Steuerpflicht dieser Einkünfte gilt gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 durch den Steuerabzug als abgegolten. Es unterbleibt daher eine Veranlagung dieser Einkünfte.

Wurde für Einkünfte aus Kapitalvermögen vom Abzugsverpflichteten gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 eine KESt in Höhe von 27,5% einbehalten (weil von der durch die Bestimmung des § 93 Abs. 1a EStG 1988 eingeräumten Möglichkeit, die KESt in Höhe von 25% einzubehalten, kein Gebrauch gemacht wurde), können diese

Einkünfte in der Körperschaftsteuerveranlagung erklärt und damit eine Besteuerung zum regulären KöSt-Tarif erwirkt werden.

(Der Abschnitt 22.2.1.3 erhält die neue Nummerierung 22.2.1.2:)

~~22.2.1.3~~ 22.2.1.2 Kapitaleinkünfte im Ausland

1498

Um Steuerumgehungen durch Auslandsveranlagungen zu verhindern, ist in § 21 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 normiert, dass sich die beschränkte Steuerpflicht auch auf ausländische Kapitalerträge erstreckt, die den inländischen kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften iSd § 21 Abs. 2 KStG 1988 vergleichbar sind, wie zB Zinsen aus Bankeinlagen oder Forderungswertpapieren bei einer ausländischen Bank oder Veräußerungsgewinne aus Aktien, bei denen aufgrund des Auslandsbezuges (keine inländische auszahlende oder depotführende Stelle iSd § 93 Abs. 2 EStG 1988) keine Kapitalertragsteuer im Inland erhoben wird. Die Steuerpflicht besteht auch hinsichtlich thesaurierender Investmentfonds (somit auch wenn die Anteile auf ausländischen Depots gehalten werden) im Wege der Durchgriffsbesteuerung (**§ 186 iVm** § 188 InvFG 2011). Zu den Befreiungen des § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 siehe Rz 1502 ff.

(Der Abschnitt 22.2.1.4 erhält die neue Nummerierung 22.2.1.3:)

1499

§ 21 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 erweitert die beschränkte Steuerpflicht iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988 auf sämtliche Einkünfte, die gemäß § 27a Abs. 2 EStG 1988 nicht dem Sondersteuersatz von 25% **bzw. 27,5%** unterliegen (zum Beispiel Einkünfte aus nicht öffentlich begebenen Forderungswertpapieren, Einkünfte aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter, Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten, Einkünfte aus privaten Darlehen). Zu den Befreiungen des § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 siehe Rz 1502 ff. Generell ausgenommen von der beschränkten Steuerpflicht sind Einkünfte aus der Begebung von Förderdarlehen, wie insbesondere aus der Förderungen des Wohnbaus (zum Beispiel Wohnbauförderungen der Länder), der Wirtschaft oder des Gesundheitswesens.

Für Einkünfte, die vor der Änderung des § 21 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 idF BBG 2012 nicht der beschränkten Steuerpflicht unterlagen, tritt diese grundsätzlich bei Anschaffung beziehungsweise Vertragsabschluss nach dem 31.3.2012 ein.

Realisierte Wertsteigerungen werden nur erfasst

- bei nicht öffentlich begebenen Forderungswertpapieren, wenn diese nach dem 31.3.2012 entgeltlich erworben wurden;
- bei Anteilscheinen an Immobilienfonds, wenn diese nach dem 31.12.2010 entgeltlich erworben wurden (siehe § 26c Z 30 KStG 1988).

Einkünfte, die bei Körperschaften öffentlichen Rechts vor den Änderungen durch das BBG 2012 zu einem Betrieb gewerblicher Art gemäß § 2 Abs. 2 Z 4 KStG 1988 (entgeltliche Überlassung von Finanzierungsmitteln) führten, werden ab 1.4.2012 im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art erfasst (siehe § 26c Z 28 KStG 1988).

Die Erhebung der Steuer erfolgt gemäß § 24 Abs. 1 KStG 1988 im Veranlagungsweg. Eine Erklärungspflicht besteht bei beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich auch dann, wenn die Werbungskosten die Einkünfte gemäß § 27a Abs. 2 EStG 1988, auf die der besondere Steuersatz nicht anwendbar ist, übersteigen. Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn eine Erklärung in diesen Fällen nicht abgegeben wird, allerdings unterliegen beschränkt Steuerpflichtige einer abgabenrechtlichen Dokumentations- und Aufbewahrungspflicht für den Nachweis dieser Werbungskosten.

(Der Abschnitt 22.2.1.5 erhält die neue Nummerierung 22.2.1.4:)

~~22.2.1.5~~ 22.2.1.4 Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften

(Der Abschnitt 22.2.1.6 erhält die neue Nummerierung 22.2.1.5:)

~~22.2.1.6~~ 22.2.1.5 Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen

1501

Nach § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 unterliegen Veräußerungen von Grundstücken der beschränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und Z 3 KStG 1988 (1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012). Dies betrifft etwa die Veräußerung von Grundstücken bei **durch** Körperschaften öffentlichen Rechts außerhalb ihrer Betriebe gewerblicher Art, land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken einer **von** Körperschaften öffentlichen Rechts oder Grundstücken bei **gemeinnützigen** **gemeinnütziger** Körperschaften außerhalb ihres wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes.

Dies gilt für Veräußerungen ab dem 1.4.2012 (siehe § 26c Z 35 KStG 1988). Diese Grundstücke stellen bei den beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften „Altvermögen“ dar, sofern diese **sie** bereits vor dem 1.4.2012 angeschafft wurden, da Spekulationseinkünfte iSd § 30 EStG 1988 (idF bis 31.3.2012) nicht der beschränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und Z 3 KStG 1988 unterlagen. Diesfalls kann die Einkünfteermittlung daher auf Basis des § 30 Abs. 4 EStG 1988 erfolgen. Zu den Befreiungen des § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 siehe Rz 1502 ff.

Für Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, sind hinsichtlich der Entrichtung der Steuer sind die einkommensteuerlichen Vorschriften (§§ 30b und 30c EStG 1988) sinngemäß anzuwenden. Da die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen bei Körperschaften generell mit 25% Körperschaftsteuer besteuert werden, besteht bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 aus Vereinfachungsgründen die Möglichkeit, die ImmoEST in Höhe von 25% an Stelle von 30% zu entrichten (§ 30b Abs. 1a EStG 1988). Sollte dennoch die ImmoEST in Höhe von 30% einbehalten worden sein, kann die Körperschaft die Regelbesteuerungsoption nach § 30a Abs. 2 EStG 1988 ausüben, um eine Veranlagung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen zum 25%-Satz zu erwirken.

Die Aussagen zur ImmoEST gelten für besondere Vorauszahlungen nach § 30b Abs. 4 EStG 1988 (Rz 6733 ff) sinngemäß (vgl. EStR 2000 Rz 6709c).

Die Abgeltungswirkung gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 1540) gilt für die selbstberechnete Immobilienertragsteuer sinngemäß, kommt jedoch nicht zur Anwendung, wenn die der Selbstberechnung zu Grunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

Auch gemeinnützige Kapitalgesellschaften unterliegen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988. Diese unterliegen grundsätzlich in vollem Umfang den Wirkungen des § 7 Abs. 3 KStG 1988, womit es zur Transformation aller Einkünfte in Einkünfte aus Gewerbebetrieb kommt (siehe Rz 404 ff); damit stellen auch Überschüsse aus der Veräußerung von Grundstücken – unabhängig davon, ob sie einem Betrieb zuzurechnen sind oder nicht – Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Diese Einkünfortransformation ändert allerdings nichts an dem Umstand, dass es sich bei solchen Einkünften (wie auch bei Einkünften aus Vermietungstätigkeiten) dem Grunde nach um Einkünfte aus Vermögensverwaltung handelt, womit die beschränkte Steuerpflicht zur

Anwendung kommt. Aufgrund der Anwendbarkeit des § 7 Abs. 3 KStG 1988 ist bei Grundstücksveräußerungen durch gemeinnützige Kapitalgesellschaften keine ImmoEST-Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 EStG 1988 vorzunehmen (§ 24 Abs. 3 Z 4 KStG 1988); diese Einkünfte sind somit ausschließlich im Rahmen der Veranlagung zu erfassen.

Zur Aufwertung von Grundstücken bei Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht nach Maßgabe des § 18 Abs. 2 KStG 1988 siehe Rz 1422.

1502

In § 21 Abs. 2 KStG 1988 sind die sachlichen Befreiungen von dieser **der** beschränkten Körperschaftsteuerpflicht geregelt. Zur Steuerpflicht von aufgrund völkerrechtlicher Privilegienabkommen befreiten internationalen Organisationen siehe Rz 137.

Folgende kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte sind gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 bei den beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988 (siehe Rz 136 f) von der Steuerpflicht ausgenommen. Die korrespondierende Kapitalertragsteuerbefreiung für diese Einkünfte findet sich in § 94 Z 6 EStG 1988. Sollte ungeachtet der Steuerbefreiung Kapitalertragsteuer einbehalten worden sein, steht der Körperschaft die Möglichkeit der Erstattung im Wege des § 240 BAO **des Ausgleichs im Rahmen der Veranlagung** offen.

1505

Die Kapitalertragsteuerbefreiung besteht für diese Kapitalerträge, die nachweislich zuzurechnen sind:

- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 1 KStG 1988 einer Pensions- oder Mitarbeitervorsorgekasse innerhalb einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft (§ 6 Abs. 1 und Abs. 5 KStG 1988 siehe Rz 185 bis 192 sowie Rz 195);
- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 2 KStG 1988 einer Unterstützungskasse (§ 6 Abs. 2 KStG 1988 siehe Rz 193);
- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 3 KStG 1988 einer Arbeitnehmerförderungsstiftung im Sinne des § 6 Abs. 4 KStG 1988 (siehe StiftR 2009 Rz 167 bis Rz 171);
- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 4 KStG 1988 einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (siehe Rz 1506);

- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 5 KStG 1988 den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG 1988) einer nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden (gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgender) Privatstiftung, dafür allerdings Steuerpflicht nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 (siehe StiftR 2009 Rz 167 bis Rz 171);
- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 einem von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen im Rahmen eines ebenfalls generell von der Abgabepflicht befreiten Betriebes (etwa einem unentbehrlichen Hilfsbetriebes gemäß § 45 Abs. 2 BAO einer abgabenrechtlich begünstigten Körperschaft); **diese Befreiung kommt nur für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 zur Anwendung, somit nicht für inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts (VwGH 13.9.2017, Ro 2016/13/0024).**

Die Befreiung für Kapitalerträge gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 ist sinngemäß auf die erweiterte sachliche Steuerpflicht der § 21 Abs. 3 Z 1 bis 4 KStG 1988 anzuwenden. Daher bleiben beispielsweise Veräußerungen von Grundstücken oder Anteilen an Körperschaften dann steuerfrei, wenn diese Wirtschaftsgüter etwa einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb (§ 45 Abs. 2 BAO) einer gemeinnützigen Körperschaft nachweislich zuzurechnen sind. Dies trifft etwa auf Grundstücksveräußerungen durch gemeinnützige Bauvereinigungen im Rahmen des nach § 5 Z 10 KStG 1988 iVm § 6a KStG 1988 von der Steuerbefreiung erfassten Geschäftsbereiches nach § 7 Abs. 1 bis 3 WGG zu.

Die Befreiung bei nachweislicher Zurechnung von Kapitalerträgen zu einem steuerbefreiten Betrieb eines von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen iSd § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 ist auch auf Verwertungsgesellschaften anzuwenden, die nach Maßgabe des § 39 Abs. 1 Verwertungsgesellschaftengesetz 2006 (VerwGesG 2006) von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben befreit sind. Der Geschäftsgegenstand dieser Verwertungsgesellschaften sieht wirtschaftlich betrachtet eine „treuhändige“ Vereinnahmung und ungeschmälerter Weiterleitung von Entgelten für bzw. an deren Bezugsberechtigte vor; die Besteuerung findet bei diesen statt. Eine Besteuerung bei der Verwertungsgesellschaft würde zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen.

- **gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 7 KStG 1988 einem Einlagensicherungsfonds gemäß § 18 ESAEG oder dem Beitragsvermögen gemäß § 74 WAG 2018 (siehe Rz 172 und 173).**

1506

Mangels gesetzlicher Definition hat die Auslegung des Begriffes der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 4 KStG 1988 anhand der Verkehrsauffassung zu erfolgen (VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0005).

Zu den Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts gehören die Sozialversicherungsträger und andere selbstständige oder unselbstständige Fonds, die Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher **Hilfs- und** Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger **unmittelbar an diese** erbringen.

Bei unselbstständigen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen ist Voraussetzung, dass die Kapitalanlagen in einem eigenen Rechnungskreis zusammengefasst werden, dh. Verwendung und Erfolg der Finanzmittel muss jederzeit abgrenzbar und nachvollziehbar sein. Die Befreiung gilt auch für Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen eines anderen EU/EWR-Mitgliedstaates, wenn sie mit Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbar sind.

Beispiele für Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts sind etwa Versorgungsfonds von Kammern (zB Anwaltskammer, Ärztekammer usw.), gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften, ~~oder etwa~~ sogenannte Bürgerspitalfonds bzw. Bürgerspitalstiftungen (siehe zu Letzteren VwGH 28.2.2012, 2009/15/0221) **sowie die auf Bundesländerebene eingerichteten**

Patientenentschädigungsfonds, die gemäß § 27a Abs. 5 und 6 Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz (KAKuG) eingehobene Beiträge verwalten und die durch Behandlungen in Krankenanstalten verursachte Schäden – wenn auch der Höhe nach begrenzt – ersetzen (VwGH 30.9.2015, Ra 2014/15/0005 zum „Härtefall-Gremium“ des Kärntner Gesundheitsfonds). Auch der Nationalfonds der Republik

Österreich für Opfer des Nationalsozialismus ist als eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung anzusehen, auf die die Befreiungsvorschrift des § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 94 Z 6 lit. c EStG 1988 Anwendung findet. Fonds, die ~~eindeutig nicht dem~~ **vom** Begriff der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung iSd § 94 Z 6 lit. c vierter Teilstrich EStG 1988 und § 21 Abs. 2 Z 3 vierter Teilstrich KStG 1988 entsprechen **umfasst werden**, sind etwa Betriebsratsfonds oder die auf Bundesländerebene eingerichteten **Gesundheitsfonds, die insbesondere Aufgaben im Rahmen des**

Modells der leistungsorientierten Krankenanstalten-Finanzierung wahrnehmen (vgl. BFG 18.7.2017, RV/4100372/2016) Patientenentschädigungsfonds, welche die aufgrund des § 27a Abs. 5 und 6 Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz (KAKuG) eingehobenen Beiträge verwalten. Werden von einer Körperschaft öffentlichen Rechts die Anforderungen für die Einrichtung einer (selbständigen oder unselbständigen) Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung grundsätzlich erfüllt, wird aber Ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung fallen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen, die zwar alle übrigen Anforderungen erfüllen, aber das begünstigte Kapital (Kapitalstamm und Erträge) in nicht unwesentlichem Ausmaß für andere als die begünstigten Versorgungs- oder Unterstützungszwecke zweckfremd verwendet, kommt die Steuerbefreiung mangels Vorliegen einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung nicht zur Anwendung.

Der Nachweis des Vorliegens einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts hat in erster Linie durch das Vorlegen der Rechtsgrundlage (etwa Satzung, interne Richtlinien oÄ) der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zu erfolgen (auch bei unselbstständigen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen). In der Rechtsgrundlage müssen der Kreis der Anspruchsberechtigten, die Anspruchsvoraussetzungen und die erfolgten Leistungszusagen klar ersichtlich sein.

Der Begriff der Aufwendungen für Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen ist grundsätzlich eng auszulegen und umfasst lediglich tatsächlich anfallende Aufwendungen. Aufwendungen, die nicht iZm Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung im engeren Sinn sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger stehen (wie zB die anderen Zwecken dienenden Abfertigungsvorsorgen) oder Vorsorgen für fiktive Ansprüche (wie zB Vorsorgen für Pensionszahlungen an **Personen** Ordensmitglieder, die aber tatsächlich keine Pensionen ausgezahlt bekommen), fallen nicht unter diesen Begriff. Muss für zu erbringende Naturalleistungen (wie etwa Kost und Logis für Ordensmitglieder) vorgesorgt werden, sind – wenn keine tatsächlichen Aufwendungen nachgewiesen werden – dafür die entsprechenden Sachbezugswerte heranzuziehen.

Eine zweckfremde Verwendung der Erträge oder auch des Kapitalstocks führt – solange die zweckfremde Verwendung noch kein wesentliches Ausmaß erreicht hat und die Einrichtung noch als Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung iSd § 94 Z 6 lit. c vierter Teilstrich EStG 1988 und § 21 Abs. 2 Z 3 vierter Teilstrich KStG 1988 zu sehen ist – zwingend zu einer Besteuerung der entsprechenden Beträge.

Bei der Steuervorschreibung ist davon auszugehen, dass es sich um Früchte des eingesetzten Kapitals handelt und somit der gesamte zweckfremd verwendete Betrag die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer darstellt. Die Vorschreibung der Steuer hat direkt an die Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung bzw. bei unselbständigen Einrichtungen an die dahinterstehende Körperschaft öffentlichen Rechts zu erfolgen.

Das Kapital, das durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zugewiesen werden kann, **muss geschätzt werden und** hat sich an tatsächlichen Aufwendungen bzw. Erfahrungswerten zu orientieren. Die Ermittlung der korrekten Höhe hat analog der Vorgehensweise bei der Bildung von Rückstellungen stattzufinden. Die Höhe des Deckungskapitals ist anhand der aktuell vorhandenen, nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Ansprüche und Anwartschaften **(unter Berücksichtigung der Lebenserwartung der Anwartschafts- oder Anspruchsberechtigten entsprechend der jeweils gültigen Sterbetafeln)** auf die zugesagten Versorgungs- und Unterstützungsleistungen (wie etwa Pensionsverpflichtungen) festzulegen. Bei Wegfall oder Hinzutritt von Anspruchs- bzw. Anwartschaftsberechtigten muss eine entsprechende Anpassung des Deckungskapitals stattfinden. Die Bewertung des Deckungskapitals (etwa bei Kapitalanlagen) findet dabei nicht nach UGB-Grundsätzen (Anschaffungskostenprinzip) statt, sondern anhand der aktuellen Verkehrswerte.

Wertschwankungen des veranlagten Kapitalvermögens können daher grundsätzlich dazu führen, dass eine Unter- oder Überdeckung gegeben ist, wobei im Fall einer Überdeckung die KESt-Befreiung im entsprechenden Ausmaß nicht mehr zusteht. Aus Vereinfachungsgründen bestehen allerdings keine Bedenken, bei einer durch Wertsteigerungen des veranlagten Kapitalvermögens im Deckungsstock entstandenen Überdeckung zunächst keine Abstockung vorzunehmen; der höhere Wert muss in Folge allerdings dann Berücksichtigung finden, wenn für neu hinzugekommene Ansprüche Vorsorge getroffen und eine Anpassung des Deckungskapitals überprüft wird: Eine Aufstockung des Deckungskapitals – wiederum für Zwecke der Befreiungsbestimmung des § 21 Abs. 2 Z 3 vierter ~~F~~**TEILSTRICH** KStG 1988 – ist dabei nur insoweit möglich, als der Wert der neu hinzugekommenen Ansprüche keine Deckung im gestiegenen Wert des veranlagten Kapitalvermögens (Deckungsstock) findet.

Wird bei unselbständigen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen das Ausmaß der freizustellenden Kapitalerträge mittels einer (versicherungsmathematischen oder auch anderen) Hochrechnung ermittelt, die als Ergebnis die Zuweisung des Großteils des vorhandenen Kapitals an die Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung bei gleichzeitiger Unterkapitalisierung der anderen Bereiche der Körperschaft öffentlichen Rechts hat, so kann

die gewählte Berechnungsmethode schon insofern nicht sachgerecht sein, als die fehlende Liquidität der anderen Bereiche der Körperschaft öffentlichen Rechts (bei etwa gleichbleibendem Umfang der unterschiedlichen Bereiche) in der Folge unweigerlich zu einer zweckfremden Verwendung der Mittel, die der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zugewiesen sind, führen muss. Um in solchen Fällen eine sachgerechte Zurechnung des vorhandenen Kapitals zu gewährleisten, ist daher das Ausmaß des der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zugewiesenen Kapitals zusätzlich mit einem Aufteilungsschlüssel zu überprüfen, der sich an den in den letzten Jahren in den jeweiligen Bereichen der Körperschaft öffentlichen Rechts angefallenen Aufwendungen zu orientieren hat. Kommt es bei dieser Plausibilitätsüberprüfung der vorgenommenen Berechnungen zu Abweichungen, so sind die Gründe hierfür vom Abgabepflichtigen zu dokumentieren bzw. nachzuweisen (in Frage kommen etwa Änderungen hinsichtlich des Umfangs der unterschiedlichen Bereiche der Körperschaft öffentlichen Rechts, die geplante Zufuhr von zusätzlichem Kapital in nicht unbeträchtlichem Ausmaß usw.).

(Nach Rz 1506 wird Rz 1506a eingefügt:)

1506a

Angehörige von Orden und Kongregationen nach Kirchenrecht (Ordensmitglieder) haben einen Alimentationsanspruch, der nicht nur die regulären Lebenshaltungsaufwendungen, sondern auch notwendige Pflegeaufwendungen umfasst. Da der zukünftig tatsächlich anfallende Aufwand für die Versorgung der Ordensmitglieder nicht feststellbar ist und nur geschätzt werden kann, sind bei der Zuweisung von Kapital durch die Ordensgemeinschaften an eine Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung die durchschnittlichen Lebenshaltungsaufwendungen der Ordensangehörigen ab Erreichung des gesetzlichen Pensionsalters sowie die durchschnittlichen Pflegeaufwendungen anzusetzen (Vergütungssatz). Die aufgrund einer im Jahr 2016 durchgeführten repräsentativen (österreichweiten) Erhebung festgestellten durchschnittlichen Lebenshaltungsaufwendungen der Ordensmitglieder und Pflegeaufwendungen betragen monatlich 2.430 Euro, zwölf Mal im Kalenderjahr (für das Jahr 2016). Diese durchschnittlichen Aufwendungen sind jährlich an den von der Bundesanstalt Statistik Österreich verlautbarten Verbraucherpreisindex 2015 (Basisjahr 2015) anzupassen (siehe dazu Rz 98a).

Die Zuweisung des Kapitals an die (unselbständige) Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung muss – wie bei allen anderen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen – zwingend in einem eigenen Rechnungskreis ausgewiesen werden, um feststellen zu können, ob eine allfällige Unter- bzw. Überdeckung besteht bzw. ob die Verwendung der Mittel ordnungsgemäß (für den in der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung vorgesehenen Zweck) erfolgt oder nicht. Eine Verwendung der Mittel („Entnahme“) bis zur Höhe des Vergütungssatzes (monatlich für jedes tatsächlich zu versorgende Ordensmitglied) ist grundsätzlich nicht als zweckfremd einzustufen, eine Verwendung im höheren Ausmaß allerdings nur dann, wenn für die Versorgung der Ordensangehörigen tatsächlich höhere Aufwendungen anfallen.

1507

Siehe Rz 291 ff.

(Der Abschnitt 22.2.2.5 samt Rz 1508 entfallen und Rz 1508 bleibt frei:)

Randzahl 1508: entfällt**1509**

Durch § 94 Z 6 lit. e EStG 1988 wird erreicht, dass **folgende** Zuwendungen von Privatstiftungen, ~~die bei der empfangenden Körperschaft unter § 3 Abs. 1 Z 3 lit. b oder c EStG 1988 fallen, oder an Körperschaften erfolgen, die eine in § 4a EStG 1988 genannte Institution sind,~~ in unbegrenzter Höhe von der Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug ausgenommen sind, wenn die jeweils vorgesehene Zweckverwendung gegeben ist::

- Bei der empfangenden Körperschaft liegen Einkünfte vor, die gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. b oder c EStG steuerbefreit sind, oder
- die empfangende Körperschaft ist eine begünstigte Einrichtung gemäß § 4a EStG 1988 oder
- es liegt eine freigebige Zuwendung zu Vermögensausstattung von spendenbegünstigten Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen gemäß § 4b EStG 1988 vor oder
- es liegt eine freigebige Zuwendung an die Innovationsstiftung für Bildung (§ 1 ISBG) sowie an deren Substiftungen gemäß § 4c EStG 1988 vor.

ESTR 2000 Rz 1330 bis Rz 1345 **sowie Rz 1349d bis Rz 1349t** sind sinngemäß anzuwenden.

§ 21 Abs. 2 Z 6 KStG 1988 soll gewährleisten, dass die oben angeführten Zuwendungen in unbegrenzter Höhe von der beschränkten Steuerpflicht befreit sind.

1512

Ausländische Staaten sind im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeit ~~Diplomatische oder berufskonsularische Vertretungen ausländischer Staaten in Österreich~~ **(im Rahmen des amtlichen Aufgabenkreises der diplomatischen oder berufskonsularischen Vertretungen)** sind auf Grund des Völkergewohnheitsrechts hinsichtlich der Erträge aus **Kapitalveranlagungen** ~~Einlagen und Forderungswertpapieren im Rahmen ihres amtlichen Aufgabenkreises~~ von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. Gleiches gilt für ständige Vertretungen bei internationalen Organisationen. Der Kapitalertragsteuerabzug kann unterbleiben, wenn der Leiter der Vertretungsbehörde schriftlich bestätigt, dass die ~~die steuerbefreiten Erträge abwerfenden~~ **betreffenden** Kapitalanlagen für den amtlichen Aufgabenkreis der Vertretung benötigt werden.

1514

Der allgemeine Einheitssteuersatz des KStG 1988 ist in Verbindung mit den einkommensteuerlichen Bestimmungen des § 27a Abs. 1 (besonderer Steuersatz) bzw. § 97 Abs. 1 EStG 1988 zu sehen. Der Grundsatz der Einfachbesteuerung der von Körperschaften erzielten Gewinne wird dadurch erreicht, dass das KStG 1988 in der ersten Ebene die Besteuerung des Einkommens der Körperschaft selbst mit einem fixen Steuersatz von 25% unabhängig davon erfasst, ob der Gewinn ausgeschüttet oder thesauriert wird. Auf der Gesellschafterebene stellt § 10 KStG 1988 sicher, dass im Ausschüttungsfall, so lange keine Empfängerbesteuerung erfolgt, die Ausschüttungsbeträge im Bereich von Körperschaften verbleiben. Erst wenn der Gewinn an natürliche Personen (durch offene oder verdeckte Ausschüttung) weitergegeben wird, findet auf Ebene der natürlichen Personen die Besteuerung durch KESt - Abzug statt. Die nach § 93 Abs. 1 in Verbindung mit § 93 Abs. 2 und § 95 EStG 1988 durch die ausschüttende Körperschaft einzubehaltende Kapitalertragsteuer führt einkommensteuerlich beim Dividendenempfänger zur Steuerabgeltung nach § 97 Abs. 1 EStG 1988.

~~Durch die Vorschrift des § 46 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 idF des StRefG 1993 wird auch in diesen Fällen eine tarifkonforme Besteuerung herbeigeführt.~~

Für den Bereich der Körperschaften wird die Wirkung des § 10 KStG 1988 bzw. anderer Befreiungen durch § 94 EStG 1988 hergestellt.

Diese Systematik führt zu einer Steuerbelastung der körperschaftsteuerlichen Gewinne, die insgesamt im Wesentlichen dem Einkommensteuertarif entspricht.

1534

Für Sanierungsgewinne von Körperschaften, die Teil einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 (siehe Abschnitt 15) sind, ergibt sich folgende Vorgehensweise:

Gruppenmitglieder bleiben auch in der Unternehmensgruppe persönlich steuerpflichtig und haben ihr steuerlich maßgebendes Ergebnis, das dem beteiligten Gruppenmitglied oder Gruppenträger zuzurechnen ist, selbstständig zu ermitteln. **Sanierungsgewinne sind im Rahmen der Ermittlung des eigenen Einkommens des Gruppenmitglieds zunächst zwingend mit eigenen Verlusten zu verrechnen, und können nur mehr – soweit im eigenen Einkommen des Gruppenmitglieds enthalten – in weiterer Folge dem Gruppenträger zugerechnet werden (in diesem Sinne VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054).** Aufgrund der persönlichen Steuerpflicht der Gruppenmitglieder und der Tatsache, dass durch das Anfallen eines Sanierungsgewinnes eine Betriebsvermögensvermehrung ausschließlich beim Gruppenmitglied und nicht auch beim Gruppenträger eintritt, hat die Berechnung des nach § 23a Abs. 2 KStG 1988 (sowie bei außergerichtlichen Sanierungen gegebenenfalls nach § 206 Abs. 1 lit. b BAO) nicht festzusetzenden Körperschaftsteuerbetrages stets nach Maßgabe der Einkommensverhältnisse des Gruppenmitgliedes zu erfolgen.

1540

Eine weitere Erhebungsform der Körperschaftsteuer ist der Steuerabzug (§ 24 Abs. 2 KStG 1988). Für diesen Steuerabzug gibt es folgende Anwendungsfälle:

- Kapitalertragsteuer **gemäß § 93 Abs. 1 oder Abs. 1a** für kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 93 EStG 1988 (gilt für alle Steuerpflichtigen).
- Die Immobilienertragsteuer (ImmoESt) gemäß § 30b Abs. 1 **oder Abs. 1a** EStG 1988 (siehe Rz 1501).

- Abzugsteuer **gemäß § 100 Abs. 1 oder Abs. 1a** für die im § 99 EStG 1988 genannten Einkünfte (gilt nur für beschränkt Steuerpflichtige).

Insoweit derartige Einkünfte nicht im Rahmen einer Veranlagung zu erfassen sind, hat der Steuerabzug Abgeltungswirkung (§ 24 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 97 EStG 1988).

1541

Folgende Bestimmungen des EStG 1988 sind für die Veranlagung von Körperschaften von Relevanz (§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988):

- § 39 EStG 1988 (Veranlagungszeitraum, Veranlagung).
- § 42 EStG 1988 (Steuererklärungspflicht).
- § 44 EStG 1988 (Form der Steuererklärungen).
- § 27a Abs. 5, **§ 30a Abs. 2** und § 97 Abs. 2 EStG 1988 (Verlustausgleichs- bzw. Regelbesteuerungsoption) **für nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften; zB im Falle des Einbehalts von KEST iHv 27,5% oder Immo-ESt iHv 30%).**
- § 102 EStG 1988 (Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger).

1563

In § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 ist ein ermäßigter Mindestkörperschaftsteuersatz für nach dem 30.6.2013 neu gegründete Gesellschaften mit beschränkter Haftung vorgesehen. Für die ersten fünf Jahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht beträgt die Mindestkörperschaftsteuer 500 Euro, also pro volles Kalendervierteljahr 125 Euro. Für die folgenden fünf Jahre beträgt die Mindestkörperschaftsteuer 1.000 Euro, also pro volles Kalendervierteljahr 250 Euro. Bezogen auf das Kalenderjahr ergibt sich dabei vielfach ein Mischsatz, wenn die Neugründung unterjährig vorgenommen wird.

Beispiel 1:

Die Neugründung einer GmbH erfolgt zum 14.4.2014. Das erste volle Kalendervierteljahr der unbeschränkten Steuerpflicht ist das dritte Kalendervierteljahr des Jahres 2014. Im Jahr 2014 beträgt die Mindestkörperschaftsteuer somit für zwei Kalenderviertel je 125 Euro, also in Summe 250 Euro. In den Jahren 2015 bis 2018 beträgt die Mindestkörperschaftsteuer pro Kalendervierteljahr je 125 Euro, also in Summe pro Kalenderjahr 500 Euro. Im Jahr 2019 setzt sich die Mindestkörperschaftsteuer aus den ersten beiden Kalendervierteln zu je 125 Euro sowie zwei weiteren Kalendervierteln zu je 250 Euro zusammen. In Summe beträgt die

Mindestkörperschaftsteuer im Jahr 2019 somit 750 Euro. In den Jahren 2020 bis 2023 beträgt die Mindestkörperschaftsteuer pro Kalendervierteljahr je 250 Euro, also in Summe pro Kalenderjahr 1.000 Euro. Im Jahr 2024 setzt sich die Mindestkörperschaftsteuer aus den ersten beiden Kalendervierteln zu je 250 Euro sowie zwei weiteren Kalendervierteln zu je 437,50 Euro zusammen. In Summe beträgt die Mindestkörperschaftsteuer im Jahr 2024 somit 1.375 Euro.

Der ermäßigte Mindestkörperschaftsteuersatz für Neugründungen kommt unabhängig davon zum Tragen, ob eine neu gegründete Unternehmenseinheit vorliegt oder ob ein bereits bestehendes Unternehmen ~~nur in neuer Rechtsform~~ **durch eine neu gegründete GmbH** fortgeführt wird. Auch beim Wegfall einer persönlichen Steuerbefreiung besteht für Kapitalgesellschaften bei Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht eine finanzielle Belastungssituation und ist die Einschleifregelung des § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 zur Mindestkörperschaftsteuer daher gleichermaßen ~~auf beide Fälle~~ anwendbar (VwGH 28.05.2009, 2008/15/0193).

Beispiel 2:

In eine am 15.05.2014 gegründete GmbH wird am 30.08.2014 ein bereits seit 10 Jahren existierender Betrieb mit Stichtag 31.12.2013 gemäß Art. III UmgrStG eingebracht. Die Mindestkörperschaftsteuer fällt ab dem ersten Kalendervierteljahr des Jahres 2014 an und - da die neu gegründete GmbH in die unbeschränkte Steuerpflicht eintritt - beträgt für die vier Kalendervierteljahre des Jahres 2014 je 125 Euro.

Die ermäßigte Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 gilt ausschließlich für **nach dem 30.6.2013 neu gegründete** GmbHs sowie für diesen vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften (zB eine britische „Private Company Limited“). Sie gilt auch für in der Rechtsform der GmbH neu gegründete Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen. **Sie gilt daher nicht für eine in der Rechtsform einer AG gegründete Körperschaft, die später formwechselnd in eine GmbH umgewandelt wird.**

1568

Im Falle von Umgründungen nach dem UmgrStG geht die Verrechnung der Mindeststeuer insoweit auf die übernehmenden Rechtsnachfolger über, als sich dies aus der Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des § 19 BAO oder der besonderen Regelung des § 9 Abs. 8 UmgrStG ergibt.

- Art. I UmgrStG, Verschmelzung: Jene bis zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechneten Mindeststeuerbeträge, die die anlässlich der Verschmelzung untergehende

Kapitalgesellschaft angesammelt hat, gehen auf die übernehmende Kapitalgesellschaft über (siehe UmgrStR 2002 Rz 362).

- Art. II UmgrStG, Umwandlung: Die bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft gesammelten und bei ihr noch nicht verrechneten Mindeststeuerbeträge sind gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG den Rechtsnachfolgern in dem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Kapitalgesellschaft (bezogen auf den Zeitpunkt der Firmenbucheintragung des Umwandlungsbeschlusses) ergibt (siehe UmgrStR 2002 Rz 560). Die Anteile abfindungsberechtigter Gesellschafter sind den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen. Ist die Nachfolgesellschaft keine Kapitalgesellschaft, sondern eine andere Rechtsform oder eine natürliche Person, kann dennoch eine Verrechnung erfolgen. Für natürliche Personen als Rechtsnachfolger gilt § 24 Abs. 4 KStG 1988, wenn der Betrieb nach § 7 Abs. 1 UmgrStG am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist. Unabhängig von diesem Betriebserfordernis ist auf die Einkommensteuer, die auf Veräußerungsgewinne gemäß § 24 EStG 1988 dieses Betriebes entfällt, eine Anrechnung vorzunehmen. Das bloße Vorhandensein des Betriebes reicht aus. Der Umfang des Betriebes ist ebenso wenig relevant wie die Frage einer Zuordnung der Mindeststeuern zu allfällig vorhandenen Teilbetrieben. Erforderlich ist, dass am Ende des jeweiligen Kalenderjahres, zu dem eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern erfolgen kann, dieser Betrieb noch vorhanden ist. Sollte der Betrieb vor Ende des Kalenderjahres aufgegeben oder veräußert werden, ist auf den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 eine Anrechnung vorzunehmen (ab Veranlagung 2011; siehe UmgrStR 2002 Rz 565).

§ 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 ist in Bezug auf die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen allerdings nur sinngemäß anwendbar, weil solche Personen keine „tatsächliche Körperschaftsteuerschuld“ haben und es für sie keinen sich aus den Z 1-3 ergebenden Betrag gibt, sodass eine Verrechnungsschranke für die Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen als Rechtsnachfolger nicht besteht (VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0001).

- Art. III UmgrStG, Einbringung: Die Einbringung von Vermögen im Sinne des § 12 UmgrStG zieht nicht den Übergang einer allfälligen Mindeststeuer der einbringenden Kapitalgesellschaft auf die übernehmende Körperschaft nach sich (siehe UmgrStR 2002 Rz 1251). Dies deshalb, weil die Mindeststeuer nur mit der Kapitalgesellschaft selbst, nicht hingegen mit ihrem Vermögen verbunden ist. Die Regelung des § 18 Abs. 1

UmgrStG, die eine steuerliche Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Körperschaft vorsieht, ist für die Mindeststeuer irrelevant, weil sich diese Bestimmung lediglich auf die Gewinnermittlung bezieht.

- Art. IV UmgrStG, Zusammenschluss: Kein Übergang der Mindeststeuer (aus den zu Art. III genannten Gründen).
- Art. V UmgrStG, Realteilung: Kein Übergang der Mindeststeuer (aus den zu Art. III genannten Gründen).
- Art. VI UmgrStG, Spaltung: Bei Spaltungen im Sinne des SpaltG ist zu unterscheiden: Im Falle der Aufspaltung geht die Mindeststeuer der aufspaltenden Kapitalgesellschaft als deren Gesamtrechtsnachfolger auf die neuen oder übernehmenden Gesellschaften über (nach Maßgabe der Verkehrswerte bzw. durch direkte Zuordenbarkeit; siehe UmgrStR 2002 Rz 1792). Im Falle der Abspaltung verbleibt die Mindeststeuer bei der spaltenden Körperschaft (siehe UmgrStR 2002 Rz 1793). Im Bereich der Steuerspaltungen geht die Mindeststeuer mangels einer Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des § 19 BAO in keiner Spaltungsvariante über.

(Nach Rz 1572 wird die Rz 1572a eingefügt:)

1572a

- **Freigebige Zuwendungen an bestimmte begünstigte Einrichtungen gemäß § 4a oder § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988,**
- **freigebige Zuwendungen zur Vermögensausstattung von spendenbegünstigten Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen gemäß § 4b oder § 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 und**
- **freigebige Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung (§ 1 ISBG) sowie an deren Substiftungen gemäß § 4c EStG 1988 oder § 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988**

können als Sonderausgabe von den zwischensteuerpflichtigen Einkünften gemäß § 13 Abs. 3 und Abs. 4 KStG 1988 abgesetzt werden, soweit diese Spenden nicht bereits im Rahmen der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt wurden. Der Abzug ist allerdings nur bis zu einem Betrag von 10% der gesamten zwischensteuerpflichtigen Einkünfte zulässig.

Bei Zuwendungen zum Zweck der ertragsbringenden Vermögensausstattung von spendenbegünstigten Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen ist zudem der Höchstbetrag von 500.000 EUR gemäß § 4b EStG 1988 beachtlich.

Bei Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung gilt § 4c Abs. 2 EStG 1988 entsprechend (siehe dazu EStR 2000 Rz 1349r ff). Außerdem sind freigebige Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung bis zu einem Höchstbetrag von 500.000 EUR jedenfalls als Sonderausgabe abzuziehen, wobei durch den Abzug die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte höchstens auf null reduziert werden können. Der Höchstbetrag von 500.000 EUR reduziert sich um den Betrag der Zuwendungen, der im Rahmen der Ermittlung des Einkommens im selben Kalenderjahr gemäß § 4c und § 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 berücksichtigt wurde.

Der Abzug von Sonderausgaben von den zwischensteuerpflichtigen Einkünften ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 anzuwenden.

1573

Für alle vor dem 1.1.2016 bereits rechtskräftig veranlagten Fälle gilt Folgendes:

Die gesonderte Besteuerung nach Maßgabe von § 22 Abs. 2 KStG 1988 unterbleibt insoweit, als im Veranlagungszeitraum

- Zuwendungen iSd § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 getätigt wurden,
- davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist
- und keine Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder nach § 240 Abs. 3 BAO erfolgt.

Das Unterbleiben einer Zwischenbesteuerung wird - ebenso wie eine spätere Gutschrift - auf Ebene der jeweiligen Bemessungsgrundlage beurteilt (nicht auf Basis abgeführter Kapitalertragsteuer oder Steuerbeträge gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988).

(Nach Rz 1573 wird die Rz 1573a eingefügt:)

1573a

Für alle Veranlagungen ab 2016 sowie für alle offenen Verfahren gilt Folgendes:

Die Summe der gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 zwischensteuerpflichtigen Einkünfte ist um die Summe der im Veranlagungszeitraum getätigten

Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 zu verringern, insoweit davon Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist. Findet eine Entlastung der Zuwendungen von der Kapitalertragsteuer auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens statt, ist die Summe der Zuwendungen insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist (§ 13 Abs. 3 idF AbgÄG 2015). Dadurch kürzen – teilweise von der KEST entlastete Zuwendungen – auch nur insoweit die Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer, als die jeweiligen Zuwendungen endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet sind.

Beispiel 1:

Die Privatstiftung A erzielt im Veranlagungszeitraum Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 in Höhe von 30.000 und tätigt Zuwendungen in Höhe von 20.000. Da der Zuwendungsempfänger im Ausland ansässig ist, werden die Zuwendungen teilweise von der KEST entlastet (Quellensteuersatz 15%).

Zuwendungsbetrag: 20.000

KEST: $20.000 * 27,5\% = 5.500$ (=100%)

Entlastung: $12,5\% = 2.500$ (45,45% von 5.500)

Da die Zuwendung nur in einem Ausmaß von 54,55% endgültig mit KEST belastet ist, reduziert der Zuwendungsbetrag von 20.000 ebenfalls nur in einem Ausmaß von 54,55% die Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3. Die Zwischensteuer berechnet sich daher wie folgt:

30.000 (Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3)

-10.910 (Reduzierter Zuwendungsbetrag; 54,55% von 20.000)

19.090 (Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2)

19.090 * 25% = 4.772,50 (Zwischensteuer)

Der anteilige Ansatz des Zuwendungsbetrages zwecks Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer nach diesen Grundsätzen hat sowohl dann zu erfolgen, wenn die Entlastung von der KEST bereits an der Quelle stattfindet (in Anwendung der DBA-EntlastungsVO) als auch wenn die Entlastung nach Einbehalt und Abfuhr der KEST im Wege der Rückerstattung erfolgt. Im letzteren Fall gilt die nachträgliche Entlastung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO, sodass der Veranlagungsbescheid durch Nachbelastung mit Zwischensteuer entsprechend anzupassen ist.

Werden Zuwendungen hingegen ungekürzt mit KEST belastet, kürzen diese Zuwendungen auch zur Gänze die Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer.

Beispiel 2:

Die Privatstiftung A erzielt im Veranlagungszeitraum Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 in Höhe von 30.000 und tätigt Zuwendungen in Höhe von 20.000. Da der Zuwendungsempfänger im Inland ansässig ist, unterliegen die Zuwendungen der KESt iHv 27,5%.

Zuwendungsbetrag: 20.000

KESt: $20.000 * 27,5\% = 5.500 (=100\%)$

Entlastung: 0

Da die Zuwendung zur Gänze endgültig mit KESt belastet ist, reduziert der ungekürzte Zuwendungsbetrag von 20.000 die Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3.

Die Zwischensteuer berechnet sich daher wie folgt:

30.000 (Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3)

-20.000 (Zuwendungsbetrag)

10.000 (Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2)

10.000 * 25% = 2.500 (Zwischensteuer)

1574

Für alle vor dem 1.1.2016 bereits rechtskräftig veranlagten Fälle gilt Folgendes:

Gutschriften gemäß § 24 Abs. 5 KStG 1988 **idF vor AbgÄG 2015** werden wie die so genannte Zwischensteuer im Wege der Veranlagung festgesetzt. Diese Steuergutschrift setzt zunächst voraus, dass die Zwischensteuer aus Vorjahren im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung bereits veranlagt und tatsächlich entrichtet wurde. Weiters müssen Zuwendungen vorliegen, von denen Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist bzw. darf keine Kapitalertragsteuerentlastung auf Grund eines DBA erfolgen. Die Gutschrift erfolgt in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage (ab Veranlagung 2011), die sich aus der Differenz der kapitalertragsteuerpflichtigen Zuwendungen des Jahres abzüglich der besonderen Einkünfte (§ 13 Abs. 3 KStG 1988) ergibt. Formal ist die Führung eines Evidenzkontos erforderlich, aus dem sich Entwicklung und Stand der für eine Gutschrift in Frage kommenden Beträge ergeben müssen. Im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist der im Zeitpunkt der Auflösung für eine Gutschrift in Betracht kommende Betrag zur Gänze gutzuschreiben.

Beispiel:

Eine Privatstiftung erzielt im Jahr 01 einen Zinsertrag von 200.000 Euro. Die Zuwendungen betragen in diesem Jahr 50.000 Euro. Es fällt eine Zwischensteuer von 25% von 150.000 Euro, also 37.500 Euro an. Im Jahr 02 wird ein Zinsertrag von 250.000 Euro erzielt. Es kommt in diesem Jahr zu keinen Zuwendungen. Die Zwischensteuer beträgt für das Jahr 02 62.500 Euro. Im Jahr 03 fallen Zinserträge von 200.000 Euro an, die Zuwendungen betragen 210.000 Euro. Es fällt also in diesem Jahr keine Zwischensteuer an. Von den in den Jahren 01 und 02 angefallenen

Steuerbeträgen wird ein Betrag im Ausmaß von 25% von 10.000 Euro, also 2.500 Euro gutgeschrieben.

Steht im Hinblick auf die Änderung des Zwischensteuersatzes von 12,5% auf 25% für die Gutschrift gemäß § 24 Abs. 5 Z 3 KStG 1988 sowohl

- ~~Zwischensteuer, die mit 12,5% festgesetzt und entrichtet wurde (bis Veranlagung 2010), als auch~~

- ~~Zwischensteuer, die mit 25% festgesetzt und entrichtet wurde (ab Veranlagung 2011),~~

zur Verfügung, ist zunächst die mit 12,5% festgesetzte und entrichtete Zwischensteuer gutzuschreiben.

(Nach Rz 1574 werden die Rz 1574a bis 1574d eingefügt:)

1574a

Für alle Veranlagungen ab 2016 sowie für alle offenen Verfahren gilt Folgendes:

Gutschriften gemäß § 24 Abs. 5 KStG 1988 idF AbgÄG 2015 werden wie die sogenannte Zwischensteuer im Wege der Veranlagung festgesetzt. Diese Steuergutschrift setzt zunächst voraus, dass die Zwischensteuer aus Vorjahren im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung bereits veranlagt und tatsächlich entrichtet wurde. Weiters müssen Zuwendungen vorliegen, für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde. Bemessungsgrundlage für die Gutschrift ist der Unterschiedsbetrag zwischen den Zuwendungen des Jahres abzüglich der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988. Entsprechend § 13 Abs. 3 idF AbgÄG 2015 wird die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Gutschriftsbetrages derart ermittelt, dass der Betrag der Zuwendungen nur insoweit berücksichtigt wird, als er endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist.

Beispiel 1:

Die Privatstiftung B erzielt im Veranlagungszeitraum Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 in Höhe von 6.000 und tätigt Zuwendungen in Höhe von 10.000. Da der Zuwendungsempfänger im Ausland ansässig ist, werden die Zuwendungen teilweise von der KEST entlastet (Quellensteuersatz 15%).

Zuwendungsbetrag: 10.000

KEST: $10.000 \cdot 27,5\% = 2.750$ (=100%)

Entlastung: $12,5\% = 1.250$ (45,45% von 2.750)

Da die Zuwendung nur in einem Ausmaß von 54,55% endgültig mit KEST belastet ist, reduziert sich der zu berücksichtigende Zuwendungsbetrag von 10.000 ebenfalls auf 54,55%. Da die Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 in diesem

Fall den gekürzten Zuwendungsbetrag übersteigen, wird keine Gutschrift erteilt, sondern Zwischensteuer nach den Bestimmungen des § 13 Abs. 3 wie folgt vorgeschrieben:

6.000 (Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3)

-5.455 (Reduzierter Zuwendungsbetrag; 54,55% von 10.000)

545 (Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2)

545 * 25% = 136,25 (Zwischensteuer)

Beispiel 2:

Die Privatstiftung C erzielt im Veranlagungszeitraum Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 in Höhe von 5.000 und tätigt Zuwendungen in Höhe von 10.000. Da der Zuwendungsempfänger im Ausland ansässig ist, werden die Zuwendungen teilweise von der KESt entlastet (Quellensteuersatz 15%).

Zuwendungsbetrag: 10.000

KESt: $10.000 * 27,5\% = 2.750 (=100\%)$

Entlastung: $12,5\% = 1.250 (45,45\% \text{ von } 2.750)$

Da die Zuwendung nur in einem Ausmaß von 54,55% endgültig mit KESt belastet ist, reduziert sich der zu berücksichtigende Zuwendungsbetrag von 10.000 ebenfalls auf 54,55%. Die Höhe der zu erteilenden Gutschrift berechnet sich daher wie folgt:

5.455 (Reduzierter Zuwendungsbetrag; 54,55% von 100)

-5.000 (Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3)

455 (Bemessungsgrundlage für die Gutschrift gemäß § 24 Abs. 5)

455 * 25% = 113,75 (Zwischensteuergutschrift)

1574b

Formal ist die Führung eines Evidenzkontos erforderlich, aus dem sich Entwicklung und Stand der für eine Gutschrift in Frage kommenden Beträge ergeben müssen (§ 24 Abs. 5 Z 5 KStG 1988).

Steht – im Hinblick auf die Änderung des Zwischensteuersatzes von 12,5% auf 25% – für die Gutschrift gemäß § 24 Abs. 5 Z 3 KStG 1988 sowohl

- Zwischensteuer, die mit 12,5% festgesetzt und entrichtet wurde (bis Veranlagung 2010), als auch
- Zwischensteuer, die mit 25% festgesetzt und entrichtet wurde (ab Veranlagung 2011)

zur Verfügung, ist zunächst die mit 12,5% festgesetzte und entrichtete Zwischensteuer gutzuschreiben (§ 24 Abs. 5 Z 4 KStG 1988 idF AbgÄG 2015).

1574c

Wurde die Auflösung einer Privatstiftung vor dem 1.1.2016 in das Firmenbuch eingetragen, ist der im Zeitpunkt der Auflösung für eine Gutschrift in Betracht kommende Betrag zur Gänze gutzuschreiben.

1574d

Wird die Auflösung einer Privatstiftung nach dem 31.12.2015 in das Firmenbuch eingetragen, ist gemäß § 24 Abs. 5 Z 6 KStG idF AbgÄG 2015 die Höhe der Gutschrift gemäß § 24 Abs. 5 Z 3 und Z 4 KStG 1988 idF AbgÄG 2015 zu ermitteln.

Die Berechnung der letzten Zwischensteuergutschrift entspricht daher grundsätzlich derselben Methodik wie jener der laufenden Zwischensteuergutschrift. Ergänzend ist allerdings vorgesehen, dass der Betrag der Letztzuwendungen rechnerisch um den Stand des Evidenzkontos erhöht wird. Damit wird bei der Ermittlung des Zuwendungsbetrages, der endgültig mit KEST belastet ist, auch eine potentielle Gutschrift berücksichtigt.

Beispiel:

Die Privatstiftung D erzielt im Veranlagungszeitraum Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 in Höhe von 500 und tätigt (Letzt-)Zuwendungen in Höhe von 10.000. Da der Zuwendungsempfänger im Ausland ansässig ist, werden die Zuwendungen teilweise von der KEST entlastet (Quellensteuersatz 15%). Am Evidenzkonto gemäß § 24 Abs. 5 Z 5 ist ein Betrag an entrichteter Zwischenkörperschaftsteuer von 2.000 angeführt.

Zuwendungsbetrag: $10.000 + 2.000 = 12.000$

KEST: $12.000 * 27,5\% = 3.300 (=100\%)$

Entlastung: $12,5\% = 1.500 (45,45\% \text{ von } 3.300)$

Da die Zuwendung nur in einem Ausmaß von 54,55% endgültig mit KEST belastet ist, reduziert sich der zu berücksichtigende Zuwendungsbetrag von 12.000 ebenfalls auf 54,55%. Die Höhe der zu erteilenden Gutschrift berechnet sich daher wie folgt:

6.546 (Reduzierter Zuwendungsbetrag; 54,55% von 12.000)

-500 (Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3)

6.046 (Bemessungsgrundlage für die Gutschrift gemäß § 24 Abs. 5)

6.046 * 25% = 1.511,50 (Zwischensteuergutschrift)

Die Gutschrift von Zwischenkörperschaftsteuer erfolgt in der letzten Veranlagung der Privatstiftung.

(Vor Rz 1580 wird der Abschnitt 24.7 eingefügt.)

24.7 Prämien (§ 24 Abs. 6 KStG)

1580

Zu den inhaltlichen Voraussetzungen der jeweiligen Prämien siehe EStR 2000 Rz 8208 ff. Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 gelten die Bestimmungen der §§ 108c, 108d, 108e sowie EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind. Entsprechende Prämien **Daher** können

• ~~die Forschungsprämie,~~

•

in Anspruch genommen werden von nicht steuerbefreiten

- Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988,
- Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988

die Forschungsprämie in Anspruch nehmen.

Körperschaften öffentlichen Rechts unterliegen weitgehend mit steuerabzugspflichtigen Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988) der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art (§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988), im Übrigen ist das Ergebnis ihrer Tätigkeit, soweit sie nicht einen Betrieb gewerblicher Art betreiben (§ 2 KStG 1988), nicht steuerbar. Da § 24 Abs. 6 **1. Satz** KStG 1988 steuerbefreite Körperschaften von ~~den~~ **Forschungsprämien** ausnimmt, gilt dies umso mehr in Fällen, in denen die betreffende Körperschaft gar keine steuerbare Tätigkeit entfaltet. Die Inanspruchnahme einer **der Forschungsprämie** kommt daher in derartigen Fällen nicht in Betracht. Lediglich dann, wenn eine Körperschaft öffentlichen Rechts im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) eine steuerpflichtige Tätigkeit entfaltet, kommt die Inanspruchnahme einer **der Forschungsprämie** in Betracht.

Auch steuerbefreite Körperschaften privaten Rechts, die lediglich mit Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der zweiten Art unterliegen (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 iVm § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988; zB gemeinnützige Vereine), können keine Forschungsprämie in Anspruch nehmen. Besteht neben dem steuerbefreiten Bereich auch ein steuerpflichtiger Betrieb (zB ein entbehrlicher Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 1 BAO oder ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45

Abs. 3 BAO), kann jedoch für den steuerpflichtigen Betrieb die Forschungsprämie in Anspruch genommen werden. Eine Körperschaft öffentlichen Rechts kann daher eine Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f EStG 1988) für Lehrlinge geltend machen, die in einem Betrieb gewerblicher Art ausgebildet werden (letztmalig bei der Veranlagung 2012; siehe EStR 2000 Rz 8230). Erfolgt die Ausbildung eines Lehrlings zum Teil in einem Betrieb gewerblicher Art und zum Teil in einem Hoheitsbetrieb, setzt die Inanspruchnahme der Lehrlingsausbildungsprämie voraus, dass die Ausbildung im Betrieb gewerblicher Art überwiegt. Ist dies der Fall, steht die Prämie zur Gänze zu. Gleiches gilt auch für alle anderen Körperschaften hinsichtlich ihrer außerbetrieblichen Bereiche.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Verein, der einen entbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO unterhält, beschäftigt in diesem Betrieb einen Lehrling, der in untergeordnetem Ausmaß auch im außerbetrieblichen Vereinsbereich (Mitgliederkartei) eingesetzt wird. Die Lehrlingsausbildungsprämie kann geltend gemacht werden, da der entbehrliche Hilfsbetrieb grundsätzlich (unbeschadet der Befreiung nach § 5 Z 6 KStG 1988) eine betriebliche Tätigkeit im ertragsteuerlichen Sinn darstellt und für sich steuerpflichtig ist.

Betreffend die Geltendmachung der Prämie siehe EStR 2000 Rz 8232 f, eine Körperschaftsteuererklärung ist jedenfalls für den steuerpflichtigen Betrieb abzugeben. **Zu den allgemeinen inhaltlichen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Forschungsprämie siehe EStR 2000 Rz 8208 ff.**

1581

Gemäß § 24 Abs. 6 2. Satz KStG 1988 können die Prämie für einen Betrieb, in dem spätestens zum 1.7.2016 das allgemeine Rauchverbot umgesetzt wurde (sog. Nichtraucherprämie; 124b Z 268 EStG 1988), und die Registrierkassenprämie (124b Z 296 EStG 1988) sinngemäß von sämtlichen Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988 in Anspruch genommen werden. Im Unterschied zur Forschungsprämie können diese beiden Prämien daher auch steuerbefreite Körperschaften für ihre Betriebe oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe geltend machen (zB für unentbehrliche Hilfsbetriebe einer gemeinnützigen Körperschaft). Die Antragstellung hat in diesem Fall unter Verwendung einer Steuererklärung bei dem Finanzamt zu erfolgen, das für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständig wäre.

Im Fall einer Unternehmensgruppe (§ 9 KStG 1988) haben der Gruppenträger und die Gruppenmitglieder jeweils für sich die Prämien geltend zu machen.

(Die bislang freie Rz 1582 lautet wie folgt:)

1582

Im Fall einer Unternehmensgruppe (§ 9 KStG 1988) haben der Gruppenträger und die Gruppenmitglieder jeweils für sich die Prämien geltend zu machen.

1589

Das für den Gruppenträger zuständige Finanzamt, bei dem der Gruppenantrag eingegangen ist, hat umgehend seine Zuständigkeit für die Erhebung der Abgaben der in der Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften (§ 15 Abs. 1 Z 1 bis 6 AVOG 2010 in Verbindung mit § 5 AVOG 2010 - DV) zu prüfen und falls diese nicht gegeben ist, den Antrag an das zuständige Finanzamt weiterzuleiten. Liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe vor, hat das zuständige "Gruppenfinanzamt" gegenüber allen zur Unterfertigung des Gruppenantrags verpflichteten Körperschaften das Bestehen der Unternehmensgruppe bescheidmäßig festzustellen (Feststellungsbescheid gemäß **§ 9 Abs. 8 KStG 1988 iVm § 92 BAO**); alle inländischen Körperschaften haben Parteistellung. **Der Bescheid gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 stellt den Grundlagenbescheid für die folgenden Körperschaftsteuerverfahren dar. Gemäß § 192 BAO haben die für die Folgebescheide zuständigen Behörden den Spruch des Grundlagenbescheides zu übernehmen (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0097).**

Bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen hat ein "Abweisungsbescheid" zu ergehen. Der Feststellungsbescheid kann auch eine "Teilanerkennung" umfassen. Dabei handelt es sich um ein zweistufiges Verfahren:

Zunächst hat ein Abweisungsbescheid hinsichtlich der die Voraussetzungen nicht erfüllenden Körperschaft(en) zu ergehen; der Abweisungsbescheid ergeht ausschließlich an das/die abgelehnte/n Gruppenmitglied/er, das/die auch allein gegen diesen Abweisungsbescheid berufungslegitimiert ist/sind. Gleichzeitig ist ein Gruppenfeststellungsbescheid zu erlassen, der an alle übrigen Gruppenmitglieder und den Gruppenträger ergeht, in dessen Spruch das Gruppenmitglied als abgelehntes Gruppenmitglied angeführt ist. Dadurch haben auch der Gruppenträger und die Gruppenmitglieder die Möglichkeit, gegen die Ablehnung des Gruppenmitgliedes zu berufen. Die beiden Bescheide haben gleichzeitig zu ergehen. Wird Berufung gegen den Feststellungsbescheid, nicht aber gegen den Abweisungsbescheid bzw.

Berufung gegen den Abweisungsbescheid nicht aber gegen den Feststellungsbescheid erhoben, und wird dieser Berufung stattgegeben, ist der Erstfeststellungsbescheid und der Abweisungsbescheid aufzuheben und ein neuer Gruppenfeststellungsbescheid hat zu ergehen.

1591

Jedes Gruppenmitglied hat einseitig das Recht, gegenüber dem zuständigen "Gruppenfinanzamt" sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe zu erklären (zu den Folgen des Ausscheidens siehe Rz 1593). Ist kein spätestens im nächsten Jahr liegender Stichtag für das Ausscheiden genannt, gilt der Tag des Poststempels der Austrittserklärung. Erklärt der Gruppenträger oder das letzte (verbliebene) Gruppenmitglied das Ausscheiden, ist die Unternehmensgruppe beendet; denn jede Unternehmensgruppe setzt einen Gruppenträger und zumindest ein Gruppenmitglied voraus (**VwGH 18.10.2012, 2009/15/0214**; zu den zulässigen Umgründungsvorgängen innerhalb der Unternehmensgruppe siehe Rz 1149). Ist das sein Ausscheiden erklärende Gruppenmitglied beteiligte Körperschaft und daher nicht in der untersten Ebene der Unternehmensgruppe, sind vom Ausscheiden auch die unter der ausscheidenden Körperschaft befindlichen Beteiligungskörperschaften betroffen. Dasselbe gilt, wenn durch das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds die ausreichend (mittelbare) finanzielle Verbindung zu weiteren Gruppenmitgliedern verloren geht.

Ausländische Gruppenmitglieder können das Ausscheiden aus der Gruppe nicht erklären. So wie die Einbeziehung eines ausländischen Gruppenmitglieds durch die am ausländischen Gruppenmitglied ausreichend finanziell verbundene inländische Mitglieds-körperschaft erfolgt, kann auch nur diese inländische Mitglieds-körperschaft (oder der Gruppenträger) das Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe erklären.

Eine allfällige vertragliche Vereinbarung zwischen allen Gruppenmitgliedern zur Verhinderung einer einseitigen Vorgangsweise ist abgabenrechtlich unbeachtlich.

(Nach Rz 1591 wird Rz 1591a eingefügt:)

1591a

Tritt der Gruppenträger in die Liquidation ein, endet die Unternehmensgruppe mit Ablauf des letzten Wirtschaftsjahres des Gruppenträgers vor Beginn des

besonderen Liquidationsbesteuerungszeitraumes gemäß § 19 Abs. 2 KStG 1988, weil eine nach § 19 KStG 1988 in Liquidation befindliche Körperschaft nicht als Gruppenträger in Betracht kommt (VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008). Tritt ein Gruppenmitglied in die Liquidation ein, führt dies zum Ausscheiden jener Gruppenmitglieder aus der Unternehmensgruppe, mit denen das in die Liquidation eintretende Gruppenmitglied als beteiligte Körperschaft iSd § 9 Abs. 4 KStG 1988 finanziell verbunden ist. Das in die Liquidation eintretende Gruppenmitglied selbst scheidet jedoch nicht aus der Unternehmensgruppe aus, sofern nicht schon bei Liquidationsbeginn feststeht, dass die Mindestdauer iSd § 9 Abs. 10 KStG 1988 nicht erfüllt werden kann (siehe Rz 1593).

In Fällen, in denen der Auflösungsstatbestand nach § 19 Abs. 1 KStG 1988 bis zum 6.7.2015 verwirklicht wurde, bringt der Eintritt des Gruppenträgers oder eines Gruppenmitglieds in die Liquidation keine unmittelbaren Folgen für das Bestehen der Unternehmensgruppe oder für finanziell mit dem in Liquidation befindlichen Gruppenmitglied verbundene weitere Gruppenmitglieder mit sich; es sei denn es steht schon bei Eintritt des Gruppenmitglieds in die Liquidation fest, dass die Mindestdauer iSd § 9 Abs. 10 KStG 1988 nicht erfüllt werden kann (siehe Rz 1593). Bei Liquidation des Gruppenträgers nach Ablauf der Mindestdauer der Unternehmensgruppe ist die Unternehmensgruppe spätestens mit Löschung des Gruppenträgers im Firmenbuch beendet.

1592

Bei nachträglichem Eintritt einer Körperschaft in die Unternehmensgruppe gilt das Antragsverfahren **unter Verwendung der standardisierten Formulare G 1 bis G 4a** (siehe Rz 1583 bis Rz 1590) sinngemäß für den Gruppenträger und die eintretende Körperschaft. Liegen bei der neu eintretenden Körperschaft die Voraussetzungen vor, ist der Feststellungsbescheid abzuändern. In allen Fällen der nachträglichen Änderung besteht die Unternehmensgruppe ohne Unterbrechung fort.

1593

Um unerwünschte Gestaltungen hintan zu halten, bleiben die steuerlichen Wirkungen der Gruppenbesteuerung nur dann bestehen, wenn die Mindestdauer von drei (vollen) Wirtschaftsjahren erfüllt wird. Die Mindestdauer ist erfüllt, wenn das Einkommen aus drei

vollen Wirtschaftsjahren (letztlich) beim Gruppenträger tatsächlich zu einer Zurechnung geführt hat. Da für die Mindestdauer nur volle, jeweils einen Zeitraum von zwölf Monaten umfassende Wirtschaftsjahre zählen, sind Rumpfwirtschaftsjahre bei der Mindestdauer nicht zu berücksichtigen. Bei Vorliegen eines Rumpfwirtschaftsjahres verlängert sich die Mindestdauer bis zur Ergebniszurechnung des dritten vollen Wirtschaftsjahres.

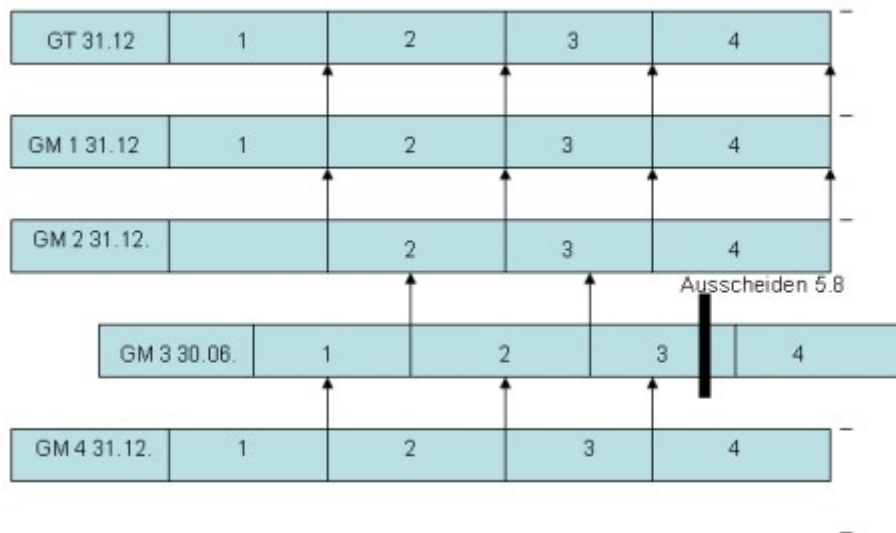
~~Tritt ein Gruppenmitglied in die Liquidation ein, scheidet das Gruppenmitglied nur dann mit Liquidationsbeginn aus der Gruppe aus, wenn schon bei Liquidationsbeginn feststeht, dass die Mindestdauer nicht erfüllt wird. Die~~ **wird die** Mindestdauer ist nur dann erfüllt, wenn seit dem Hinzutreten zur Gruppe zwei volle Wirtschaftsjahre vor der Liquidation vergangen sind und der folgende Liquidationszeitraum zumindest volle zwölf Monate umfasst. **Sind zu Liquidationsbeginn noch keine zwei vollen Wirtschaftsjahre vergangen, scheidet das Gruppenmitglied daher mit Liquidationsbeginn aus der Gruppe aus (siehe Rz 1591a).**

~~Bei Liquidation des Gruppenträgers nach Ablauf der Mindestdauer ist die Unternehmensgruppe spätestens mit Löschung des Gruppenträgers im Firmenbuch beendet. Verschmelzungen iSd Art. I UmgrStG des einzigen Gruppenmitglieds mit dem Gruppenträger innerhalb der Mindestbestandsdauer der Unternehmensgruppe von drei Jahren führen zur Beendigung der Gruppe; die bis dahin zugerechneten Ergebnisse sind rückzuverrechnen (VwGH 18.10.2012, 2009/15/0214).~~

Die Berechnung der Dreijahresfrist hat für jedes Gruppenmitglied unabhängig und ausgehend vom ersten Wirtschaftsjahr zu erfolgen, in dem sein Ergebnis dem nächst höheren Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zugerechnet wurde.

Beispiel:

Gruppenträger und die vertikal verbundenen Gruppenmitglieder GM 1,2 und 4 haben den 31.12. als Bilanzstichtag. GM 3 als Beteiligungskörperschaft zu 2 hat den 30.6. als Bilanzstichtag. GM 3 erklärt am 5.8. seines Jahres 3 den Austritt aus der Gruppe. Dies hat zur Folge, dass GM 3 und GM 4 aus der Gruppe ausscheiden und eine Rückabwicklung mangels Erfüllung der drei Jahres Frist erfolgt. Von GM 3 sind keine drei Jahresergebnisse an GM 2 bzw. den GT zugerechnet worden. GM 4 hat zwar bis zum Ausscheiden von GM 3 drei volle Jahre hinter sich gebracht, die Zurechnung des Ergebnisses des Jahres 3 muss aber wegen des unterjährigen Ausscheidens von GM 3 unterbleiben.



Scheidet ein Gruppenmitglied während der Mindestdauer aus der Unternehmensgruppe aus, sind jene steuerlichen Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Mitgliedschaft der ausscheidenden Körperschaft ergeben hätten. Bei Ausscheiden eines Gruppenmitglieds während der Mindestdauer von drei Jahren sind daher die in den Vorjahren zugerechneten Ergebnisse rückabzuwickeln; dies gilt für inländische und ausländische Gruppenmitglieder gleichermaßen. Das Ausscheiden einer Körperschaft aus der Unternehmensgruppe innerhalb der Mindestdauer von drei Jahren gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO. Die steuerlichen Verhältnisse, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten, sind im Wege der Veranlagung und der Anpassung bzw. Aufhebung der abgeleiteten Bescheide gemäß § 295 BAO herzustellen.

§ 205 BAO kommt in den Fällen der Rückabwicklung zur Anwendung; auf Antrag sind die Anspruchszinsen gemäß § 205 Abs. 6 BAO herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen. Das vorzeitige Ausscheiden eines Gruppenmitglieds hat auf den Bestand der Unternehmensgruppe im Übrigen keine Auswirkung.

1596

Ungeachtet der Tatsache, dass Gruppenträger und Gruppenmitglieder für sich nicht sachlich steuerpflichtig sind, haben sowohl Gruppenträger als auch Gruppenmitglieder ihr eigenes Einkommen wie bei Individualveranlagung unter Berücksichtigung der Sondervorschriften für Unternehmensgruppen zu ermitteln und mittels Formular "Körperschaftsteuererklärung" zu deklarieren.

Sind im eigenen Einkommen Entstrickungsbeträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 bzw. nach den Vorschriften des UmgrStG enthalten, für die ein Antrag auf

Ratenzahlung der darauf entfallenden Steuerschuld gestellt werden kann (siehe zum Ratenzahlungskonzept allgemein EStR 2000 Rz 2518a und UmgrStR Rz 44a), ist dieser Antrag vom betreffenden Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger in dessen Körperschaftsteuererklärung zu stellen.

Ein ausländisches Gruppenmitglied hat als solches weder eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben noch Parteistellung hinsichtlich der der Unternehmensgruppe zugerechneten Verluste (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0097). Die zuzurechnenden Verluste bzw. die Verlustbeträge ausländischer Gruppenmitglieder, die der Nachversteuerung unterliegen, sind in Formular K 1g gesondert aufgegliedert nach ausländischem Gruppenmitglied anzugeben. Bei gemäß § 26c Z 45 KStG 1988 zum 1.1.2015 ex lege aus der Unternehmensgruppe ausgeschiedenen ehemaligen Gruppenmitgliedern (siehe dazu Rz 1013c ff) sind die nachzuersteuernden Beträge über 3 Jahre zu verteilen, sodass für diese pro Jahr lediglich ein „Nachsteuerungsdrittel“ als nachzuersteuernder Betrag in Formular K 1g anzugeben ist.

Das Gruppeneinkommen ist nicht zu erklären, sondern wird automatisch zusammengerechnet.

1600

Der Feststellungsbescheid betreffend das Gruppenmitglied enthält alle Bestandteile des Körperschaftsteuerbescheides bei Individualveranlagung und spricht zusätzlich ab über:

- die **zuzurechnenden** berücksichtigenden Verluste ausländischer Gruppenmitglieder (siehe Rz 1075 bis Rz 1102).
- allfällig nachzuersteuernde Verluste ausländischer Gruppenmitglieder (siehe Rz 1075 bis Rz 1102).
- die anzurechnenden inländischen Steuern,
- die anzurechnenden ausländischen Steuern (Anrechnungshöchstbetrag),
- die verrechenbare Vorgruppen-Mindeststeuer,
- eine allfällige Aufteilung des steuerlichen Ergebnisses und der anteilig zu anzurechnenden in- und ausländischen Steuern sowie der verrechenbaren Vorgruppen-Mindeststeuer auf die Mitbeteiligten einer direkt oder indirekt übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft.

▪

(Nach Rz 1601 wird Rz 1601a eingefügt:)

1601a

Wurde im Feststellungsverfahren des Gruppenmitglieds bzw. des Gruppenträgers ein Antrag auf Entrichtung der Abgabenschuld in Form einer Ratenzahlung vom betreffenden Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger für Entstrickungsbeträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 bzw. nach den Vorschriften des UmgrStG gestellt, sind aus Gründen der Bindungswirkung des Feststellungsverfahrens des Gruppenmitglieds bzw. des Gruppenträgers für das Körperschaftsteuerverfahren der Gruppe die im jeweiligen Feststellungsbescheid im eigenen Einkommen des Gruppenmitglieds oder Gruppenträgers enthaltenen Entstrickungsbeträge gesondert auszuweisen.

1602

Der Körperschaftsteuerbescheid enthält das periodenrichtig aufsummierte steuerliche Ergebnis des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder unter Berücksichtigung der Sonderausgaben als steuerpflichtiges Gruppeneinkommen, die auf die Körperschaftsteuerschuld anzurechnenden aufsummierten inländischen Steuerbeträge, die ausländischen Steuerbeträge unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrages, die anrechenbare Mindeststeuer und die entstandene Steuerschuld.

Wurde im Feststellungsverfahren des Gruppenmitglieds bzw. des Gruppenträgers ein Antrag auf Entrichtung der Abgabenschuld in Form einer Ratenzahlung vom betreffenden Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger für Entstrickungsbeträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 bzw. nach den Vorschriften des UmgrStG gestellt, spricht der Körperschaftsteuerbescheid über die in Raten zu entrichtende Abgabenschuld auf die im Gruppeneinkommen enthaltenen Entstrickungsbeträge und über deren Fälligkeitstermine gemäß § 6 Z 6 lit. d und e EStG 1988 gesondert ab (siehe zur Entstrickungsbesteuerung in der Gruppe näher Rz 1150 ff).

Der Körperschaftsteuerbescheid betreffend die Gruppe ergeht ausschließlich an den Gruppenträger.

1603

Da Gruppenmitglieder subjektiv nicht Körperschaftsteuerpflichtig sind, kommt es zu keiner Vorschreibung von Körperschaftsteuervorauszahlungen. Die Verpflichtung zur Entrichtung von Körperschaftsteuervorauszahlungen entfällt für das Gruppenmitglied **(rückwirkend) ab dem Jahr, für das die Gruppe erstmals wirksam ist**, sobald der Feststellungsbescheid über die Anerkennung der Gruppe und der Mitgliedschaft des jeweiligen Gruppenmitgliedes erfolgt ist **(VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0007)**. Die Vorauszahlungen sind daher für jenes Jahr, für das erstmalig die Ergebniszurechnung erfolgt, auf Null zu stellen. **Sind die Voraussetzungen nach § 45 Abs. 4 EStG 1998 erfüllt, kann allerdings eine Null-Stellung der Vorauszahlungen an Mindestkörperschaftsteuer bereits vor Ergehen bzw. Rechtskraft des Feststellungsbescheides erfolgen (VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0007)**. Der Gruppenträger hat ab dem ersten Jahr, für das die Gruppe festgestellt wird, Vorauszahlungen zu leisten. Im ersten Bestehensjahr der Gruppe hat der Gruppenträger das voraussichtliche Gruppeneinkommen plausibel zu schätzen und dem für die Veranlagung der Gruppe zuständigen Finanzamt unter Beifügung der Schätzungsgrundlagen mitzuteilen. Erfolgt keine Angabe zum voraussichtlichen Gruppeneinkommen vom Gruppenträger, ist das voraussichtliche Gruppeneinkommen dergestalt zu schätzen, dass alle Bemessungsgrundlagen, die bei den Gruppenmitgliedern und dem Gruppenträger zur letztgültigen Körperschaftsteuervorauszahlung geführt haben, zusammenzurechnen sind. Auf Grund des so geschätzten Gruppeneinkommens ist die Körperschaftsteuervorauszahlung zu berechnen und dem Gruppenträger vorzuschreiben. Beantragt der Gruppenträger eine Herabsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen, hat der Gruppenträger diesem Antrag eine detaillierte Prognoserechnung für das Gruppeneinkommen anzuschließen.

(Der Abschnitt 25.6 und die Rz 1607 bis 1609 entfallen [bleiben frei:])

Randzahlen 1607 bis 1609: entfallen