BMF – VI/6 (VI/6)

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN

13. März 2013

BMF-010216/0009-VI/6/2013

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Finanzprokuratur
Steuerfahndung
unabhängigen Finanzsenat

Körperschaftsteuerrichtlinien 2013

Die Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (KStR 2013) stellen einen Auslegungsbehelf zum Körperschaftsteuergesetz 1988 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.

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 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 Gemeindegutsagrargemeinschaften, Info des BMF vom 20.10.2014, BMF-010216/0038-VI/6/2014.

© Bundesministerium für Finanzen

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. 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.
7. 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.

Es ergibt sich stichwortartig folgender schwerpunktmäßiger Aufbau der KStR 2013:

- Persönliche Steuerpflicht (§§ 1 bis 4 KStG 1988)
- Persönliche Steuerbefreiungen (§§ 5 bis 6b KStG 1988)
- Einkommen (§ 7 KStG 1988)
- Gewinnermittlung - Allgemeine Vorschriften (§§ 4 und 5 EStG 1988)
- Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben
- Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 19 EStG 1988)
- Bewertung (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 6 bis 9 und 14 EStG 1988)
- Besondere Gewinnermittlungsvorschriften (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 10 bis 13 EStG 1988)
- Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 15 und 16 EStG 1988)
- Gewinn- bzw. Überschussermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 17 EStG 1988)
- Einlagen (§ 8 Abs. 1 KStG 1988)
- Einkommensverwendung (§ 8 Abs. 2 bis 4 KStG 1988)

- Verdeckte Ausschüttungen
- Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG 1988 in Verbindung mit § 18 EStG 1988)
- Einkommenszurechnung - Unternehmensgruppen (§ 9 KStG 1988)
- Sachliche Steuerbefreiungen (§§ 7 und 10 KStG 1988)
- Abzugsfähige Ausgaben (§ 11 KStG 1988)
- Nichtabzugsfähige Ausgaben (§ 12 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 EStG 1988)
- Zinsschranke (§ 12a KStG 1988)
- Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14 KStG 1988)
- Einkunftsarten (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 21 bis 32 EStG 1988)
- Sonderfragen bei bestimmten Körperschaften (§§ 7 und 13 bis 17 KStG 1988)
- Einkommensermittlung bei Beginn und Ende der Steuerpflicht (§§ 18 bis 20 KStG 1988)
- Beschränkte Steuerpflicht (§ 21 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 98 bis 102 EStG 1988)
- Tarif (§§ 22 und 23 KStG 1988)
- Erhebung der Steuer (§ 24 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 42 bis 46 EStG 1988)
- Besondere Regelungen zur Besteuerung von Unternehmensgruppen (§ 9 Abs. 8 und 9 KStG 1988 in Verbindung mit § 24a KStG 1988)

Bundesministerium für Finanzen, 13. März 2013

© Bundesministerium für Finanzen

1. Persönliche Steuerpflicht (§§ 1 bis 4 KStG 1988)

1.1 Körperschaftsteuersubjekte (§ 1 KStG 1988)

1

Körperschaftsteuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 1 KStG 1988 nur Körperschaften. Das Gesetz bezieht auch Betriebe gewerblicher Art (Rz 64 bis 88) und die nichtrechtsfähigen Gebilde gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 in Verbindung mit § 3 KStG 1988 (Rz 103 und 104) in den Sammelbegriff "Körperschaften" ein. Daher besteht keine Identität mit dem zivilrechtlichen Begriff Körperschaften.

1.2 Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

1.2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

2

In § 1 Abs. 2 KStG 1988 werden die Körperschaften, die der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, erschöpfend aufgezählt. Die 1. Gruppe bilden alle juristischen Personen des privaten Rechts (Rz 7 bis 34). Die 2. Gruppe umfasst die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts (Rz 64 bis 88) und die 3. Gruppe die nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und die anderen Zweckvermögen (Rz 103 bis 119). Die Aufzählung des § 1 Abs. 2 KStG 1988 ist erschöpfend. Eine Erweiterung durch Auslegung oder Analogie ist nicht zulässig.

Die in § 1 Abs. 2 KStG 1988 aufgezählten Körperschaften sind unbeschränkt steuerpflichtig, wenn und so lange sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben oder solange sie nicht gemäß § 5 KStG 1988 oder anderen Gesetzen von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit werden.

3

Inland

Inland im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988 ist das österreichische Bundesgebiet einschließlich der Zollausschlussgebiete.

4

Geschäftsleitung oder Sitz

§ 1 Abs. 2 KStG 1988 verweist hinsichtlich der Begriffe "Geschäftsleitung" und "Sitz" auf § 27 BAO. Die Begriffe Geschäftsleitung und Sitz stehen alternativ und gleichwertig nebeneinander und die Erfüllung eines der beiden Tatbestände führt zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht in Österreich.

Liegt eines der Anknüpfungsmerkmale einer Körperschaft im Inland, das andere aber im Ausland, (Sitz in Österreich, Geschäftsleitung in einem anderem Staat oder umgekehrt), kann Doppelansässigkeit eintreten. Ist in solchen Fällen eine Kapitalgesellschaft in zwei Staaten ansässig und besteht zwischen diesen Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen mit einer dem Art. 4 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Bestimmung, dann kommt dem Ort der Geschäftsleitung der Vorrang zu.

Liegt der Ort der Geschäftsleitung einer Körperschaft in Österreich, so gilt sie als in Österreich ansässig und ist mit dem Welteinkommen in Österreich steuerpflichtig. Sollten die ausländischen Einkünfte, für die eine Ansässigkeitsbescheinigung ausgestellt werden soll (siehe Punkt II des Formulars ZS-A, Angaben über die von der Besteuerung zu entlastenden ausländischen Einkünfte), dem österreichischen Steuerpflichtigen nach österreichischem nationalen Recht nicht zuzurechnen sein, zB im Fall einer funktionslosen Briefkastengesellschaft (vgl. zB VwGH 10.12.1997, 93/13/0185), so kann eine Ansässigkeitsbescheinigung für diese Einkünfte nicht erteilt werden (vgl. Salzburger Steuerdialog 2010, Erlass des BMF vom 18.10.2010, BMF-010221/2575-IV/4/2010, Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen).

Liegt der Ort der Geschäftsleitung jedoch im DBA-Partnerstaat, führt dies zum Verlust der Ansässigkeit in Österreich. Kapitalgesellschaften, die zwar nach nationalem Recht aufgrund des Sitzes in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens allerdings nicht der Welteinkommensbesteuerung unterliegen, weil sie aufgrund der "tie-breaker"-Regelungen des Abkommens als in einem anderen Vertragsstaat ansässig gelten, verlieren die Abkommensberechtigung in Bezug auf die von Österreich mit Drittstaaten abgeschlossenen Abkommen (vgl. die durch das OECD-Update 2008 neu in den Kommentar zum Musterabkommen eingefügte Rz 8.2 zu Art. 4.; Salzburger Steuerdialog 2010, Erlass des BMF vom 18.10.2010, BMF-010221/2575-IV/4/2010, Ausstellung von Ansässigkeitsbescheinigungen). Dies gilt auch für Briefkastenfirmen. Eine Briefkastenfirma ist ein Unternehmen, das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistungen erbringen kann (VwGH 22.3.1995, 93/13/0076). Einer doppelansässigen Gesellschaft, deren Ansässigkeit nach den Feststellungen der österreichischen Abgabenbehörde aufgrund eines DBAs im Ausland gelegen ist, wäre daher die Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung zu versagen. Erforderlichenfalls wäre über die Versagung durch Bescheid abzusprechen.

5

Sitz

Gemäß § 27 Abs. 1 BAO haben Körperschaften, Personenvereinigungen sowie Vermögensmassen ihren Sitz im Sinne der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung.

Der Sitz einer Körperschaft ist rechtsgeschäftlichen Gestaltungen und Bestimmungen zugänglich und damit formal festzustellen. So ist etwa gemäß § 5 AktG als Sitz der AG der Ort, wo die Gesellschaft einen Betrieb hat oder der Ort zu bestimmen, wo sich die Geschäftsleitung befindet oder die Verwaltung geführt wird. Für die GmbH ist im Gesellschaftsvertrag ein Ort im Inland als Sitz zu bestimmen (§§ 4 und 5 GmbHG). Gemäß § 5 GenG muss der Genossenschaftsvertrag den Sitz der Genossenschaft enthalten. Bei Vereinen im Sinne des Vereinsgesetzes 2002 muss der Sitz in den Statuten aufscheinen, das ist der Ort, an dem der Verein seine tatsächliche Hauptverwaltung hat. Die Privatstiftung muss einen Sitz im Inland haben (§ 1 Abs. 1 PSG). Ein fingierter Sitz tritt gegenüber dem tatsächlichen zurück und ist gemäß § 23 BAO abgabenrechtlich ohne Bedeutung (VfGH 22.06.1967, B 25/67, VfSlg 5513).

6

Geschäftsleitung

Als Ort der Geschäftsleitung ist gemäß § 27 Abs. 2 BAO der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Der Ort der Geschäftsleitung muss mit dem Sitz der Körperschaft nicht übereinstimmen. Im Gegensatz zum Sitz der Körperschaft ist der Ort der Geschäftsleitung keinen rechtsgeschäftlichen Gestaltungen und Bestimmungen zugänglich. Der Ort der Geschäftsleitung ist dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird, wo also die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen angeordnet werden, wo die unternehmenslenkenden Dispositionen getroffen werden. Welche Maßnahmen für die Führung des Unternehmens notwendig und wichtig sind, muss im Einzelfall gewichtet und abgewogen werden. Wo die unternehmenslenkenden Dispositionen vollzogen und wirksam werden, ist für die Frage nach dem Ort der Geschäftsleitung nicht wesentlich.

Da § 27 BAO den Mittelpunkt der Geschäftsleitung als bestimmend festlegt, kann eine Körperschaft nur eine Geschäftsleitung haben. Wenn die Geschäftsleitung dezentralisiert ist, ist der Ort der Geschäftsleitung dort, wo sich in organisatorischer Hinsicht die bedeutungsvollste Stelle der Lenkung und Leitung befindet. Wenn sich die kaufmännische und die technische Leitung an verschiedenen Orten befinden, kommt es auf den Ort der kaufmännischen (Ober-) Leitung an.

Als Grundsatz gilt, dass die Geschäftsleitung von den dazu berufenen Organen ausgeübt wird, dh. im Regelfall sind die zur Geschäftsführung berufenen Organe auch die maßgeblichen Entscheidungsträger. Es besteht aber keine Vermutung dafür, dass sie das stets sind. Entscheidend ist, wer die geschäftliche Oberleitung faktisch ausübt.

Ergibt sich aus den besonderen Umständen des Einzelfalles eindeutig, dass die Gesellschafter einer Gesellschaft die tatsächliche Geschäftsleitung völlig an sich ziehen, diese nicht nur beobachten, kontrollieren und fallweise beeinflussen, sondern kontinuierlich in entscheidenden Fragen in die Geschäftsleitung eingreifen und fortlaufend im Geschäftsverkehr die laufenden Beschlüsse von einigem Gewicht selbst fassen und damit de facto Geschäftsführungshandlungen selbst ausführen, kommt es dadurch zur Annahme der geschäftlichen Oberleitung durch die Gesellschafter.

Wird die Geschäftsleitung vom dafür zuständigen Organ vertraglich an eine andere Person übertragen und hat diese die übertragenen Aufgaben grundsätzlich in Abstimmung mit dem Auftraggeber zu erledigen, ist für die Feststellung des Ortes der Geschäftsleitung von der Person des Auftraggebers auszugehen.

Der Ort der Geschäftsleitung wird sich für gewöhnlich dort befinden, wo sich die Büros des oder der leitenden Geschäftsführer befinden. Fehlen Büroräume, kann der Wohnsitz des leitenden Geschäftsführers als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung angesehen werden. Wird die Geschäftsleitung von den beherrschenden Gesellschaftern ausgeübt, wird sich der Ort der Geschäftsleitung dort befinden, wo die Gesellschafter die meisten und die gewichtigsten Entscheidungen treffen.

1.2.1.1 Körperschaften des privaten Rechts (§ 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988)

7

Üblicherweise werden die juristischen Personen des privaten Rechts in Personenverbände (Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit usw.) und in Sachgesamtheiten (Stiftungen, Anstalten, Fonds) gegliedert. Von den juristischen Personen des privaten Rechts sind die juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu unterscheiden.

8

Die Subsumtion rechtlicher Gebilde unter § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 ist zumindest bei den für die Besteuerung wichtigsten Typen der juristischen Personen des privaten Rechts ohne Schwierigkeiten möglich. In Einzelfällen kann zweifelhaft sein, ob bestimmte ausländische Rechtsgebilde einer der österreichischen Grundtypen der juristischen Personen des privaten Rechts entsprechen (Rz 133). Uneinheitlich ist auch die zivilrechtliche Beurteilung von

Vermögensmassen, die zeitlich begrenzt bestehen, wie etwa des ruhenden Nachlasses. Dies berührt die steuerliche Behandlung aber regelmäßig nicht (zB Rz 115).

1.2.1.1.1 Kapitalgesellschaften

9

Kapitalgesellschaften sind die AG, die SE (siehe Rz 11) und die GmbH.

Kapitalgesellschaften entstehen gesellschaftsrechtlich mit der Eintragung im Firmenbuch (zum Beginn der Steuerpflicht und zur Vorgesellschaft siehe Rz 141 bis 152). Die Beendigung der Kapitalgesellschaft kann durch verschiedene Rechtsakte erfolgen (zur steuerlichen Behandlung siehe Rz 153 bis 163, Rz 1424 bis 1453 und Rz 1454 bis 1473).

Das Gesetz unterscheidet zwischen kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften (§ 221 UGB). Das Rechnungswesen der Kapitalgesellschaften ist im Dritten Buch des UGB geregelt. Zu den für alle Unternehmer geltenden Vorschriften (§§ 189 bis 216 UGB) haben Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften des Unternehmensrechts, deren alleiniger, persönlich haftender Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist (Kapitalgesellschaft & Co.) bei der Erstellung des Jahresabschlusses ergänzende teils über die allgemeinen Anordnungen hinausgehende Bestimmungen zu beachten (§§ 221 bis 283 UGB). Bei diesen ergänzenden über die allgemeinen Anordnungen hinausgehenden Bestimmungen für die Erstellung des Jahresabschlusses sind größenabhängige Erleichterungen vorgesehen (§ 242 UGB).

Die Jahresabschlüsse von kleinen Kapitalgesellschaften, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften einen Aufsichtsrat haben müssen, sowie die Jahresabschlüsse von mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften sind durch einen Abschlussprüfer zu prüfen (§§ 268 bis 276 UGB). Der Abschlussprüfer hat über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht anzufertigen (§ 273 UGB). Gemäß § 44 EStG 1988 in Verbindung mit § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 muss der Prüfungsbericht der Körperschaftsteuererklärung beigelegt werden.

1.2.1.1.1.1 Die Aktiengesellschaft (AG) und die Societas Europaea (SE)

10

Die AG ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter mit Einlagen auf das in Aktien zerlegte Grundkapital beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften (§ 1 AktG). Aktionäre können natürliche oder juristische Personen des öffentlichen oder privaten Rechts, Personengesellschaften mit Ausnahme der GesBR, Inländer oder Ausländer sein.

Die Gründung kann zu jedem erlaubten Zweck, auch zu einem ideellen (etwa gemeinnützigen), erfolgen. Mindestens zwei Gründer müssen auftreten. Die Vereinigung

sämtlicher Aktien in der Hand eines Gesellschafters (Einpersonengesellschaften) wird anerkannt (§ 35 AktG).

Das Grundkapital muss mindestens 70.000 Euro betragen (§ 7 AktG). Aktien können entweder als Nennbetragsaktien oder als Stückaktien begründet werden. Nennbetragsaktien müssen auf mindestens einen Euro oder auf ein vielfaches davon lauten. Der Anteil am Grundkapital bestimmt sich nach dem Verhältnis des Nennbetrages der Aktie zum Grundkapital. Stückaktien haben keinen Nennbetrag. Jede Stückaktie ist am Grundkapital in gleichem Umfang beteiligt. Der Anteil am Grundkapital bestimmt sich nach der Zahl der ausgegebenen Aktien. Eigene Aktien darf die AG nur in den in § 65 AktG aufgezählten Fällen erwerben. Dem Erwerb eigener Aktien steht die Inpfandnahme gleich (§ 65b AktG).

Jede Aktiengesellschaft wird durch ihre Organe tätig, das sind der Vorstand, der Aufsichtsrat und die Hauptversammlung.

Pensionskassen (§ 6 Pensionskassengesetz) und Beteiligungsfondsgesellschaften (§ 6 Beteiligungsfondsgesetz) sind zwingend in der Rechtsform der AG zu führen.

11

Die Societas Europaea (SE) ist eine auf Grundlage des Gesetzes über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SEG, BGBl. I Nr. 67/2004 idF des BGBl. I Nr. 53/2011) gegründete, oder durch eine „formwechselnde Umwandlung" aus einer anderen Rechtsform entstandene, der Aktiengesellschaft weitgehend entsprechende Rechtsform. Das SEG dient der Übernahme der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), Amtsblatt Nr. L 294 vom 10. November 2001, S 1 bis 21.

Wesentliche Merkmale der SE sind die örtliche Flexibilität hinsichtlich des Gesellschaftssitzes, der zumindest in der EU relativ leicht von einem Land in ein anderes verlegt werden kann.

Neben der Neugründung der SE kann diese auch durch Verschmelzung oder Umwandlung entstehen.

Eine Besonderheit der SE besteht darin, dass sie hinsichtlich ihrer inneren Verfassung zwischen dem dualistischen und dem monistischen System wählen kann. Das dualistische System entspricht dem Aufbau der österreichischen AG mit Vorstand und Aufsichtsrat. Im monistischen System wird die Aufgabe der Geschäftsführung und deren Kontrolle von einem einheitlichen Organ, dem Verwaltungsrat, besorgt. Innerhalb dieses Organes kann aber die Satzung vorsehen, dass einzelnen Mitgliedern des Verwaltungsrates die Geschäftsführung übertragen wird (geschäftsführende Direktoren), während die übrigen Mitglieder überwachende Funktionen übernehmen.

1.2.1.1.1.2 Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)

12

Das Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, RGBl. Nr. 58/1906, enthält keine Begriffsbestimmung, sie ist aber analog zur gesetzlichen Begriffsbestimmung der AG eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, deren Gesellschafter mit Einlagen auf das in Stammanteile zerlegte Stammkapital beteiligt sind, ohne für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften. Die Gesellschaft kann nach § 1 Abs. 1 GmbHG grundsätzlich zu jedem gesetzlich zulässigen, auch ideellen Zweck, durch eine Person (Einmanngesellschaft) oder mehrere Personen gegründet werden. Gesellschafter können natürliche oder juristische Personen des öffentlichen oder privaten Rechts, Personengesellschaften mit Ausnahme der GesBR, Inländer oder Ausländer sein.

Das Stammkapital muss mindestens 35.000 Euro erreichen und besteht aus den Stammeinlagen der einzelnen Gesellschafter, deren jede mindestens 70 Euro betragen muss. Grundsätzlich muss mindestens die Hälfte des Stammkapitals durch bar zu leistende Stammeinlagen voll aufgebracht werden. Die Einzahlung von weniger als der Hälfte des Stammkapitals ist in Ausnahmefällen zulässig (§ 6a Abs. 2 bis 4 GmbHG).

Jede GmbH wird durch ihre Organe tätig, das sind ein oder mehrere Geschäftsführer und die Generalversammlung. Ein Aufsichtsrat ist in den im § 29 GmbHG aufgezählten Fällen verpflichtend.

1.2.1.1.2 Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (Gen)

1.2.1.1.2.1 Allgemeines

13

Genossenschaften sind Vereine von nicht geschlossener Mitgliederzahl, die im Wesentlichen der Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder dienen (§ 1 GenG). Die Genossenschaft ist eine Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit. Die Tätigkeit der Genossenschaft muss in erster Linie auf die Abgabe der von ihr erbrachten Leistungen an ihre Mitglieder zu Selbstkosten gerichtet sein. Die Verfolgung von ideellen oder politischen Zwecken kann grundsätzlich nicht Gegenstand einer Genossenschaft sein.

Erzielt eine Genossenschaft einen Gewinn, kann dieser nach Maßgabe des Genossenschaftsvertrages dem für die Selbstfinanzierung gebildeten Reservefonds zugeführt oder an die Mitglieder verteilt werden. Die Verteilung des Gewinnes in Form von Vergütungen oder Nachzahlungen ist möglich.

Genossenschaften können sich an Kapitalgesellschaften, anderen Genossenschaften, Vereinen, Personengesellschaften und Gesellschaften bürgerlichen Rechts beteiligen. Die

Beteiligung muss der Erfüllung des satzungsmäßigen Zweckes dienen und darf nicht überwiegend zur Erzielung von Erträgen eingegangen werden.

Mitglieder einer Genossenschaft können alle natürlichen und juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts, somit auch andere Genossenschaften sein. Stille Gesellschaften und bürgerlich rechtliche Gesellschaften können nicht Mitglied einer Genossenschaft sein.

Die Genossenschaft wird durch schriftlichen Vertrag (Statut) von mindestens zwei Personen gegründet und entsteht mit der Eintragung im Firmenbuch. Zwischen der Gründung und der Eintragung liegt eine Vorgesellschaft vor (zum Beginn der Steuerpflicht und zur Vorgesellschaft Rz 141 bis 152). Die Auflösung der Genossenschaft ist in den §§ 36 und 40 ff GenG geregelt. Nach der Auflösung wird die Genossenschaft liquidiert (§§ 41 bis 51 GenG).

Die Genossenschaft wird durch ihre Organe tätig, das sind der Vorstand und die Generalversammlung. Ein Aufsichtsrat ist verpflichtend vorgesehen, wenn die Genossenschaft dauernd mindestens 40 Arbeitnehmer beschäftigt (§ 24 Abs. 1 GenG). Alle Organe der Genossenschaft sind durch Genossenschafter zu besetzen.

Gemäß § 22 GenG ist der Vorstand verpflichtet, dafür zu sorgen, dass die erforderlichen Bücher geführt werden. Die Grundsätze der Bilanzerstellung, Gewinnberechnung, Bilanzprüfung und der Gewinn- bzw. Verlustverteilung sind gemäß § 5 Z 6 GenG statutarisch festzulegen. Das dritte Buch des Unternehmensgesetzbuches (§§ 189 bis 216 UGB) enthält keine konkreten Regelungen betreffend Genossenschaften. Genossenschaften unterliegen der Rechnungslegungspflicht nach dem UGB nur dann, wenn die Umsatzerlöse ihres Betriebes 700.000 Euro pro Geschäftsjahr übersteigen (§ 189 Abs. 1 Z 2 UGB).

1.2.1.1.2.2 Arten von Genossenschaften

14

Das KStG 1988 spricht von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bezieht sich damit ausschließlich auf privatrechtlich organisierte Genossenschaften im Sinne des GenG. Öffentlich-rechtliche Genossenschaften, wie zB Siedlungswassergenossenschaften sind davon nicht umfasst.

Es gibt unterschiedliche Arten von privatrechtlich organisierten Genossenschaften. Unterschieden wird:

Nach Wirtschaftszweigen:

- landwirtschaftliche Genossenschaften
- gewerbliche Genossenschaften

- Konsumgenossenschaften (Verbrauchergenossenschaften)
- Wohnungsgenossenschaften

Nach der wirtschaftlichen Tätigkeit:

- In § 1 GenG werden beispielsweise aufgezählt die Kredit-, Einkaufs-, Verkaufs-, Konsum-, Verwertungs-, Nutzungs-, Bau-, Wohnungs- und Siedlungsgenossenschaften

Nach der rechtlichen Organisation:

- Genossenschaften mit unbeschränkter Haftung
- Genossenschaften mit beschränkter Haftung
- Genossenschaften mit Geschäftsanteilshaftung
- Genossenschaften, die der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194/1994 unterliegen; andere Genossenschaften

1.2.1.1.2.3 Geschäftsbetrieb

15

Der wesentliche Zweck einer Genossenschaft ist die Förderung ihrer Mitglieder. Ausgehend davon werden die Geschäfte der Genossenschaften unterschieden in:

Zweckgeschäfte (Hauptgeschäfte)

Das sind Geschäfte, die dem satzungsmäßigen Zweck der Genossenschaft entsprechen wie zB die Überlassung einer Dreschmaschine bei einer landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaft oder der Ankauf von Milch bei einer Molkereigenossenschaft. Zweckgeschäfte können mit Mitgliedern und mit Nichtmitgliedern der Genossenschaft geschlossen werden. Geschäfte mit Nichtmitgliedern können entweder freiwillig abgeschlossen werden oder sind auf Grund von Gesetzen, Verordnungen usw. verpflichtend abzuschließen (zwangsweise Nichtmitgliedergeschäfte).

16

Gegengeschäfte

Das sind jene Geschäfte, die zur Durchführung der Zweckgeschäfte erforderlich sind, zB der Ankauf einer Dreschmaschine durch eine landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaft oder der Verkauf von Milch und Molkereiprodukten durch eine Molkereigenossenschaft. Die Gegengeschäfte werden in der Regel mit Nichtmitgliedern geschlossen.

17

Hilfsgeschäfte

Diese fördern oder ermöglichen die Durchführung der Zweckgeschäfte oder Gegengeschäfte und stehen mit diesen in unmittelbarem Zusammenhang. Hilfsgeschäfte wie zB der An- und Verkauf von Inventar oder sonstigen Anlagegütern, der Ankauf von Büromaterial usw. ergeben sich aus dem normalen Geschäftsbetrieb. Auch Zukäufe von Nichtmitgliedern können Hilfsgeschäfte sein, wenn die Genossenschaft den Betrieb nur mit diesen Zukäufen aufrechterhalten kann. Geringwertige Zukäufe, die zur Herstellung von Endprodukten erforderlich sind, stellen ebenfalls Hilfsgeschäfte dar.

18

Nebengeschäfte

Diese stehen mit den Zweckgeschäften in keinem Zusammenhang und entsprechen damit nicht dem Satzungszweck (zB der Ankauf von Eiern und Geflügel durch eine Molkereigenossenschaft). Solche Nebengeschäfte sind nur nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen zulässig.

1.2.1.1.3 Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

19

Die rechtliche Grundlage der Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit ist das am 1. Jänner 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 (§ 8 Abs. 1 VAG 2016). Drittlands-Unternehmen, welche die Vertragsversicherung im Inland betreiben, müssen eine in das Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung mit einer eigenen Geschäftsleitung haben (§ 13 Abs. 1 VAG 2016).

Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sind 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 (§ 44 VAG 2016). Aus den Beiträgen ist ein satzungsmäßig bestimmter Teil einer Rücklage zur Deckung von Verlusten aus dem Geschäftsbetrieb (Sicherheitsrücklage) zuzuführen (§ 45 VAG 2016). Weiters ist eine Risikorücklage zu bilden, die ebenfalls zur Deckung von Verlusten dient (§ 143 VAG 2016).

Reichen 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 (§ 44 Abs. 2 VAG 2016).

20

Das VAG 2016 unterscheidet zwischen großen Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (§ 35 ff VAG 2016) und kleinen Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit (§ 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 Erteilung der Konzession (§ 69 Abs. 2 VAG 2016); sie können sich freiwillig ins Firmenbuch eintragen lassen. Zu welcher Kategorie ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit gehört, wird ausschließlich von der FMA entschieden (§ 69 Abs. 4 VAG 2016).

Die Organe eines großen Versicherungsvereines auf Gegenseitigkeit sind der Vorstand, der Aufsichtsrat und als oberstes Organ die Mitgliederversammlung (Mitgliedervertretung; § 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 § 127 VAG 2016 kann sich ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit an Kapitalgesellschaften, anderen Gesellschaften oder an Einzelunternehmen beteiligen. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit dürfen mit Zustimmung des obersten Organs nachrangige Verbindlichkeiten gemäß § 170 Abs. 1 Z 2 VAG 2016 eingehen und darüber Wertpapiere ausgegeben (§ 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 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; 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.

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.

1.2.1.1.4 Vereine

22

Ein Verein im Sinne des § 1 Vereinsgesetz 2002 (VerG) ist ein auf Dauer angelegter, mit Rechtpersönlichkeit ausgestatteter Zusammenschluss von mindestens zwei Personen auf Grund von Statuten, zur Verfolgung eines bestimmten, gemeinsamen, ideellen Zweckes. Er darf nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein und sein Vermögen nur im Sinne des Vereinszweckes einsetzen. Das Vereinsgesetz ist auf Zusammenschlüsse, die, zwingend oder in freier Rechtsformwahl, in anderer Rechtsform gebildet werden, nicht anzuwenden (§ 1 Abs. 3 VerG).

Der Zweck des ideellen Vereines ist ohne Gewinnabsicht zu erfüllen. Die Erfüllung dieser Aufgaben wird primär aus Mitgliedsbeiträgen, Spenden und Subventionen finanziert. In der Regel wird damit nicht das Auslangen gefunden, weshalb ideelle Vereine oft eine wirtschaftliche (Neben-) Tätigkeit entfalten. Dadurch wird oft eine vereins- und abgabenrechtliche Abgrenzung zum Typus "wirtschaftlicher Verein" erforderlich.

Ideelle Vereine kommen als Hauptvereine oder als Zweigvereine vor (siehe § 1 Abs. 4 VerG). Weiters bestehen Dachverbände (siehe § 1 Abs. 5 VerG). Alle drei Vereinsformen besitzen grundsätzlich Rechtspersönlichkeit.

Die Organisation des Vereines wird in den Statuten geregelt. Der Mindestinhalt der Statuten ist in § 3 Abs. 2 VerG geregelt. Die Vereinstätigkeit muss auf längere Dauer ausgerichtet sein. Als Mitglieder können sowohl natürliche wie auch juristische Personen beitreten. Die

Organe des Vereins sind in der Regel die Mitglieder- bzw. Generalversammlung, das Leitungsorgan (der Vorstand), das aus mindestens zwei natürlichen Personen bestehen muss, die Rechnungsprüfer und allenfalls ein Aufsichtsorgan (vergleichbar dem Aufsichtsrat) sowie das Schiedsgericht.

Die Bildung des Vereines muss der Vereinsbehörde angezeigt werden, welche den Verein binnen vier (beziehungsweise sechs) Wochen untersagen kann (§ 12 VerG). Wenn keine Untersagung des Vereins erfolgt oder wenn die Vereinsbehörde vor Ablauf der Frist mit Bescheid erklärt, den Verein nicht zu untersagen, kann dieser seine Tätigkeit aufnehmen.

Die Vereinsbehörden haben für ihren Bereich ein Vereinsregister zu führen, das Bundesministerium für Inneres ein Zentrales Vereinsregister. Das Vereinsregister ist als öffentliches Buch anzusehen, in dem jedermann Einsicht zu gewähren ist. Es beinhaltet die wesentlichen Daten über den Verein wie Sitz, Anschrift, Organe usw.

Der Verein kann sich freiwillig auflösen oder behördlich unter bestimmten Voraussetzungen aufgelöst werden. Im Liquidationsstadium bleibt der Verein rechtsfähig.

Siehe weiters VereinsR 2001 Rz 5.

1.2.1.1.5 Stiftungen, Fonds, Anstalten und andere rechtsfähige Zweckvermögen

23

Es wird zwischen Zweckvermögen mit und ohne Rechtspersönlichkeit und zwischen solchen des öffentlichen und des privaten Rechts unterschieden. Zweckvermögen, die Rechtspersönlichkeit besitzen, sind juristische Personen in Form von Vermögensmassen (Sachgesamtheiten). Sie haben keine Mitglieder, sondern nur Nutznießer (Destinatäre). Bezüglich der Zweckvermögen des öffentlichen Rechts und der nichtrechtsfähigen Zweckvermögen siehe Rz 49 bzw. 114.

1.2.1.1.5.1 Stiftungen, Fonds, Stiftungsarten

24

Das Stiftungs- und Fondswesen ist in Gesetzgebung und Vollziehung Bundessache, wenn der Zweck einer Stiftung oder eines Fonds über den Interessenbereich eines Landes hinausgeht. Sonst ist Landeszuständigkeit gegeben.

Es gibt mehrere Arten von Stiftungen. Für die steuerliche Behandlung wird zwischen öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Stiftungen, rechtsfähigen oder nichtrechtsfähigen Stiftungen, gemeinnützigen oder eigennützigen Stiftungen und inländischen oder ausländischen Stiftungen unterschieden. Hinsichtlich der Rechtsquellen ist zu unterscheiden zwischen Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015,

landesgesetzlichen Stiftungen und Stiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz sowie Stiftungen auf Grund von Sondergesetzen.

25

Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015

Das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 (BStFG 2015), BGBl. I Nr. 160/2015, ist nur auf Stiftungen und Fonds anzuwenden, deren Vermögen durch privatrechtlichen Widmungsakt zur Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Aufgaben bestimmt ist, sofern sie nach ihrem Zweck über den Interessenbereich eines Landes hinausgehen. Als Stifter können eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen auftreten. Nicht unter das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 fallen

- Stiftungen, die durch ein Bundes- oder Landesgesetz errichtet werden
- Stiftungen, die Hoheitsaufgaben zu verrichten haben
- Stiftungen, die für Zwecke einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgemeinschaft errichtet werden, soweit nicht nach § 1 Abs. 2 BStFG 2015 ausdrücklich die Zuständigkeit dieses Gesetzes gegeben ist.

Gemäß § 2 Abs. 1 BStFG 2015 sind Stiftungen durch eine Anordnung des Gründers dauernd gewidmete Vermögen mit Rechtspersönlichkeit, deren Erträgnisse der Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke dienen. Fonds sind gemäß § 2 Abs. 2 BStFG 2015 durch eine Anordnung des Fondsgründers nicht auf Dauer gewidmete Vermögen mit Rechtspersönlichkeit, die der Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke dienen. Der Fonds unterscheidet sich von der Stiftung somit durch seine zeitliche Begrenzung. Der Gemeinnützigkeitsbegriff des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes 2015 deckt sich mit dem der BAO (§ 2 Abs. 3 und 4 BStFG 2015).

Stiftungen und Fonds im Sinne des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes 2015 entstehen als Rechtsperson mit der Eintragung in das Stiftungs- und Fondsregister (§ 6 Abs. 2 BStFG 2015). Das BMI hat über diese Rechtspersonen ein Register zu führen, über dessen Inhalt Auskunftspflicht besteht (§ 22 BStFG 2015).

26

Landesgesetzliche Stiftungen

Landesgesetzliche Regelungen betreffend Stiftungen und Fonds gibt es in allen neun Bundesländern in Form der Landes-Stiftungs- und Fondsgesetze und zwar nach dem

- Burgenländischen Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 37/1995;
- Kärntner Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 27/1984;

- Niederösterreichischen Landes-Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 92/1976;
- Oberösterreichischen Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 31/1988;
- Salzburger Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 70/1976;
- Steiermärkischen Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 69/1988;
- Tiroler Stiftungs- und Fondsgesetz 2008, LGBl. Nr. 26/2008;
- Vorarlberger Gesetz über Stiftungen und Fonds, LGBl. Nr. 17/2003;
- Wiener Landes-Stiftungs- und Fondsgesetz, LGBl. Nr. 14/1988.

27

Privatstiftungen

Rechtsgrundlage für Privatstiftungen ist das Privatstiftungsgesetz, BGBl. Nr. 694/1993 (PSG). Die Privatstiftung ist Rechtsperson, der vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen. Sie muss einen inländischen Sitz haben. Sie wird durch die Stiftungserklärung errichtet und entsteht mit der Eintragung im Firmenbuch. Das Vermögen kann in beweglichen, unbeweglichen, körperlichen, unkörperlichen Sachen, Sachgesamtheiten, aber auch in Dienstleistungen bestehen und muss bereits vor der Errichtung gewidmet sein. Stifter, Begünstigter und Letztbegünstigter können natürliche oder juristische Personen sein. Wenn das Mindestvermögen (70.000 Euro) nicht in bar aufgebracht wird (§ 4 PSG), ist eine Gründungsprüfung vorzunehmen.

Organe der Privatstiftung sind der Stiftungsvorstand, der Stiftungsprüfer und gegebenenfalls der Aufsichtsrat. Für die Rechnungslegung ist der Stiftungsvorstand verantwortlich. Die Privatstiftung ist kein Unternehmer im Sinne des UGB kraft Rechtsform, sie ist aber zur unternehmensrechtlichen Buchführung verpflichtet (§ 18 PSG).

Die §§ 34 bis 38 PSG regeln den Widerruf, die Auflösung, Abwicklung, Löschung und Umwandlung der Privatstiftung.

Zur Besteuerung siehe die StiftR 2009 Teil 1.

1.2.1.1.5.2 Anstalten

28

Nach der Rechtsprechung des Verfassungs- und des Verwaltungsgerichtshofes ist für eine Anstalt ein Bestand an Mitteln persönlicher und sachlicher Art wesentlich, der für Dauer bestimmt ist, dem durch Einsatz der Mittel verfolgten Zweck der öffentlichen Verwaltung zu dienen (VfGH 18.12.1957, KR-1/57, VfSlg 3296; VwGH 1.7.1975, 0445/75). Wesentlich ist

auch die Widmung des Sachkomplexes für einen mehr oder weniger unbestimmten, vom Rechtsträger des Sachkomplexes verschiedenen Personenkreis.

Eine Anstalt kann – je nach Ausgestaltung – eine Körperschaft des öffentlichen Rechts oder einen juristische Person des privaten Rechts sein.

1.2.1.1.5.3 Sammelvermögen

29

Dem Sammelvermögen fehlt im Unterschied zur Stiftung die dauernde Widmung. Unter Sammelvermögen wird Vermögen verstanden, das durch Sammlung für bestimmte Zwecke aufgebracht wird (zB zur Errichtung eines Denkmals, Unterstützung von Flüchtlingen oder politisch Verfolgten ua.). Überwiegend wird die eigene Rechtspersönlichkeit des Sammelvermögens abgelehnt und herrenloses Vermögen angenommen, das noch in niemandes Eigentum steht. Ein körperschaftsteuerpflichtiges Gebilde gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 in Verbindung mit § 3 KStG 1988 kann dann vorliegen, wenn das Sammelvermögen in treuhändischer Verwaltung der Sammler Einkünfte abwirft.

1.2.1.1.6 Kreditinstitute

30

Die allen Kreditinstituten gemeinsamen Angelegenheiten werden im BWG (Bankwesengesetz) geregelt. Bank ist, wer auf Grund des Bankwesengesetzes (BGBl. Nr. 532/1993) oder des Nationalbankgesetzes 1984, BGBl. Nr. 50/1984, berechtigt ist, Bankgeschäfte zu betreiben (§ 1 Abs. 1 BWG).

Das BWG enthält einige Bestimmungen, die auch abgabenrechtlich von Bedeutung sind, etwa betreffend die Einbringung in eine Bank AG (§ 92 BWG), die Haftrücklage (§ 23 Abs. 6 BWG; Rz 1331 bis 1339) oder das Bankgeheimnis (§ 38 BWG).

31

Gemäß § 43 Abs. 1 BWG sind auf die Jahresabschlüsse der Kreditinstitute unabhängig von deren Größe und Rechtsform auch die Bestimmungen des dritten Buches des Unternehmensgesetzbuches (UGB), die den Jahresabschluss großer Aktiengesellschaften regeln, sinngemäß anzuwenden.

Die Bilanzen und die Gewinn- und Verlustrechnungen aller Kreditinstitute sind entsprechend der Gliederung der in den Anlagen des BWG enthaltenen Formblätter aufzustellen. Die Anlagen bilden einen Bestandteil des BWG. Wegen der Besonderheiten bei den verschiedenen Formen der Kreditinstitute (Kapitalgesellschaften, Kreditgenossenschaften, Landes-Hypothekenbanken, Sparkassen) weichen die Gliederungsvorschriften hinsichtlich bestimmter Positionen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung voneinander ab. Die

Aufgliederung gemäß den Formblättern ist das Mindesterfordernis. Freiwillige weitere Aufgliederungen und Aufgliederungsvorschriften, die sich aus Abgabenvorschriften ergeben (zB für Pensions- oder Abfertigungsrückstellungen), werden durch die Gliederungsvorschriften nicht berührt.

Besondere Bewertungsregeln sind in den §§ 55 bis 58 BWG enthalten, im Übrigen gelten die allgemeinen Bewertungsregeln des Unternehmens- und Steuerrechts.

Die Jahresabschlüsse von Kreditinstituten sind gemäß den §§ 60 ff BWG durch Bankprüfer zu prüfen. Das sind beeidete Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfgesellschaften oder Prüfungsverbände (Sparkassenprüfungsverband, der Österreichische Genossenschaftsverband und der Österreichische Raiffeisenverband).

1.2.1.1.7 Sparkassen

32

Rechtsgrundlage für Sparkassen ist das Sparkassengesetz, BGBl. Nr. 64/1979 idF BGBl. I Nr. 152/2009. Sparkassen sind juristische Personen des privaten Rechts mit einer eigenen rechtlichen Organisation. Sie entstehen mit der Eintragung in das Firmenbuch. Als Gemeindesparkassen sind sie in ihrer Gebarung und ihrer Geschäftsführung von den für sie haftenden Gemeinden und als Vereinssparkassen von den sie gründenden Sparkassenvereinen und den Sitzgemeinden unabhängig.

Gemeinden, Sparkassenvereine sowie sonstige juristische und natürliche Personen sind von jeder Beteiligung am Vermögen oder Gewinn der Sparkassen ausgeschlossen. Auch eine stille Beteiligung ist nicht möglich.

Beim Sparkassenverein im Sinne des § 4 Sparkassengesetz handelt es sich nicht um einen Verein im Sinne des VerG, sondern um einen Verein sui generis.

Bausparkassen sind Kreditinstitute, die nach dem Bausparkassengesetz, BGBl. Nr. 532/1993, berechtigt sind, das Bauspargeschäft zu betreiben.

33

Die besondere Rechtsnatur der Sparkassen und die Besonderheiten ihrer Eigentums- und Vermögensverhältnisse erfordern gegenüber den anderen Banken eine anders gestaltete Rechnungslegung und Gewinnverwendung. Der Gewinn kann, da es keine Kapitalbeteiligten gibt, nicht ausgeschüttet werden und dient vor allem der Stärkung des Eigenkapitals (verdeckte Ausschüttungen sind aber auch bei Sparkassen möglich, VwGH 30.4.1965, 2325/63; siehe auch Rz 588 und 920). Der Gewinn ist, soweit er nicht steuerwirksamen Rücklagen zugeführt wird, unter Beachtung der Bestimmung des § 22 Sparkassengesetz

einer Sicherheitsrücklage zuzuführen. Die Sicherheitsrücklage bildet zusammen mit dem Gründungskapital gewissermaßen das Grund- bzw. Stammkapital der Sparkasse.

Von Sparkassen kann auch eine so genannte Widmungsrücklage gebildet werden. Diese dient bestimmten Zwecken (zB Förderung karitativer oder sozialer Einrichtungen oder bedeutsamen kulturellen Vorhaben). Die Bildung einer Widmungsrücklage ist beschränkt. Die Verwendung dieser Rücklage ist der FMA anzuzeigen.

1.2.1.1.8 Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform, Siedlungsträger

34

Zur Begriffsbestimmung siehe Rz 50 bis 55. Soweit sie nicht auf Grund (landes)gesetzlicher Vorschriften Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, können sie je nach ihrer Verfassung Körperschaften des privaten Rechts oder unter Umständen Personengesellschaften sein.

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.

1.2.1.2 Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988)

1.2.1.2.1 Begriff und Hoheitsbetriebe

1.2.1.2.1.1 Allgemeines

35

Die inländischen Körperschaften öffentlichen Rechts sind als solche nicht unbeschränkt steuerpflichtig, sie unterliegen gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 der beschränkten

Steuerpflicht mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988. Unbeschränkt steuerpflichtig sind lediglich die Betriebe gewerblicher Art solcher Körperschaften (Rz 64 bis Rz 88).

1.2.1.2.1.2 Begriff

36

Unter dem Begriff Körperschaft öffentlichen Rechts ist im Abgabenrecht die juristische Person öffentlichen Rechts allgemein zu verstehen. Es ist ein Sammelbegriff für alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Soweit sich daher Abgabenvorschriften auf Körperschaften öffentlichen Rechts beziehen, sind regelmäßig auch öffentlich-rechtliche Anstalten, Stiftungen und Fonds davon betroffen (VwGH 6.10.1976, 2105/75). Demnach unterliegen auch Betriebe gewerblicher Art von öffentlich-rechtlichen Anstalten, Stiftungen und Fonds der Körperschaftsteuer. Manchmal steht auch der Begriff ”Selbstverwaltungskörper" für ”Körperschaft öffentlichen Rechts" (so zB im Bundesgesetz über die Kammern der gewerblichen Wirtschaft, Wirtschaftskammergesetz 1998, BGBl. Nr. 103/1998).

Juristische Personen öffentlichen Rechts entstehen durch Gesetz oder durch Verwaltungsakt auf Grund gesetzlicher Ermächtigung oder werden durch einen solchen anerkannt; ihre Auflösung erfolgt in entsprechender Weise. Darüber hinaus ist nach der Judikatur des VwGH eine juristische Person auch dann als öffentlich-rechtlich anzuerkennen, wenn deren öffentlich-rechtlicher Charakter aus dem Zusammenhang der gesetzlichen Regelung klar zu erkennen ist, auch wenn der Gesetzgeber diese nicht ausdrücklich als juristische Person des öffentlichen Rechts bezeichnet. Öffentlich-rechtlicher Charakter ist demnach einer juristischen Person dann zuzuerkennen, wenn sie mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattet, Aufgaben der öffentlichen Verwaltung erfüllt und Zwangsbestand hat (VwGH 22.1.1974, 0399/73). Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass es sich beim Begriff der Körperschaften öffentlichen Rechts um einen Typusbegriff handelt; eine Beurteilung hat daher anhand sämtlicher Merkmale zu erfolgen.

1.2.1.2.1.3 Hoheitsbetrieb

37

Jener Tätigkeitsbereich, der auf die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben gerichtet ist (Hoheitsbetrieb), unterliegt nicht der Besteuerung. Als Indiz für die Ausübung öffentlicher Gewalt wird in § 2 Abs. 5 KStG 1988 das Merkmal des Annahmezwanges angeführt (VwGH 19.10.1972, 2119/71). Darüber hinaus muss die Körperschaft öffentlichen Rechts zum Erreichen ihres Zieles in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete Hoheitsakte setzen und sich nicht der gleichen Mittel bedienen, wie sie das Privatrecht jedermann zur

Verfügung stellt (zB Arbeits- oder Bestandverträge, VwGH 30.5.1952, 1796/51, VwGH 6.4.1955, 3302/54, VwGH 14.12.1962, 0913/62, VwGH 5.5.1965, 2052/64).

Beispiel:

Der Thermalwasserbetrieb einer Gemeinde wird zwar für Zwecke der öffentlichen Verwaltung betrieben, dennoch stellt das Benützungsentgelt für die Abgabe von Thermalwasser ein privatrechtliches Entgelt dar, wenn aus den einschlägigen Rechtsvorschriften nicht erkennbar ist, dass die Gemeinde berechtigt wäre, bei Einhebung dieser Geldleistungen hoheitlich vorzugehen. Da die von der Gemeinde eingehobenen Geldleistungen aus diesem Grund keine Abgaben darstellen, handelt es sich bei der Abgabe von Thermalwasser um keine hoheitliche Tätigkeit.

38

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).

39

Die von katholischen Orden und Kongregationen geführten Schulen mit Öffentlichkeitsrecht sind als Hoheitsbetriebe anzusehen. Dies gilt auch für die mit solchen Schulen verbundenen Internate und Schülerheime desselben Rechtsträgers, wenn sie wie die Bundeskonvikte nach dem Prinzip der Selbsterhaltung betrieben werden und keine auf Gewinn gerichtete Tätigkeit ausüben. Desgleichen ist die Herausgabe von Kirchenzeitungen, Broschüren und ähnlichen Publikationen als Hoheitsbetrieb zu beurteilen, wenn die darin enthaltenen Beiträge auf die Erweiterung des religiösen Gewissens, die Stärkung des Charakters und die moralische und religiöse Standfestigkeit des Lesers gerichtet sind, wenn diese Art der Belehrung auch deutlich als Hauptzweck in Erscheinung tritt und wenn darüber hinaus der für den kommerziellen Pressebetrieb typische Inhalt (zB Annoncen, Todesanzeigen usw.) von untergeordneter Bedeutung (dh. nicht mehr als 10% der Druckseiten, siehe VwGH 28.11.1980, 1709/77) ist. Entgeltlich durchgeführte Führungen in Kirchen, Klöstern und Stiften erfüllen nicht die Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art, wenn sich

diese wirtschaftliche Betätigung von den übrigen hoheitsrechtlichen Aufgaben des betreffenden kirchlichen Rechtsträgers nicht genügend abgrenzen und abspalten lässt.

40

Der Hoheitsbetrieb muss der Ausübung öffentlicher Gewalt nicht ausschließlich, sondern überwiegend dienen. Bilden hoheitliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten eine untrennbare Einheit, so liegt ein Mischbetrieb vor (Rz 75 bis 77).

41

Eine Zusammenfassung von Hoheitsbetrieben mit steuerpflichtigen Betrieben gewerblicher Art ist mit steuerlicher Wirkung nicht möglich. So kann ein steuerfreies Trinkwasserwerk mit einem steuerpflichtigen Elektrizitätswerk auch dann steuerlich nicht zusammengefasst werden, wenn diese Betriebe organisatorisch in die Körperschaft öffentlichen Rechts (zB Stadtwerke) eingegliedert sind.

Gemäß § 2 Abs. 5 KStG 1988 gelten als Hoheitsbetriebe:

- Wasserwerke, die überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen
- Forschungsanstalten (zB Universitäten)
- Wetterwarten
- Friedhöfe
- Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung
- Anstalten zur Desinfektion
- Anstalten zur Leichenverbrennung
- Anstalten zur Müllbeseitigung
- Anstalten zur Straßenreinigung
- Anstalten zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen.

Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung siehe § 2 Abs. 3 UStG 1994 und Erlass des BMF vom 2. Juli 1973, 254.183-10a/73, AÖF Nr. 221/1975.

Die „Einbringung" von Hoheitsbetrieben im Sinne des § 2 Abs. 5 KStG 1988 fällt nicht unter Art. III UmgrStG, sondern unterliegt dem allgemeinen Ertragsteuerrecht folgend § 6 Z 14 EStG 1988. Dabei ist grundsätzlich auch ein Firmenwert zu berücksichtigen, dessen Anschaffungskosten auf Seiten des Erwerbers gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen sind (VwGH 28.5.2019, Ro 2018/15/0002; siehe dazu auch UmgrStR 2002 Rz 710).

1.2.1.2.2 Aufzählung von Körperschaften öffentlichen Rechts

1.2.1.2.2.1 Gebietskörperschaften

42

Gebietskörperschaften sind der Bund, die Länder und Gemeinden, sowie die Gemeindeverbände. Gemeindeverbände können gemäß Art. 116 Abs. 3 B-VG zur Besorgung bestimmter Angelegenheiten gegründet werden, zB für die Errichtung und Erhaltung öffentlicher Pflichtschulen oder für die Besorgung sanitärer Aufgaben. Den öffentlich-rechtlichen Status von Gemeindeverbänden bestätigte der VfGH 16.3.1955, B 189/55.

43

Zusammenschlüsse von Gemeinden zur gemeinsamen Abwicklung von Verwaltungsgeschäften (Verwaltungsgemeinschaften) sind keine Körperschaften öffentlichen Rechts und im Regelfall auch keine Betriebe gewerblicher Art. Die so genannten Urbarialgemeinden (Realgemeinden) können je nach Ausgestaltung bzw. Status Körperschaften öffentlichen oder privaten Rechts sein.

1.2.1.2.2.2 Kirchen und Religionsgesellschaften

44

Unter gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften können nur die durch österreichische Gesetze anerkannten Gemeinschaften verstanden werden. Dazu gehören etwa

- die Altkatholische Kirche Österreichs
- die Armenisch-Apostolische Kirche in Österreich,
- die Evangelische Kirche A.B. und H.B.,
- die Evangelisch-methodistische Kirche in Österreich,
- die Freikirchen in Österreich,
- die Griechisch-orientalische Kirche (=orthodoxe) Kirche in Österreich mit folgenden Kirchengemeinschaften:
  - die Bulgarisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Heiligen Iwan Rilski
  - die Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Heiligen Georg
  - die Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Heiligen Dreifaltigkeit
  - die rumänische Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Heiligen Auferstehung,
  - die Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Heiligen Nikolaus
  - die Serbische griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Heiligen Sava

- die Islamische Glaubensgemeinschaft in Österreich,
- die Islamische Alevitische Glaubensgemeinschaft in Österreich,
- die Israelitische Religionsgesellschaft,
- Jehovas Zeugen in Österreich
- die Katholische Kirche (lateinischer, griechischer, armenischer Ritus),
- die Kirche Jesu Christi der Heiligen der letzten Tage (Mormonen) in Österreich,
- Koptisch-Orthodoxe Kirche in Österreich
- die Neuapostolische Kirche in Österreich,
- die Österreichische Buddhistische Religionsgesellschaft,
- die Syrisch-Orthodoxe Kirche

45

Zu den Körperschaften öffentlichen Rechts gehören sämtliche Einrichtungen der katholischen Kirche, die mit Rechtswirksamkeit für den staatlichen Bereich kanonisch errichtet worden sind. Danach kommt insbesondere folgenden Einrichtungen Rechtspersönlichkeit zu:

Der Österreichischen Bischofskonferenz, der Superiorenkonferenz der männlichen Ordensgemeinschaften, der Vereinigung der Frauenorden, der Kirchenprovinz, der Diözese, dem Bischöflichen Stuhl, dem Kapitel, der Pfarrkirche (Kirchenfabrik), dem Pfründen- oder Benefizialvermögen, den Orden und Kongregationen, der Religiösen Gesellschaft, dem Weltlichen Institut, der Kirchlichen Vereinigung, der Selbständigen Stiftung, der Caritas, den einzelnen Diözesen und den sonstigen vom Ordinarius errichteten und von ihm mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Instituten.

Körperschaften öffentlichen Rechts sind auch die Gemeinden und Einrichtungen der Evangelischen Kirche gemäß §§ 3 und 4 Bundesgesetz vom 6. Juli 1961 über äußere Rechtsverhältnisse der Evangelischen Kirche, BGBl. Nr. 182/1961 idF BGBl. I Nr. 92/2009, insoweit sie bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Bundesgesetzes bestanden haben. Danach errichtete Gemeinden und nach kirchlichem Recht mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete Einrichtungen der Evangelischen Kirche erlangen auch für den staatlichen Bereich Rechtspersönlichkeit des öffentlichen Rechts mit dem Tage des Einlangens der von der evangelischen Kirchenleitung ausgefertigten Anzeige beim für das Kulturwesen zuständigen Bundesministerium, welches das Einlangen schriftlich zu bestätigen hat.

Das Gleiche gilt sinngemäß auch für alle anderen von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften nach ihrem Recht mit Wirksamkeit für den staatlichen Bereich errichteten und mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten juristischen Personen.

1.2.1.2.2.3 Gesetzliche Interessensvertretungen

46

Zu den Körperschaften öffentlichen Rechts zählen auch die gesetzlichen Interessensvertretungen in Form der Kammern, wie etwa die

- Apothekerkammer (§ 1 Abs. 2 Apothekerkammergesetz 2001, BGBl. I Nr. 111/2001;
- Ärztekammern (Österreichische Ärztekammer, § 117 Abs. 2 Ärztegesetz 1998, BGBl. I Nr. 169/1998, Ärztekammern für die einzelnen Bundesländer, § 65 Abs. 2 Ärztegesetz 1998, BGBl. I Nr. 169/1998 idF BGBl. I Nr. 156/2005);
- Ziviltechnikerkammern des Bundes, § 38 Abs. 1 iVm Abs. 3 ZTG 2019, Ziviltechnikergesetz 2019, BGBl. I Nr. 29/2019;
- Kammern für Arbeiter und Angestellte (Arbeiterkammern) sowie der Österreichische Arbeiterkammertag (§ 1 Arbeiterkammergesetz 1992, BGBl. Nr. 626/1991);
- Kammern der gewerblichen Wirtschaft (Bundeskammer, Landeskammern, Fachgruppen und Fachverbände, § 3 Abs. 1 Wirtschaftskammergesetz 1998, BGBl. I Nr. 103/1998 idF BGBl. I Nr. 153/2001);
- Kammer der Wirtschaftstreuhänder (§ 151 Abs. 2 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017, BGBl. I Nr. 137/2017);
- Landarbeiterkammern (nach den jeweiligen landesgesetzlichen Regelungen);
- Landeslandwirtschaftskammern (landesgesetzliche Regelungen; die "Präsidentenkonferenz der Landwirtschaftskammern Österreichs" ist ein Verein nach dem Vereinsgesetz 2002);
- Österreichische Zahnärztekammer (§ 17 Abs. 2 Zahnärztekammergesetz, BGBl. I Nr. 154/2005);
- Österreichische Notariatskammern (§ 134 Notariatsordnung, RGBl. Nr. 75/1871);
- Österreichische Patentanwaltskammer (§ 30 Abs. 1 Patentanwaltsgesetz, BGBl. Nr. 214/1967);
- Österreichische Rechtsanwaltskammern (§ 22 Rechtsanwaltsordnung, RGBl. Nr. 96/1868 idF BGBl. I Nr. 141/2009);

- Österreichische Rechtsanwaltskammerntag (§ 35 Abs. 1 RAO, RGBl. Nr. 96/1868 idF BGBl. I Nr. 141/2009)
- Österreichisches Hebammengremium (§ 39 Abs. 2 Hebammengesetz, BGBl. Nr. 310/1994).

1.2.1.2.2.4 Sozialversicherungsträger

47

Körperschaften öffentlichen Rechts sind die Österreichische Gesundheitskasse (ÖGK), die Pensionsversicherungsanstalt (PVA), die allgemeine Unfallversicherungsanstalt (AUVA), die Sozialversicherungsanstalt der Selbständigen (SVS) und die Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau (BVAEB).

1.2.1.2.2.5 Sonstige Körperschaften öffentlichen Rechts

48

- Österreichische Hochschülerinnen- und Hochschülerschaft und die Hochschülerinnen- und Hochschülerschaften an den Hochschulen (§ 3 Abs. 1 Hochschülerinnen- und Hochschülerschaftsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 45/2014 idF BGBl. I Nr. 77/2021),
- Universitäten iSd Universitätsgesetzes 2002 (§ 4 iVm § 6 UG, BGBl. I Nr. 120/2002)
- Das Arbeitsmarktservice (§ 1 AMS-Gesetz, BGBl. Nr. 313/1994)
- Österreichische Akademie der Wissenschaften (VwGH 10.12.1965, 0217/64),
- der Sparkassenprüfungsverband (§ 24 Abs. 1 Sparkassengesetz, BGBl. Nr. 64/1979 idF BGBl. I Nr. 118/2016),
- die Wassergenossenschaften (§ 74 WRG 1959, BGBl. Nr. 215/1959 idF BGBl. I Nr. 97/2013) und Wasserverbände (§ 87 WRG 1959, BGBl. Nr. 215/1959 idF BGBl. I Nr. 82/2003),
- die Pharmazeutische Gehaltskasse (§ 1 Abs. 1 Gehaltskassengesetz 2002, BGBl. I Nr. 154/2001 idF BGBl. I Nr. 9/2016)

Körperschaften öffentlichen Rechts auf Grund landesgesetzlicher Regelungen sind zB: Fischereigenossenschaften und Fischereiverbände; Freiwillige Feuerwehren und Feuerwehrverbände; Jagdgenossenschaften; Landesfremdenverkehrsverbände und -vereine; Landesjagdverbände; Maschinenhöfe nach Kärntner Landesgesetz; Müllbeseitigungs- und Abfallverbände, bei landesrechtlicher Verankerung Personengemeinschaften in Angelegenheit der Bodenreform und Siedlungsträger, Beitragsgemeinschaften nach den Landesstraßenverwaltungsgesetzen, Landesgesundheitsfonds (letztere sind gemäß § 64

KAKuG von der Körperschaftsteuerpflicht umfassend befreit, vgl. VwGH 28.5.2019, Ro 2017/15/0040).

1.2.1.2.2.6 Öffentlich-rechtliche Fonds

49

- Der Betriebsratsfonds iSd § 74 Arbeitsverfassungsgesetz, BGBl. Nr. 22/1974 idF BGBl. Nr. 460/1993 und der Betriebsratsfonds-Verordnung 1974, BGBl. Nr. 524/1974 idF BGBl. II Nr. 142/2012,
- Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung - Wissenschaftsfonds (§ 2 iVm § 26 Abs. 1 Forschungs- und Technologieförderungsgesetz, BGBl. Nr. 434/1982 idF BGBl. I Nr. 52/2009)
- Fonds zur besonderen Hilfe für Widerstandskämpfer und Opfer der politischen Verfolgung (Ehrengaben- und Hilfsfondsgesetz, BGBl. Nr. 197/1988 idF BGBl. Nr. 648/1989),
- Land- und Forstwirtschaftlicher Wiederaufbaufonds,
- Fonds zur Instandsetzung der jüdischen Friedhöfe in Österreich (BGBl. I Nr. 99/2010)
- Restitutionsfonds (§ 1 Abs. 3 Rückgabegesetz, BGBl. Nr. 55/1947);
- Salzburger Festspielfonds (§ 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juli 1950 über die Errichtung eines Salzburger Festspielfonds, BGBl. Nr. 147/1950);
- Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus (§ 1 Abs. 3 BGBl. Nr. 432/1995)
- Umwelt- und Wasserwirtschaftsfonds (§ 8 Abs. 1 Umwelt- und Wasserwirtschaftsfondsgesetz, BGBl. Nr. 79/1987).

1.2.1.2.2.7 Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform, Siedlungsträger

50

Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform sind jene Personengemeinschaften, die auf Grundlage der entsprechenden Gesetze der Länder bestehen.

51

Für alle Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform gilt, dass sie körperschaftsteuerrechtlich als Körperschaften öffentlichen Rechts zu behandeln sind, wenn sie entweder durch die jeweilige landesgesetzliche Regelung als solche eingerichtet sind oder ihnen aus der Aufgabenstellung öffentlich-rechtliche Rechtspersönlichkeit eingeräumt ist oder sie auf Grund der besonderen Stellung im öffentlichen Leben auch ohne formalgesetzliche

Untermauerung abgabenrechtlich wie Körperschaften öffentlichen Rechts behandelt werden. Tritt allerdings bei nicht ausdrücklich vom Gesetz als Körperschaften öffentlichen Rechts eingerichteten Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform die öffentliche Aufgabenstellung gegenüber überwiegend privaten Interessen der Anteilsberechtigten zurück, dann sind sie, wenn sie Rechtspersönlichkeit besitzen, körperschaftsteuerrechtlich den Körperschaften privaten Rechts, bei fehlender Rechtspersönlichkeit den nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen zuzurechnen.

Zu den Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform gehören:

52

- Agrargemeinschaften im Sinne der Ausführungsgesetze zum Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951, BGBl. Nr. 103/1951 bzw. der entsprechenden Landesgesetze:

  Eine Agrargemeinschaft ist die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer von Liegenschaften (Stammsitzliegenschaften), an deren Eigentum ein Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden ist, einschließlich jener Personen, denen persönliche (walzende) Anteilsrechte zustehen. Die Veräußerung und die Absonderung von Anteilsrechten sowie die Veräußerung und Belastung agrargemeinschaftlicher Grundstücke sind von der Genehmigung der Agrarbehörde abhängig. Die Agrarbehörden haben festzustellen, welche Liegenschaften agrargemeinschaftliche Liegenschaften sind.

  Körperschaftsteuerrechtlich sind Agrargemeinschaften Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988, wenn sie durch Landesgesetz als solche eingerichtet sind. Im Übrigen sind sie als Körperschaften privaten Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 zu beurteilen, wenn sie Rechtspersönlichkeit besitzen. Agrargemeinschaften, denen Rechtspersönlichkeit fehlt, sind nichtrechtsfähige Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988. Die Frage, ob Agrargemeinschaften Rechtspersönlichkeit haben, ist in erster Linie an Hand jener Vorschriften zu beurteilen, die die einzelnen Bundesländer in Ausführung des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, erlassen haben (OGH 25.8.1993, 1 Ob 560/93). Bestehen Zweifel darüber, ob entweder eine Agrargemeinschaft (also eine Personengemeinschaft in Angelegenheiten der Bodenreform) oder eine Eigentumsgemeinschaft, die nicht schon Agrargemeinschaft ist (also keine solche Personengemeinschaft), vorliegt, so ist dem Finanzamt nach Maßgabe der landesgesetzlichen Vorschriften eine Entscheidung der Agrarbehörde beizubringen.

  Zur Frage des Umfanges der Steuerpflicht siehe Rz 175.

53

- Zusammenlegungsgemeinschaften und Flurbereinigungsgemeinschaften im Sinne der Ausführungsgesetze zum Flurverfassungs-Grundsatzgesetz 1951, BGBl. Nr. 103/1951 bzw. der entsprechenden Landesgesetze:

  Sinn und Aufgabe der Zusammenlegung ist es, durch Neueinteilung und Erschließung des land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitzes sowie Ordnung der rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe nach zeitgemäßen, volkswirtschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Grundsätzen die Besitz-, Benützungs- und Bewirtschaftungsverhältnisse zu verbessern oder neu zu gestalten. Die Eigentümer der Grundstücke, die der Zusammenlegung unterzogen werden, bilden die Zusammenlegungsgemeinschaft, die mit Verordnung begründet wird und der Rechtspersönlichkeit zukommt. Nach den landesgesetzlichen Bestimmungen aller Bundesländer ist sie Körperschaft öffentlichen Rechts. Die Zusammenlegungsgemeinschaft hat die Maßnahmen durchzuführen, die sich aus der Zusammenlegung ergeben. Während der Durchführung der Zusammenlegung bleiben die einzelnen Mitglieder der Gemeinschaft Eigentümer der in das Zusammenlegungsverfahren einbezogenen Grundstücke. Die Zusammenlegungsgemeinschaft erwirbt idR - wenn überhaupt - nur vorübergehend Eigentum an Grund und Boden. Ausnahmsweise kann diese Gemeinschaft Eigentum an gemeinsamen wirtschaftlichen Anlagen (zB Wegen, Windschutzanlagen, Gräben) auch auf Dauer erwerben.

  An Stelle des Zusammenlegungsverfahrens kann ein Flurbereinigungsverfahren durchgeführt werden, wenn dadurch vor allem die Besitz-, Benützungs- oder Bewirtschaftungsverhältnisse in einem kleineren Gebiet oder bei einer kleineren Anzahl land- und forstwirtschaftlicher Betriebe oder lediglich durch einzelne Maßnahmen verbessert oder neu gestaltet werden. Weiters stellt die Durchführung von Flurbereinigungsmaßnahmen eine Zwischenlösung bis zur späteren Durchführung eines Zusammenlegungsverfahrens dar. Die Eigentümer der Grundstücke, die der Flurbereinigung unterliegen, bilden die Flurbereinigungsgemeinschaft, die mit Bescheid begründet wird.

54

- Bringungsgemeinschaften im Sinne der Ausführungsgesetze zum Güter- und Seilwege-Grundsatzgesetz 1967, BGBl. Nr. 198/1967 bzw. der entsprechenden Landesgesetze:

  Bringungsrechte (im Sinne des Güter- und Seilwege-Grundsatzgesetzes 1967 und der hiezu erlassenen Ausführungsgesetze) sind die zugunsten von Grundstücken, die land-

und forstwirtschaftlichen Zwecken gewidmet sind, eingeräumten Rechte, Personen und Sachen über fremden Grund zu bringen. Diese Rechte umfassen vor allem auch die Berechtigung zur Errichtung und Benützung einer Bringungsanlage sowie zur Mitbenützung und Ausgestaltung einer fremden Bringungsanlage. Bei den Bringungsanlagen im Sinne dieses Gesetzes handelt es sich im Wesentlichen um nicht öffentliche Güterwege und Materialseilbahnen. Solche Bringungsrechte werden eingeräumt, wenn die zweckmäßige Bewirtschaftung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und Betrieben dadurch erheblich beeinträchtigt wird, dass für die Bringung der Erzeugnisse solcher Grundstücke oder Betriebe oder der zur Bewirtschaftung erforderlichen Personen oder Sachen keine oder nur eine unzulängliche Bringungsmöglichkeit besteht und dieser Nachteil nur durch ein Bringungsrecht beseitigt oder gemildert werden kann. Wird ein Bringungsrecht, das die Berechtigung zur Errichtung einer Bringungsanlage oder Benutzung einer fremden Bringungsanlage umfasst, zugunsten mehrerer Grundstücke von mindestens drei verschiedenen Eigentümern gemeinsam eingeräumt, so bilden die Eigentümer dieser Grundstücke eine Bringungsgemeinschaft. Sofern die Bringungsanlage auch anderen als den vorgenannten Grundstückseigentümern zum Vorteil gereicht, sind auch die Eigentümer dieser Grundstücke in die Bringungsgemeinschaft als Mitglieder einzubeziehen. Diese Bringungsgemeinschaften können auch Eigentümer von Grundstücken sein, und zwar insbesonders jener Grundstücke, die für die Errichtung der Bringungsanlage (zB Trasse des Güterweges) erforderlich sind. Bringungsgemeinschaften besitzen Rechtspersönlichkeit und sind nach den meisten Landesgesetzen Körperschaften öffentlichen Rechts.

55

- Siedlungsgemeinschaften im Sinne der Ausführungsgesetze zum landwirtschaftlichen Siedlungs-Grundsatzgesetz, BGBl. Nr. 79/1967 bzw. der entsprechenden Landesgesetze:

  Zum Zwecke der Verbesserung der Agrarstruktur können landwirtschaftliche Siedlungsverfahren durchgeführt werden. Ziel dieses Verfahrens ist vor allem

  - die Neuerrichtung von Betrieben,
  - die Verlegung von Wohn- und Wirtschaftsgebäuden aus wirtschaftlich ungünstigen Orts- oder Hoflagen,
  - die Umwandlung von Betrieben, die ihre Selbstständigkeit verloren haben, in selbstständig bewirtschaftete Betriebe,

- die Übertragung von Betrieben, deren Eigentümer sie selbst nicht mehr bewirtschaften wollen oder wegen Krankheit oder Alters nicht mehr bewirtschaften können oder in der Landwirtschaft nicht hauptberuflich tätig sind, in das Eigentum von Personen, die für die Führung bäuerlicher Betriebe geeignet sind,
- die Umwandlung von Pacht in Eigentum,
- die Aufstockung bestehender, vom Eigentümer selbst bewirtschafteter Betriebe mit Grundstücken, Gebäuden, agrargemeinschaftlichen Anteilsrechten oder Nutzungsrechten,
- die Bereinigung ideell und real geteilten Eigentums.

Mehrere physische Personen, die die Durchführung eines solchen Verfahrens beantragen (das sind diejenigen Personen, für die die Schaffung der Betriebe in Betracht kommen), können durch Bescheid der Agrarbehörde zu einer Siedlungsgemeinschaft zusammengefasst werden. Siedlungsträger im Sinne des § 6 Abs. 2 Landwirtschaftliches Siedlungs-Grundsatzgesetz sind juristische Personen, die als Siedlungsträger kraft Gesetzes oder durch Bescheid der Agrarbehörde anerkannt sind. Die Siedlungsträger haben insbesondere die Aufgabe, frei werdende Grundstücke vorsorglich aufzukaufen und für geeignete Siedlungswerber bereitzuhalten. Die bestehenden Siedlungsträger sind in der Form von Fonds, Genossenschaften bzw. GmbHs errichtet worden. Siedlungsgemeinschaften besitzen nach manchen Landesgesetzen ausdrücklich Rechtspersönlichkeit, manchmal sind sie Körperschaften öffentlichen Rechts.

1.2.1.2.2.8 Den öffentlich-rechtlichen Körperschaften abgabenrechtlich gleichgestellte Körperschaften

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.

  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).

57

Rechtslage bis zur Veranlagung 2015

Zu den parteilichen Neben- und Unterorganisationen nimmt das Gesetz nicht Stellung. Sie werden von der Verwaltungspraxis ebenfalls als Körperschaften des öffentlichen Rechts behandelt, auch dann, wenn sie in Vereinsform geführt werden. In Zweifelsfällen wird die Parteizugehörigkeit bestimmter Institutionen von den Abgabenbehörden im Wege des BMF durch Anfragen bei den obersten Gremien der politischen Parteien geklärt, wobei Sitz und Stimme in den obersten Gremien der Partei ein Indiz darstellt. Unter- und Nebenorganisationen von politischen Parteien, die als Kapitalgesellschaft oder als Genossenschaft organisiert sind, werden nach diesen Rechtsformen besteuert.

Rechtslage ab der Veranlagung 2016

Gemäß § 5 Z 12 KStG 1988 sind ab 1.1.2016 abgabenrechtlich nicht begünstigte Gliederungen mit eigener Rechtspersönlichkeit sowie nahestehende Organisation iSd § 2 Z 3 PartG von wahlwerbenden politischen Parteien für Zwecke des § 5 Z 12 KStG 1988 als Körperschaften öffentlichen Rechts zu behandeln. Darüber hinaus kommt ihnen nach dem Gesetz keine Stellung als Körperschaft öffentlichen Rechts zu. Haben Gliederungen von Körperschaften öffentlichen Rechts keine eigene Rechtspersönlichkeit, sind sie keine eigenständigen Körperschaften öffentlichen Rechts (vgl. Rz 283b). Für abgabenrechtlich begünstigte selbstständige Gliederungen oder nahestehende Organisationen einer politischen Partei, die die Voraussetzungen nach §§ 34 ff BAO erfüllen, gilt die Fiktion als Körperschaft öffentlichen Rechts für die Zwecke des § 5 KStG 1988 nicht (vgl. Rz 279a).

58

- Berufsvereinigungen im Sinne des § 4 Abs. 2 Arbeitsverfassungsgesetz, BGBl. Nr. 22/1974 idgF, wie zB der Österreichische Gewerkschaftsbund, sind nach den Grundsätzen des VerG errichtete Vereine und somit keine Körperschaften des öffentlichen Rechts. Auf Grund ihrer besonderen Stellung im öffentlichen Leben sind sie im § 5 Z 13 KStG 1988 teilweise persönlich befreit (Rz 287 bis Rz 290).

59

- Aufgrund seiner besonderen Stellung im öffentlichen Leben ist das Österreichische Rote Kreuz mit den Landesverbänden und Bezirksstellen als Körperschaft öffentlichen Rechts anzusehen (bis 31.12.2023; ab 1.1.2024 siehe BFG 18.4.2023, RV/7106426/2019).

60

- Die Diplomatische Akademie (Bundesgesetz über die „Diplomatische Akademie Wien" (DAK - Gesetz 1996), BGBl. Nr. 178/1996 idF BGBl. I Nr. 68/2006) ist aufgrund von § 1 DAK - Gesetz 1996 eine Anstalt öffentlichen Rechts.

61

- Diverse Fonds, wie der Linzer Hochschulfonds (Bundesgesetz vom 5. Juli 1962 über die Errichtung des Linzer Hochschulfonds, BGBl. Nr. 189/1962), Fonds zur Unterstützung österreichischer Staatsbürger im Ausland (Auslandsösterreicher-Fonds, BGBl. I Nr. 67/2006).

1.2.1.2.2.9 Öffentlich-rechtliche Anstalten bzw. Stiftungen

62

Der ORF zählt zu den Stiftungen des öffentlichen Rechts (§ 1 ORF-Gesetz, BGBl. Nr. 379/1984). Zu den wissenschaftlichen Anstalten öffentlichen Rechts zählen die im Bundesmuseen-Gesetz 2002, BGBl. I Nr. 14/2002 idF BGBl. I Nr. 112/2011 angeführten Bundesmuseen.

1.2.1.2.2.10 Teilrechtsfähige Einrichtungen

63

Im Rahmen der Teilrechtsfähigkeit von Schulen geschaffene Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit sind abgabenrechtlich wie selbständige Körperschaften öffentlichen Rechts zu behandeln (zB nach § 128c Schulorganisationsgesetz, BGBl. Nr. 242/1962 idF BGBl. I Nr. 48/2014; § 31c Land- und forstwirtschaftliches Bundesschulgesetz, BGBl. Nr. 175/1966 idF BGBl. I Nr. 35/2018; § 7a Oberösterreichisches Pflichtschulorganisationsgesetz 1992, LGBl. Nr. 35/1992 idF LGBl. Nr. 64/2018; § 18c Salzburger Berufsschulorganisations-Ausführungsgesetz 1995, LGBl. Nr. 65/1995 idF LGBl. Nr. 64/2018; § 16a Kärntner landwirtschaftliches Schulgesetz 1993, LGBl. Nr. 16/1993 idF LGBl. Nr. 37/2012).

1.2.1.2.3 Betriebe gewerblicher Art als Steuersubjekte

64

Das Wesen des Betriebes gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 2 KStG 1988 besteht darin, dass es sich dabei um ein eigenes Steuersubjekt handelt, das von der Person des Rechtsträgers verschieden ist, wiewohl zivilrechtlich als Rechtsperson nur eine juristische Person, nämlich die öffentlich-rechtliche Körperschaft existiert.

Daher hat ein Körperschaftsteuerbescheid unmittelbar an den Betrieb gewerblicher Art als Bescheidadressat zu ergehen. Hat eine Körperschaft öffentlichen Rechts mehrere Betriebe gewerblicher Art, ist jeder dieser Betriebe ein eigenes Steuersubjekt.

Unternehmer im Sinne des UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, ist hingegen die Trägerkörperschaft selbst (siehe UStR 2000 Rz 261).

Ein Ergebnisausgleich zwischen mehreren Betrieben gewerblicher Art derselben Trägerkörperschaft ist grundsätzlich nicht möglich, siehe aber Rz 79.

1.2.1.2.3.1 Begriffsbestimmung

65

Voraussetzungen für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 sind

- das Vorhandensein einer wirtschaftlich selbstständigen Einrichtung;
- eine ausschließliche oder überwiegende privatwirtschaftliche Tätigkeit;
- wirtschaftliches Gewicht dieser Tätigkeit;
- Nachhaltigkeit dieser Tätigkeit;
- die Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen;
- eine Tätigkeit gewerblicher Art.

Die Prüfung, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt oder nicht, ist für jeden Betrieb gesondert vorzunehmen.

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.

67

Das Zusammenfassen mehrerer Einrichtungen und die Behandlung als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art (Einheitsbetrieb) ist möglich

- bei einem engen technisch-wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang verschiedener Einrichtungen, zB Verlag und Druckerei
- bei nicht gleichartigen Tätigkeiten im Falle der Eignung zur gegenseitigen Ergänzung, zB Herstellungs- und Handelsbetriebe
- bei einem organisatorischen Zusammenhang gleichartiger Einrichtungen, zB mehrere Kindergärten einer Gemeinde
- bei Wiederholung gleichartiger Tätigkeiten, zB wiederholte gesellige Veranstaltungen nach Maßgabe des § 5 Z 12 KStG 1988
- bei intensiver Verbindung von an sich verschiedenartigen Tätigkeiten (bspw. das Unterhalten einer Zentralküche, die ausschließlich oder überwiegend die Gastbetriebe der Körperschaft öffentlichen Rechts versorgt)
- bei Versorgungsbetrieben (Rz 79).

Eine Zusammenfassung ist bspw. nicht zwischen einem Versorgungs- und einem Badebetrieb möglich, auch wenn der Versorgungsbetrieb die wichtigsten Betriebsmittel an den Badebetrieb liefert (VwGH 21.11.1991, 90/13/0098, 90/13/0099).

68

Bei einer steuerwirksamen Zusammenfassung von mehreren Betrieben kommt es zu einem innerbetrieblichen Verlustausgleich aus den einzelnen Teilbereichen. Ein Betrieb gewerblicher Art ist aber nur anzunehmen, wenn die Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht ist. Gewinne und Verluste aus Tätigkeiten mit Umsätzen unter 2.900 Euro sind aus diesem Grunde

unerheblich (VwGH 15.4.1982, 0833/79). Die persönliche (und sachliche) Steuerpflicht eines Betriebes gewerblicher Art ist auch bei Fehlen einer Gewinnabsicht oder bei Unmöglichkeit des Erzielens eines Totalgewinnes gegeben (siehe auch Rz 397).

69

Privatwirtschaftliche Tätigkeit

Es muss sich ausschließlich oder überwiegend um eine Tätigkeit handeln, die außerhalb des Hoheitsbereiches der Körperschaft öffentlichen Rechts liegt. Zur Abgrenzung des Hoheitsbereiches von der Privatwirtschaft siehe Rz 37 f.

Eine Überwiegensprüfung ist nur bei Mischbetrieben erforderlich, dh. wenn eine wirtschaftlich selbstständige Einrichtung gleichzeitig untrennbar dem privatwirtschaftlichen Bereich und dem Hoheitsbereich dient (Rz 75 bis 77).

70

Wirtschaftliches Gewicht der Tätigkeit

Dieser unbestimmte Gesetzesbegriff dient dazu, Bagatellfälle von der Steuerpflicht auszuschließen. Es wird dabei ausschließlich das wirtschaftliche Gewicht der Einnahmen beurteilt. Das Ausmaß der Kostendeckung ist dabei nicht als Kriterium für die Prüfung des wirtschaftlichen Gewichtes einer Tätigkeit heranzuziehen (VwGH 17.10.2001, 99/13/0002). Einnahmen in Millionenhöhe sind jedenfalls solche von einigem wirtschaftlichen Gewicht.

> *Beispiel:*
>
> *Der Betrieb von Sportstadien und Sportplätzen mit Einnahmen von rund 1 Mio. Euro jährlich stellt auch dann einen Betrieb gewerblicher Art dar, wenn den Einnahmen Ausgaben jeweils in rund der 10-fachen Höhe gegenüberstehen.*

Das erforderliche wirtschaftliche Gewicht ist nach der Verwaltungspraxis und der ständigen Judikatur des VwGH dann nicht mehr gegeben, wenn die jährlichen Einnahmen aus der jeweiligen Tätigkeit 2.900 Euro nicht übersteigen.

Im Allgemeinen wird auf einen längeren überschaubaren Zeitraum abzustellen sein. Ein vorübergehendes Unterschreiten der 2.900 Euro-Grenze ist insbesondere dann nicht schädlich, wenn die Einnahmenerzielung durch äußere Umstände (zB in den Jahren 2020 und 2021 aufgrund der COVID-19-Krise) erschwert wurde. Das Unterschreiten der Umsatzgrenze begründet auch während der Errichtungs- und Anlaufphase einen Betrieb gewerblicher Art, wenn bei voller Aufnahme der Tätigkeit die Einnahmengrenze von 2.900 Euro regelmäßig überschritten wird. Wenn im Anlaufzeitraum noch nicht feststeht, ob die Einnahmengrenze bei voller Aufnahme der Tätigkeit überschritten werden wird, ist zunächst vom Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art auszugehen (vorläufige Veranlagung), wenn das Überschreiten der Einnahmengrenze wahrscheinlich ist.

Andererseits führt das einmalige Überschreiten der Einnahmengrenze in einem Jahr noch nicht zur Begründung eines Betriebes gewerblicher Art.

Subventionen und Zuschüsse (zB für Personalkosten) sowie Erlöse aus Hilfsgeschäften sind für die Beurteilung des wirtschaftlichen Gewichts nicht als Einnahmen anzusetzen. Innenumsätze zwischen mehreren Betrieben gewerblicher Art sind hingegen in die Einnahmen einzubeziehen.

71

Nachhaltigkeit der Tätigkeit

Siehe EStR 2000 Rz 5408 bis 5413.

72

Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen

Die Einrichtung muss die Erzielung von Einnahmen anstreben. Die Absicht, einen Gewinn zu erzielen, ist nach § 2 Abs. 1 KStG 1988 explizit nicht erforderlich. Eine Anwendung der Liebhabereiverordnung auf Betriebe gewerblicher Art kommt daher nicht in Betracht (siehe LRL 2012 Rz 147). Die Steuerpflicht knüpft grundsätzlich an die Erzielung von Einnahmen an. Unter Einnahmen sind nicht nur Geldbeträge, sondern auch geldwerte Vorteile zu verstehen (siehe EStR 2000 Rz 4002).

Einnahmenerzielung liegt auch dann vor, wenn Leistungen zu Selbstkosten oder unter den Selbstkosten erbracht werden.

Tätigkeiten gegenüber der Allgemeinheit zum Nulltarif, die von vornherein nicht auf eine Einnahmenerzielung gerichtet sind, begründen keinen Betrieb gewerblicher Art. Geringfügige Einnahmen aus Hilfsgeschäften bleiben dabei außer Ansatz.

> *Beispiel:*
>
> *Eine Stadtbücherei verleiht unentgeltlich Bücher. Werden Einnahmen aus der Führung von Bücherlisten und der Erhebung von Mahngebühren erzielt, liegt trotzdem mangels Einnahmenerzielungsabsicht hinsichtlich der Haupttätigkeit kein Betrieb gewerblicher Art vor.*

73

Die Einnahmenerzielung ist für die Begründung eines Betriebes gewerblicher Art dann nicht erforderlich, wenn trotz Fehlens einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr durch das Vorhandensein einer innerorganisatorischen wirtschaftlichen Einheit eine Konkurrenz zur Privatwirtschaft besteht und der Privatwirtschaft insoweit Aufträge entgehen. Die Verrechnungsentgelte innerhalb der Körperschaft öffentlichen Rechts stellen insoweit andere wirtschaftliche Vorteile dar und führen zur Steuerpflicht der Einrichtung.

Beispiel:

Der Bauhof einer Stadt mit eigener Leitung, eigenem Personal, Maschinenpark und eigener Verrechnung wird zum Betrieb gewerblicher Art, wenn er nur für die Stadt Bauarbeiten durchführt und diese Bauarbeiten nicht ausschließlich oder überwiegend für den Hoheitsbereich erfolgen.

74

Tätigkeit gewerblicher Art

Erforderlich sind Aktivitäten, die im Erscheinungsbild einem Gewerbebetrieb entsprechen. Land- und forstwirtschaftliche Aktivitäten begründen grundsätzlich keinen Betrieb gewerblicher Art. Sie können nur dann steuerpflichtig werden, wenn sie nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu gewerblichen Betätigungen (siehe EStR 2000 Rz 5061 bis 5065) werden oder in einem buchführungspflichtigen Betrieb gewerblicher Art als unselbstständiger Teil eingegliedert sind.

Die Tätigkeit des Betriebes gewerblicher Art gilt stets als Gewerbebetrieb. Die Anwendung von Liebhabereigrundsätzen ist damit ausgeschlossen (siehe LRL 2012 Rz 147).

Im Hinblick auf die gesetzliche Einschränkung der Steuerpflicht auf gewerbliche Aktivitäten kann der außerbetriebliche Bereich, also Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7 EStG 1988 nicht zu den Betrieben gewerblicher Art zählen. Einkünfte im Rahmen der Vermögensverwaltung (aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen) und sonstige Einkünfte können daher keinen Betrieb gewerblicher Art begründen, soweit die Einkünfte nicht über den Bereich der Vermögensverwaltung hinausgehen und als gewerbliche einzustufen sind, als Hilfsgeschäfte innerhalb eines Betriebes gewerblicher Art anfallen oder kraft Gesetzes einen Betrieb gewerblicher Art darstellen (siehe auch Rz 78 bis 81). Auch ein umfangreicher Liegenschaftsbesitz einer Körperschaft öffentlichen Rechts, der eine entsprechende Verwaltungsorganisation (Geschäfts- oder Magistratsabteilung) erfordert, geht nicht über den Bereich der Vermögensverwaltung hinaus.

Wird allerdings die Veräußerung von Grundstücken durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts in der Art betrieben, dass dadurch ein gewerblicher Grundstückshandel entsteht (siehe dazu EStR 2000 Rz 5440 ff), liegt grundsätzlich ein Betrieb gewerblicher Art vor. Der Erwerb von Grundstücken und deren Parzellierung, Umwidmung und Aufschließung durch Gemeinden zur nachfolgenden Weiterveräußerung für Zwecke des Wohnbaues oder für Betriebsansiedelungen stellt jedoch keinen gewerblichen Grundstückshandel und somit keinen Betrieb gewerblicher Art dar, wenn die zu veräußernden Grundstücke im Hinblick auf die Umsetzung eines raumordnungsrechtlichen Entwicklungskonzeptes, die nach den raumordnungsrechtlichen Landesgesetzen in den Wirkungsbereich der Gemeinden fällt, zu

Preisen auf Basis der Selbstkosten angeboten werden, und daher wesentlich unter dem Marktpreis liegen. Dadurch tritt die Gemeinde in keinen marktkonformen Wettbewerb mit anderen Anbietern von Grundstücken, wodurch der hoheitliche Aspekt der Tätigkeit im Vordergrund steht. Infolgedessen stellen diese Grundstücksveräußerungen bei der Gemeinde keinen Betrieb gewerblicher Art dar. Es liegen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen vor, die der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art unterliegen (§ 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988, siehe Rz 1501). Die betreffenden Grundstücke, die am 31.3.2012 außerhalb eines Betriebes gewerblicher Art vorhanden sind und somit der Körperschaft öffentlichen Rechts zugerechnet werden, stellen Altvermögen iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 dar.

Werden die Grundstücke allerdings zu Marktpreisen angeboten, liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor. Dieser entsteht bereits mit der Anschaffung der Grundstücke. Es sind daher alle Maßnahmen hinsichtlich der Parzellierung, Umwidmung und Aufschließung dem Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen.

Abbauverträge für Bodenschätze führen zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn keine über die Vermögensverwaltung hinausgehenden, für einen Gewerbebetrieb typischen Leistungen erbracht werden. Auch gewerbliche Vorleistungen, wie insbesondere die Einholung behördlicher Genehmigungen oder die Erschließung des Bodenschatzes (zB im Falle eines Schottervorkommens durch Freilegung und Schaffung einer Zufahrtsmöglichkeit) stellen solche für einen Gewerbebetrieb typischen Leistungen dar und führen daher zu Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. zur Annahme eines Betriebs gewerblicher Art. Auch die Abgabe von Mineralwasser und Instandhaltung der Mineralwasserquelle stellt einen Betrieb gewerblicher Art dar (VwGH 08.11.1989, 88/13/0101).

1.2.1.2.3.2 Mischbetriebe

75

Werden in einem als Einheit anzusprechenden Betrieb hoheitliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet, die so eng miteinander verbunden sind, dass eine Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist, liegt ein Mischbetrieb vor.

Für die Beurteilung der Steuerpflicht des Mischbetriebes ist auf die überwiegende Zweckbestimmung des gesamten Betriebes abzustellen. Dienen die Tätigkeiten des Betriebes überwiegend der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, ist der Betrieb in seiner Gesamtheit als Hoheitsbetrieb zu behandeln. Überwiegen die erwerbswirtschaftlichen Aufgaben, ist insgesamt ein steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art anzunehmen. Als Kriterien zur Überprüfung des mengenmäßigen Verhältnisses zwischen hoheitlicher und privatwirtschaftlicher Tätigkeit kommen das Umsatzverhältnis, der Umfang der zeitlichen

Inanspruchnahme, die anteiligen Kosten der einzelnen Bereiche, die Seitenanzahl bei Presseerzeugnissen oder andere, im Einzelfall geeignete Kriterien in Betracht.

76

Beispiele für Mischbetriebe:

- Ein Wasserwerk, das Trinkwasser und Nutzwasser liefert; ein Mischbetrieb liegt nur dann nicht vor, wenn neben der Trinkwasserversorgung eine getrennte Nutzwasserversorgung besteht.
- Das Amtsblatt einer Gemeinde; das Überwiegen ist an Hand der auf den Kundmachungsteil (hoheitlich) und den redaktionellen Teil und Inseratenteil (privatwirtschaftlich) entfallenden Seitenzahlen zu prüfen (VwGH 28.11.1980, 1709/77).
- Die Pressestelle einer Gemeinde, welche mit einem eigenen Leiter, eigenem Personal und eigenen Räumen ausgestattet ist und neben Werbetätigkeiten auch mit Kundmachungstätigkeiten befasst ist, stellt einen Mischbetrieb dar (VwGH 23.2.1982, 82/14/0012).
- Bei einem Bauhof (Wirtschaftshof) liegt in der Regel ein Mischbetrieb vor (VwGH 27.6.1961, 1753/58, VwGH 29.1.1981, 1282/79).
- Im Falle von Dienstküchen und Kantinen von Körperschaften des öffentlichen Rechts, bei denen eine Pflichtversorgung unentgeltlicher Art (Ausfluss des Hoheitsbereiches) mit einer entgeltlichen Verköstigung der öffentlich Bediensteten (privatwirtschaftliche Betätigung) in Verbindung steht, liegt ein Mischbetrieb vor, bei dem das Überwiegen für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art oder eines Hoheitsbetriebes maßgebend ist (zB Küchenbetriebe, die von Polizei-, Gendarmerie-, Justizdienststellen, Bundesheer, zur Versorgung von öffentlich Bediensteten, Soldaten, Gefangenen oder Flüchtlingen unterhalten werden). Kein Mischbetrieb sondern ein Betrieb gewerblicher Art liegt vor, wenn der Küchenbetrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ausschließlich die öffentlich Bediensteten auf entgeltlicher Grundlage versorgt oder daneben auch "Fremde" mitversorgt (VwGH 17.10.2001, 99/13/0002).

77

Kein Mischbetrieb ist beispielsweise in nachstehenden Fällen gegeben:

- Bei einem Hallenschwimmbad einer Gemeinde, das auch für den Schwimmunterricht für Pflichtschulen verwendet wird, liegt bei zeitlicher Trennbarkeit der Benutzung kein Mischbetrieb vor, sodass der nicht steuerpflichtige hoheitliche Bereich (ausschließliche Verwendung für den Schwimmschulbetrieb) von der gewerblichen Tätigkeit (allgemeiner Badebetrieb) zu trennen ist (VwGH 24.4.1980, 2730/77)

- Eine durch Landesgesetz errichtete öffentlich-rechtliche Anstalt zur Förderung der Landwirtschaft, welche landwirtschaftliche Großmaschinen an Landwirte vermietet, übt keine hoheitliche Gewalt aus, da sie zur Erreichung ihrer Ziele keine Hoheitsakte setzt, sondern zivilrechtliche Verträge abschließt (VwGH 30.5.1952, 1796/51)
- Dasselbe gilt beispielsweise für den Betrieb einer Brückenwaage durch eine Gemeinde (VwGH 6.4.1955, 3302/54), den Maschinenhof einer Landeslandwirtschaftskammer (VwGH 9.7.1965, 1332/63), die Abgabe von Thermalwasser durch Gemeinden (VwGH 14.12.1962, 0913/62), die Führung von Musikschulen (VwGH 5.5.1965, 2052/64) und den Betrieb von Obdachlosenheimen (VwGH 19.10.1972, 2119/71).
- Die üblichen Marktveranstaltungen von Gemeinden gelten nicht als Betrieb gewerblicher Art, da den Gemeinden auf dem Gebiet des Marktwesens öffentlich-rechtliche Aufgaben zugewiesen sind (Festsetzung der Marktordnung, Einhebung von nur kostendeckenden Entgelten für die Benützung von Markteinrichtungen). Werden bei Marktveranstaltungen Eintrittsgelder in einer Höhe erhoben, dass sich dadurch für die veranstaltende Körperschaft öffentlichen Rechts eine echte wirtschaftliche Einnahmequelle ergibt, ist zu überprüfen, ob die hoheitliche Tätigkeit noch überwiegt (VwGH 12.12.1960, 0840/56).
- Messen sind hingegen keine den Gemeinden im Sinne der Gewerbeordnung vorbehaltenen Marktveranstaltungen und gelten stets als Betriebe gewerblicher Art.
- Dient die Tätigkeit einer teilrechtsfähigen Einrichtung (siehe Rz 63) einer Schule (bzw. die teilselbständige Organisationseinheit einer Universität) untrennbar hoheitlichen und privatwirtschaftlichen Zwecken, wird Privatwirtschaftsverwaltung im Hinblick auf die personelle und technische Verflechtung mit dem Hoheitsbetrieb und der in der Regel untergeordneten Funktion der Privatwirtschaftsverwaltung ein Betrieb gewerblicher Art nicht begründet.
- Zu den Hoheitsbetrieben von Einrichtungen der katholischen Kirche siehe Rz 39.

1.2.1.2.3.3 Versorgungsbetriebe

78

Versorgungsbetriebe sind nach der taxativen Aufzählung in § 2 Abs. 3 KStG 1988 Betriebe gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, die die Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme versorgen oder die dem öffentlichen Verkehr einschließlich des Rundfunks oder dem Hafenbetrieb dienen.

Die Versorgung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme schließt die Erzeugung, die Leitung und die Verteilung mit ein.

Bei der Wasserversorgung muss es sich ausschließlich oder überwiegend um Nutzwasser handeln, die Trinkwasserversorgung fällt in den hoheitlichen Bereich (Rz 41).

Der öffentliche Verkehr umfasst Verkehrsmittel aller Art, aber auch den Betrieb von Parkgaragen.

79

Verschiedene Versorgungsbetriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 KStG 1988 als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art zu behandeln, wenn sie organisatorisch zusammengefasst sind und unter einheitlicher Leitung stehen.

80

Ist ein Versorgungsbetrieb gewerblicher Art mit der Körperschaft des öffentlichen Rechts ident (Rz 66), sind diesem auch Aktivitäten zuzurechnen, die den Versorgungsbetriebebereich betreffen.

> *Beispiel:*
>
> *Ein als Körperschaft öffentlichen Rechts eingerichtetes Rundfunkunternehmen betreibt darüber hinaus noch ein Elektrizitätswerk. In diesem Fall wäre eine Zusammenfassung als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art möglich, da es sich um Versorgungsbetriebe handelt (auch wenn das Elektrizitätswerk überwiegend oder ausschließlich Fremde versorgt).*

81

Der Versorgungsbetriebeverbund bleibt nach § 2 Abs. 4 KStG 1988 auch dann erhalten, wenn er in einer privatrechtlichen Form (Kapitalgesellschaft) geführt wird, an der ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechtes beteiligt sind und für die ein eigener Rechnungskreis geführt wird (Rz 100).

1.2.1.2.3.4 Mitunternehmerbeteiligungen

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).

83

Weil die Einrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts, die der Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 21 EStG 1988 dient, nicht Betrieb gewerblicher Art sein kann, bewirkt eine mitunternehmerische Beteiligung im Sinne des § 21 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 keinen Betrieb gewerblicher Art. Dasselbe gilt, wenn sich die Körperschaft öffentlichen Rechts an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt (siehe EStR 2000 Rz 6015 ff), weil in diesen Fällen keine Mitunternehmerschaft im einkommensteuerlichen Sinn vorliegt und keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden.

84

Mitunternehmerbeteiligungen können grundsätzlich nur dann einen Betrieb gewerblicher Art begründen, wenn die Mitunternehmerschaft im privatwirtschaftlichen Sinne tätig wird. Eine Mitunternehmerschaft mehrerer Körperschaften öffentlichen Rechts zur Erfüllung hoheitlicher Aufgaben kann bei den Beteiligten keinen Betrieb gewerblicher Art begründen. Ist der Aufgabenbereich der Mitunternehmerschaft gemischt, ist auf Ebene der Mitunternehmerschaft zu prüfen, ob die hoheitliche oder die privatwirtschaftliche Betätigung überwiegt (Rz 75).

Beispiele:

Von mehreren Gemeinden gegründete ARGE-Müllentsorgung: Hoheitsbetrieb gemäß § 2 Abs. 5 KStG 1988

Von zwei Gemeinden (zB als Gesellschaft bürgerlichen Rechts) betriebenes Stadttheater: Betrieb gewerblicher Art

Gehört die Mitunternehmerbeteiligung zum Betriebsvermögen eines Betriebes gewerblicher Art, stellen die steuerlichen Ergebnisse keinen eigenständigen Betrieb gewerblicher Art dar, sondern sind bei der Einkünfteermittlung des erstgenannten Betriebes gewerblicher Art zu erfassen.

1.2.1.2.3.5 Betriebsverpachtung

85

Wird ein Betrieb gewerblicher Art entgeltlich überlassen, gilt kraft der gesetzlichen Fiktion des § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 auch diese entgeltliche Überlassung als Betrieb gewerblicher Art und es bleibt diesbezüglich die unbeschränkte Steuerpflicht bestehen. Die Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung sind auch dann, wenn sie nach allgemeinen

einkommensteuerlichen Grundsätzen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusehen wären, weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die Verpachtung eines bestehenden Betriebes gewerblicher Art führt zu keiner Betriebsaufgabe, weil ein fiktiver Betrieb gewerblicher Art weiter bestehen bleibt.

86

Dabei ist es für die weitere Steuersubjekteigenschaft des Betriebes unerheblich, ob ein bereits bestehender Betrieb oder ein von der Trägerkörperschaft neu errichteter und nie selbst aktiv geführter Betrieb entgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Es muss sich aber um einen dem Grunde nach betriebsbereiten Betrieb handeln. Es ist nicht erforderlich, dass sämtliche Betriebsgrundlagen übertragen werden. So kann auch die Überlassung einer unzureichenden oder veralteten Betriebsausstattung einen Betrieb gewerblicher Art begründen.

87

Die entgeltliche Überlassung einzelner Wirtschaftsgüter begründet keinen Betrieb gewerblicher Art. Ob ein einzelnes Wirtschaftsgut oder ein Betrieb gewerblicher Art überlassen wird, ist danach zu entscheiden, ob die überlassenen Wirtschaftsgüter dem Nutzenden zumindest die Fortführung eines bescheidenen Betriebes ermöglicht.

Beispiel:

Eine Gemeinde vermietet ein Gebäude ohne Inventar an einen Bäcker. Die Geschäftseinrichtung wird vom diesem selbst beigeschafft. Es liegt kein fiktiver Betrieb gewerblicher Art, sondern eine nicht steuerpflichtige Vermietung vor.

Die Zusammenfassung mehrerer fiktiver Betriebe gewerblicher Art zu einem einheitlichen Betrieb ist unter den in der Rz 67 beschriebenen Voraussetzungen möglich.

Beispiel:

Eine Gemeinde hat mehrere Gastwirtschaft- und Restaurantbetriebe verpachtet. Es besteht eine Verwaltungsstelle für die sämtlichen Betreuungs- und Überwachungsaufgaben in diesem Zusammenhang.

1.2.1.2.3.6 Vermietungsbetrieb

88

Als Betrieb gewerblicher Art gilt nach § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 auch die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch

- Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform, die Körperschaften öffentlichen Rechts sind
- Siedlungsträger, die nach landesgesetzlichen Vorschriften als Körperschaften öffentlichen Rechts anerkannt sind.

Zu den Begriffen "Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform" und "Siedlungsträger" siehe Rz 50 bis 55. Zur sachlichen Steuerpflicht siehe Rz 125 bis 129.

1.2.1.2.4 Einkünfteermittlung

1.2.1.2.4.1 Allgemeines

89

Ein Betrieb gewerblicher Art unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988, soferne nicht die Befreiung nach § 5 Z 6 KStG 1988 wegen Verfolgung begünstigter Zwecke (siehe Abschnitt 2.6) greift.

1.2.1.2.4.2 Abgrenzung zur Körperschaft öffentlichen Rechts

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 rechtlich nur die Trägerkörperschaft als Rechtssubjekt existiert, sind also gewinnbeeinflussende Leistungsbeziehungen („ertragsteuerliche Rechtsbeziehungen") mit dem Betrieb gewerblicher Art 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

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, 0899/75; 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 (zB 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.

92

Zur Behandlung von Konzessionsabgaben siehe Rz 831 Stichwort "Konzessionsabgaben".

93

Entnimmt die Körperschaft öffentlichen Rechts den vom Betrieb gewerblicher Art erzielten Gewinn, liegt eine steuerneutrale Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 vor. Dies gilt auch, wenn der entnommene Gewinn einem anderen Betrieb gewerblicher Art derselben Körperschaft öffentlichen Rechts zugeführt wird (VwGH 7.6.1972, 0763/70).

1.2.1.2.5 Gewinnermittlung

94

Der Gewinn ist für jeden einzelnen oder steuerwirksam zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art (siehe Rz 64 bis 79) gesondert zu ermitteln. Grundsätzlich kommen alle Gewinnermittlungsarten des EStG 1988 in Betracht:

- Einnahmen- Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988,
- freiwillige Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988,
- verpflichtende Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 (siehe Rz 95)
- freiwillige Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 2 EStG 1988 wegen Wegfall der Gewinnermittlungspflicht nach § 5 Abs. 1 EStG 1988.

Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ist § 4 Abs. 10 EStG 1988 zu beachten. Die Sondervorschriften der Gewinnermittlung des KStG 1988 sind zu berücksichtigen (siehe Rz 348 bis 418).

95

Betriebe gewerblicher Art, die nach unternehmensrechtlichen oder vergleichbaren Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind und deren jeweilige Umsätze iSd § 125 Abs. 1 der BAO in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren mehr als 700.000 Euro betragen (in sinngemäßer Anwendung von § 125 Abs. 3 und 4 BAO), haben ihren Gewinn auf Grund der Sondervorschrift des § 7 Abs. 3 KStG 1988 idF COVID-19-StMG nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln (siehe dazu näher Rz 95a).

Eine Verpflichtung zur Rechnungslegung 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.

Eine Rechnungslegungspflicht gemäß § 5 EStG 1988 ist daher schon dem Grunde nach 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 war 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 Nr. 313/2015) 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 spätestens für das Finanzjahr 2020 anzuwenden. Ab dem 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.

95a

Die sich aufgrund von § 7 Abs. 3 KStG 1988 idF COVID-19-StMG ergebende Gewinnermittlungspflicht gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 für einen Betrieb gewerblicher Art ist umsatzabhängig. Hinsichtlich der für den Schwellenwert maßgeblichen Umsätze knüpft § 7 Abs. 3 KStG 1988 idF COVID-19-StMG an die Umsatzdefinition des § 125 Abs. 1 iVm Abs. 2

BAO an. Daher fließen etwa Bedarfszuweisungen der Länder an die Gemeinden nicht in die Ermittlung dieser Umsatzschwelle mit ein.

Die Gewinnermittlungspflicht für einen Betrieb gewerblicher Art gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 setzt eine Überschreitung des maßgeblichen Schwellenwertes von 700.000 Euro in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren voraus. Für den Eintritt und den Entfall der Buchführungspflichten sind § 125 Abs. 3 und Abs. 4 BAO sinngemäß anzuwenden; dh. die Verpflichtung zur Buchführung tritt bei Überschreitung des Schwellenwertes in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren erst nach Ablauf eines Pufferjahres ein, erlischt bei Nicht-Überschreitung in zwei aufeinanderfolgenden Jahren bereits mit Beginn des darauffolgenden Kalenderjahres und kann bei nur vorübergehender Überschreitung auf Grund besonderer Umstände auf Antrag vom zuständigen Finanzamt aufgehoben werden.

§ 7 Abs. 3 KStG 1988 idF COVID-19-StMG kommt erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2020 zur Anwendung, wobei für die Beurteilung des Eintritts und des Entfalls der Buchführungspflichten die Umsätze der Kalenderjahre 2018 und 2019 zu berücksichtigen sind (§ 26c Z 77 KStG 1988).

Beispiel 1:

Eine Gemeinde hat den Gewinn eines Betriebes gewerblicher Art, dessen Umsätze in den Kalenderjahren 2018 und 2019 jeweils mehr als 700.000 Euro betragen haben, bis einschließlich 2019 gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt. 2021 hat die Gewinnermittlung für diesen Betrieb gewerblicher Art gemäß § 5 EStG 1988 zu erfolgen; 2020 kann noch die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung beibehalten werden.

Beispiel 2:

Eine Gemeinde hat den Gewinn eines Betriebes gewerblicher Art, dessen Umsätze in den Kalenderjahren 2018 und 2019 jeweils weniger als 700.000 Euro betragen haben, bis einschließlich 2019 gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung kann auch 2020 und in den Folgejahren beibehalten werden, sofern der Umsatzschwellenwert auch künftig nicht in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschritten werden sollte.

95b

Fehlt es in Fällen des Vorliegens der umsatzabhängigen Gewinnermittlungspflicht gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 (Rz 95a) an einer entsprechenden Buchführung, ist der Gewinn nach § 184 BAO unter Beachtung der Grundsätze der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln.

95c

Besteht keine umsatzabhängige Gewinnermittlungspflicht gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 (Rz 95a), kann eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder eine freiwillige Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 durchgeführt werden. Bei Wegfall

der Gewinnermittlungspflicht nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ist ein Antrag nach § 5 Abs. 2 EStG 1988 möglich (Rz 94).

95d

Wenn keine umsatzabhängige Gewinnermittlungspflicht gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 (Rz 95a) für Betriebe gewerblicher Art besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, kann für diese die Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung unterbleiben, wenn ein Verlust erzielt werden sollte. Mangels bescheidmäßiger Feststellung kann diesfalls jedoch kein Verlustvortrag entstehen, sodass im Falle von Gewinnen in Folgejahren kein Verlustabzug vorgenommen werden kann.

Eine Erklärungspflicht besteht nur dann, wenn der Betrieb gewerblicher Art gemäß § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 iVm § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 vom Finanzamt zur Abgabe einer Erklärung aufgefordert wird oder gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 iVm § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 positive Einkünfte erzielt.

96

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung ist weiters zu beachten:

- Soweit Befreiungstatbestände des § 3 EStG 1988 auf Körperschaften anwendbar sind, gelten sie auch für Betriebe gewerblicher Art.
- Da eine betriebliche Einkunftsart (Gewerbebetrieb) vorliegt, stehen die für die betrieblichen Einkunftsarten geltenden Investitionsbegünstigungen zu.
- Betreffend Pensionsrückstellungen nimmt § 14 Abs. 11 EStG 1988 die Betriebe gewerblicher Art ausdrücklich von dem sonst gemäß § 14 Abs. 7 EStG 1988 gegebenen Deckungserfordernis aus.
- Bei Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes gewerblicher Art ist ein allfälliger Veräußerungsgewinn gemäß § 7 Abs. 2 in Verbindung mit § 24 EStG 1988 steuerpflichtig. Der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 steht zu.

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), ist § 18 KStG 1988 zu berücksichtigen (siehe Rz 1415 bis 1423).

1.2.1.2.6 Steuerpflichtige Geselligkeitsveranstaltungen

98

§ 5 Z 12 KStG 1988 sieht eine Steuerbefreiung für entgeltliche Geselligkeitsveranstaltungen von Körperschaften öffentlichen Rechts vor, welche ansonsten als Betrieb gewerblicher Art steuerpflichtig wären (siehe Rz 279). Entgeltliche Geselligkeitsveranstaltungen, die die

Voraussetzungen für die Steuerbefreiung des § 5 Z 12 KStG 1988 erfüllen, sind zur Gänze von der Körperschaftsteuer befreit. Bei Überschreiten der Grenzen ist der Betrieb zur Gänze steuerpflichtig; es sind die allgemein für Betriebe gewerblicher Art geltenden Grundsätze zu beachten.

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 ergeben sich für die Jahre ab 2017 (kaufmännisch gerundet) folgende Vergütungssätze:

Jahr	Betrag
2017	2.240
2018	2.296
2019	2.356
2020	2.415
2021	2.456

1.2.1.2.8 Kapitalgesellschaften in öffentlicher Hand

1.2.1.2.8.1 Rechnungskreise für Versorgungsbetriebe

99

Betriebe, die von juristischen Personen des privaten Rechts geführt werden, sind gemäß § 2 Abs. 4 zweiter Satz KStG 1988 grundsätzlich nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften zu besteuern. Somit finden im Falle der Vergesellschaftung von Betrieben gewerblicher Art die für die Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art normierten Grundsätze keine Anwendung. Dies gilt auch, wenn alle Anteile an der juristischen Person privaten Rechts von Körperschaften öffentlichen Rechts gehalten werden.

100

Abweichend von diesem Prinzip ermöglicht § 2 Abs. 4 dritter Satz KStG 1988 das Führen eines Versorgungsbetriebeverbundes im Rahmen einer juristischen Person privaten Rechtes unter folgenden Voraussetzungen:

An einer juristischen Person privaten Rechtes sind unmittelbar oder mittelbar (über andere Körperschaften oder Mitunternehmerschaften) ausschließlich Körperschaften öffentlichen Rechts beteiligt. Die juristische Person privaten Rechts erfüllt – möglicherweise neben anderen Geschäftsbereichen – die Funktion eines Versorgungsbetriebes im Sinne des § 2 Abs. 3 KStG 1988. Für die Versorgungsaktivitäten wird ein eigener Rechnungskreis eingerichtet, in welchem getrennt vom sonstigen Rechenwerk der Körperschaft alle Aktiva, Passiva, Aufwendungen und Erträge des Verbundes zu erfassen sind. Durch die in § 2 Abs. 4 dritter Satz KStG 1988 normierte Aussage, dass die in einem gesonderten Rechnungskreis geführten Aktivitäten im Sinne des § 2 Abs. 3 KStG 1988 als einheitliche Tätigkeit gelten, auch wenn bei den einzelnen Tätigkeiten die Absicht fehlt, Gewinne zu erzielen, ist somit der Verlustausgleich innerhalb des Verbundes sichergestellt, mit den Gewinnen und Verlusten aus den übrigen Geschäftsfeldern aber nicht verrechenbar.

1.2.1.2.8.2 Liebhaberei bei Versorgungsverbundsbetrieben in Form von Körperschaften privaten Rechts

101

Zur Liebhaberei in Zusammenhang mit Versorgungsverbundsbetrieben siehe LRL 2012 Rz 153 ff.

1.2.1.2.8.3 Verdeckte Ausschüttung bei Versorgungsverbundsbetrieben in Form von Körperschaften privaten Rechts

102

§ 2 Abs. 4 vierter Satz KStG 1988 schließt ausdrücklich die Anwendung der Bestimmung über verdeckte Ausschüttungen (§ 8 Abs. 2 KStG 1988) auf das Zusammenfassen zu einem Versorgungsvertriebsverbund in Form einer Körperschaft privaten Rechtes aus. Die mit § 8 Abs. 2 KStG 1988 verbundenen Rechtsfolgen könnte sonst eintreten, wenn eine Körperschaft privaten Rechts - zum Vorteil der als Gesellschafterin fungierenden Körperschaft öffentlichen Rechts - mit gewinnlosen Betrieben gewerblicher Art belastet wird.

1.2.1.3 Nichtrechtsfähige Gebilde (§ 1 Abs. 2 Z 3 in Verbindung mit § 3 KStG 1988)

1.2.1.3.1 Allgemeines

103

Folgende nichtrechtsfähige Gebilde sind in § 3 KStG 1988 als körperschaftsteuerpflichtig aufgezählt:

- Personenvereinigungen
- Anstalten
- Stiftungen
- andere Zweckvermögen.

Diese Vorschrift ist ein Auffangtatbestand, wenn eine Zurechnung des Einkommens zu anderen einkommensteuerpflichtigen oder körperschaftsteuerpflichtigen Personen nach dem EStG 1988 oder KStG 1988 nicht möglich ist. Der Auffangtatbestand regelt eine subsidiäre Körperschaftsteuerpflicht. Für alle angeführten Gebilde gilt daher, dass sie nur dann unter § 3 KStG 1988 fallen, wenn sie nichtrechtsfähig sind und wenn ihr Einkommen nicht bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Es werden also zB Personenvereinigungen nur selten unter diese Bestimmung fallen, da ihre Einkünfte idR nach § 188 BAO festzustellen und auf die Gesellschafter aufzuteilen sind.

"Nichtrechtsfähig" bedeutet in diesem Zusammenhang nicht das Fehlen jeglicher Rechtsfähigkeit, sondern fehlende Rechtspersönlichkeit (VwGH 3.3.1987, 86/14/0128).

§ 3 KStG 1988 gilt sowohl für die unbeschränkte als auch für die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht.

1.2.1.3.2 Beispiele für nichtrechtsfähige Gebilde

1.2.1.3.2.1 Personenvereinigungen

104

Personenvereinigungen fallen unter § 3 KStG 1988, wenn sie keine Mitunternehmerschaften im Sinne des § 23 EStG 1988 sind. Sie müssen auf jeden Fall Mitglieder umfassen. Bei Vorliegen einer Personenvereinigung ist zunächst zu untersuchen, welche Rechtsform bei einem Zusammenschluss vorliegt und wem das daraus bezogene Einkommen zuzurechnen ist. So besitzen zB Personengesellschaften wie die OG oder KG keine eigene Rechtspersönlichkeit und sind nur teilrechtsfähig, fallen aber nicht unter § 3 KStG 1988, weil ihr Einkommen unmittelbar ihren Gesellschaftern zuzurechnen ist, unabhängig davon, ob bei diesen Gesellschaften eine Mitunternehmerschaft vorliegt oder sie nur vermögensverwaltend tätig sind.

1.2.1.3.2.2 Vereine

105

Vereine im Sinne des VerG zählen zu den juristischen Personen und sind daher schon gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 subjektiv körperschaftsteuerpflichtig. Man bezeichnet diese Vereine auch als rechtsfähige Vereine. Nicht rechtsfähige Vereine (sie sind nicht im Vereinsregister eingetragen) können als Körperschaftsteuersubjekte in Betracht kommen, wenn sie wie ein Verein organisiert sind, der unabhängig von Mitgliederzahl und Mitgliederwechsel fortbesteht und als wirtschaftlicher Träger einer bestimmten Tätigkeit anzusehen ist.

1.2.1.3.2.3 Belegschaften von Unternehmen

106

Belegschaften von Unternehmen können Personenvereinigungen im Sinne des § 3 KStG 1988 sein. Ebenso können Personalvertretungen von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts unter § 3 KStG 1988 fallende nichtrechtsfähige Personenvereinigungen sein (VwGH 19.5.1993, 91/13/0169). Wird etwa eine Werksküche durch eine Belegschaft oder ihre Personalvertretung betrieben, unterliegt die Belegschaft mit etwaigen Einkünften aus der Werksküche der Körperschaftsteuer. Hingegen fallen Betriebsratfonds nicht unter § 3 KStG 1988, da sie Körperschaften öffentlichen Rechts sind.

1.2.1.3.3 Gebilde, die idR nicht unter § 3 KStG 1988 fallen

1.2.1.3.3.1 Ausländische Personengesellschaften

107

Ausländische Personengesellschaften, die einer inländischen Personengesellschaft vergleichbar sind, unterliegen nicht der Körperschaftsteuer (VwGH 3.3.1987, 86/14/0128). Ist die ausländische einer inländischen Personengesellschaft vergleichbar, ist ihr Einkommen direkt bei den Gesellschaftern zu erfassen. Dies hat unabhängig davon zu geschehen, ob es sich um inländische oder ausländische Gesellschafter handelt. Ebenso ist es unerheblich, ob das Geltendmachen der Abgabenpflicht faktisch möglich ist oder nicht. Zur Erfassung einer ausländischen Personengesellschaft, die an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt ist, siehe § 102 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 bzw. EStR 2000 Rz 7999.

1.2.1.3.3.2 Arbeitsgemeinschaften

108

Arbeitsgemeinschaften (vornehmlich) im Baugewerbe sind keine Körperschaftsteuersubjekte, sondern Mitunternehmerschaften. Ist Zweck der Arbeitsgemeinschaft die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages, gilt die Betriebsstätte dieser Arbeitsgemeinschaft anteilig als Betriebsstätte der Mitglieder (siehe dazu EStR 2000 Rz 5822).

1.2.1.3.4 Anstalten, Stiftungen, Fonds

109

In Betracht kommen hier nur nichtrechtsfähige derartige Gebilde. Besitzen diese Gebilde Rechtspersönlichkeit, unterliegen sie nach Maßgabe des § 1 Abs. 2 Z 1 oder Abs. 3 Z 2 oder 3 KStG 1988 der Körperschaftsteuer.

1.2.1.3.4.1 Anstalten

110

Anstalt ist die zur juristischen Person erhobene Einrichtung mit einem Bestand an sachlichen und persönlichen Mitteln, die dauernd bestimmten Zwecken der öffentlichen Verwaltung gewidmet sind.

Sie stellen in der Regel Körperschaften des öffentlichen Rechts dar (Rz 35 bis 88).

1.2.1.3.4.2 Stiftung

111

Stiftungen können nach verschiedenen gesetzlichen Vorschriften gegründet werden und besitzen in der Regel Rechtspersönlichkeit (Rz 24 bis 28).

1.2.1.3.4.3 Fonds

112

Bei Fonds ist zu unterscheiden zwischen privaten und öffentlichen Fonds. Wird ein Fonds von einer Privatperson unter nachfolgender Genehmigung der Behörde begründet, liegt ein privater Fonds vor. Beruht die Existenz des Fonds auf einem Hoheitsakt (Gesetz oder Verordnung), wird von einem öffentlichen Fonds gesprochen; dabei handelt es sich dann um eine Körperschaft öffentlichen Rechts, wenn der Fonds explizit als solcher bezeichnet ist beziehungsweise wenn dies auf sonstige Weise aus dem Gründungsakt hervorgeht (etwa weil darin die abgabenrechtliche Behandlung des Fonds „als eine Körperschaft öffentlichen Rechts" angeordnet ist). Geht dies hingegen aus dem Gründungsakt nicht eindeutig hervor, so hat die Einstufung anhand der dafür einschlägigen Kriterien zu erfolgen („Typusbegriff", siehe Rz 36).

Beide Arten von Fonds besitzen Rechtspersönlichkeit, siehe weiters Rz 23 bis 24 und 49.

1.2.1.3.4.4 Investmentfonds

113

Ein Investmentfonds ist ein aus Wertpapieren bestehendes Sondervermögen. Er ist keine juristische Person, auch kein Zweckvermögen im Sinne des § 3 KStG 1988. Erträge des Fonds sind den Anlegern anteilsmäßig zuzurechnen. Näheres siehe InvFR 2018.

1.2.1.3.5 Zweckvermögen

114

Zweckvermögen sind einem bestimmten Zweck dienende Vermögen, die – im Unterschied zu Personenvereinigungen – keine Mitglieder haben und nicht unter den Begriff der Anstalten oder Stiftungen fallen. Da solche nichtrechtsfähige Gebilde in Österreich kaum vorkommen, hat ihre Aufzählung in § 3 KStG 1988 nur geringe praktische Bedeutung.

1.2.1.3.5.1 Herrenloser Nachlass

115

Die nach dem Tod eines Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte werden grundsätzlich den Erben zugerechnet. Deshalb ist der ruhende Nachlass in der Regel nicht als Steuersubjekt zu erfassen. Eine Körperschaftsteuerpflicht kann ausnahmsweise dann gegeben sein, wenn ein "herrenloser" Nachlass vorliegt, wenn es also keine Erben gibt oder diese die Verlassenschaft nicht antreten. In diesem Fall ist der herrenlose Nachlass Körperschaftsteuersubjekt (VwGH 13.3.1997, 96/15/0102; VwGH 26.5.1998, 93/14/0191).

1.2.1.3.5.2 Communio incidens (schlichte Gemeinschaft)

116

Eine communio incidens kann unter Umständen das oben erwähnte Zweckvermögen bilden. Sie gehört zu den Rechtsgemeinschaften, die nicht durch Rechtsgeschäft der Mitglieder begründet werden. So stehen zB Miterben in einer solchen communio incidens. Zur normalen Vorgangsweise in solchen Fällen siehe EStR 2000 Rz 9. In Einzelfällen kann eine solche communio incidens Körperschaftsteuersubjekt sein. So haben zB nach 1945 einzelne Staaten in völkerrechtswidriger Weise Gesellschaften enteignet, die auch in Österreich Vermögenswerte besaßen. An Stelle der (enteigneten) ausländischen Gesellschaft trat dann eine communio incidens der früheren Aktionäre, die in Österreich als Miteigentümer des inländischen Vermögens zu behandeln waren. Soweit die Gemeinschafter (Aktionäre) bekannt sind, kann ihnen ihr quotenmäßiger Gewinnanteil aus dem österreichischen Vermögen zugerechnet werden. Sind die Gemeinschafter aber nicht bekannt, sind die Voraussetzungen des § 3 KStG 1988 erfüllt, es liegt das erwähnte Zweckvermögen vor. Die communio incidens wird mit ihrem Einkommen körperschaftsteuerpflichtig (VwGH 5.2.1974, 1423/72).

Wird das (bisherige) Zweckvermögen ab einem bestimmten Tag einem bestimmten Steuerpflichtigen zugerechnet, hat dieser auch für die noch gegenüber dem Zweckvermögen festgesetzte Körperschaftsteuer aufzukommen. Der Körperschaftsteuerbescheid ist in diesem Fall an diesen Steuerpflichtigen und nicht mehr an das Zweckvermögen zu richten (VwGH 26.9.1990, 89/13/0265, 90/13/0094).

1.2.1.3.5.3 Insolvenzmasse

117

Die Insolvenzmasse fällt nicht unter § 3 KStG 1988, da der Gemeinschuldner persönlich steuerpflichtig bleibt und mit seinen Einkünften aus der Insolvenzmasse der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer unterliegt (VwGH 29.9.1976, 1387/76).

1.2.1.3.6 Andere Gebilde

1.2.1.3.6.1 Konzerne

118

Konzerne werden aus rechtlich selbstständigen Unternehmen gebildet, die zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst werden. In der Regel wird jedes Konzernunternehmen für sich besteuert, und zwar je nach seiner Rechtsform. Ausnahmen von dieser Grundregel sind etwa im Fall einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988 möglich (Rz 1004 bis Rz 1150).

1.2.1.3.6.2 Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform, Siedlungsträger

119

Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform sowie Siedlungsträger sind gemäß § 5 Z 5 KStG 1988 grundsätzlich von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit (siehe Rz 121 ff).

1.2.1.3.6.2.1 Begriffsbestimmung

120

Der Begriff der Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform umfasst

- Agrargemeinschaften
- Zusammenlegungsgemeinschaften, Flurbereinigungsgemeinschaften
- Bringungsgemeinschaften.

Zur Begriffsbestimmung siehe Rz 50 bis 54.

Zum Begriff der Siedlungsgemeinschaften siehe ebenfalls Rz 55.

1.2.1.3.6.2.2 Umfang der Steuerpflicht

1.2.1.3.6.2.2.1 Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform und Siedlungsträger, die Körperschaften des privaten Rechts sind

121

§ 5 Z 5 KStG 1988 befreit Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform sowie Siedlungsträger von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, sieht aber gleichzeitig Ausnahmen davon vor. Erzielen diese Körperschaften

- Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb (ausgenommen land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe),
- Einkünfte aus der Verpachtung eines solchen Gewerbebetriebes,
- Einkünfte aus der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken,

sind sie insoweit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Unter den letzten Punkt fallen auch Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten. Soweit § 107 EStG 1988 anwendbar ist, sind sie ab 2019 von der Abzugsteuer erfasst (§ 107 EStG 1988 iVm § 24 Abs. 7 KStG 1988, siehe Rz 123a).

Beispiel:
Es werden Grundstücke für Zwecke des Skisports oder Golfsports überlassen.

122

Die Teilsteuerpflicht erstreckt sich nicht auf solche Nutzungsentgelte, die zu den Nebengeschäften und Hilfsgeschäften des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gehören.

Darunter fallen Entschädigungen für den Entgang von Betriebseinnahmen oder für höhere Betriebsausgaben in der Land- und Forstwirtschaft.

Immer dann, wenn durch die Zahlung neben der Abgeltung der Einschränkung der Nutzbarkeit im Rahmen eines landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Betriebes oder der Entwertung des Grundstückes auch ein Entgelt für die Benutzung der Grundfläche selbst geleistet wird, ist (im Falle von Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten im Rahmen einer auf Grund einer Regelbesteuerungsoption nach § 107 Abs. 11 EStG 1988 auf Grundlage eines Gutachtens durchzuführenden Veranlagung) der Teil, der auf diese Nutzungsüberlassung entfällt, in die Teilsteuerpflicht einzubeziehen. Dies gilt auch für Einmalabfindungen. Zu den Grundstücken zählen nur bebaute und unbebaute Grundstücke und Gebäudeteile.

Die insgesamt für die Grundstücksüberlassung bezogenen Entgelte sind daher nach den tatsächlichen Verhältnissen in einen der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnenden Anteil und einen für Nutzungsüberlassung aufzuteilen. Tritt durch die Nutzungsüberlassung eine tatsächliche Nutzungsänderung des gesamten Grundstückes oder von Teilen ein, erfolgt insoweit ein Ausscheiden aus der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung. Das Entgelt stellt keine Entschädigung im land- und forstwirtschaftlichen Bereich dar.

> *Beispiel:*
>
> *Bei Überlassung an einen Schiliftbetreiber wird die durch den Wald geschlagene Lifttrasse zum Ausscheiden des Grundstücksteiles aus der forstwirtschaftlichen Nutzung führen. Ebenso scheiden jene Grundstücksteile, auf denen Berg- oder Talstation errichtet werden, aus der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung aus.*

123

Vertraglich vereinbarte Entgeltsaufteilungen sind von der Abgabenbehörde auf ihr Übereinstimmen mit den tatsächlichen örtlichen Verhältnissen zu überprüfen. Es bestehen aber im Allgemeinen keine Bedenken, wenn 30% der Gesamtzahlung, sofern diese im Einzelfall die in der EStR 2000 Rz 4245 angegebenen Höchstbeträge nicht übersteigt, dem nicht steuerpflichtigen Teil zugerechnet werden. Gutachten der Agrarbehörden oder von diesen festgelegte Aufteilungen können als Entscheidungshilfe herangezogen werden, haben aber keine Bindungswirkung.

Hinsichtlich der Entschädigungen für Handymasten ist die Bestimmung der EStR 2000 Rz 4245a analog anwendbar.

Ein Verlustausgleich zwischen den Einkünften ist möglich. Zur Gewinnermittlung siehe Rz 419 bis 443.

Als Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988, die nach § 5 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht beziehungsweise umfassend befreit sind, besteht darüber hinaus gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 (beschränkte) Steuerpflicht für Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1495 bis 1513).

123a

Für Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten sieht § 107 EStG 1988 ab 2019 eine Abzugsteuer mit Endbesteuerungswirkung vor. Mit der Abzugsteuer von 8,25% ist die Körperschaftsteuer auf Einkünfte, die gemäß § 5 Z 5 dritter Teilstrich KStG 1988 steuerpflichtig sind, abgegolten (§ 107 EStG 1988 iVm § 24 Abs. 7 KStG 1988).

Wird die Veranlagung dieser Einkünfte beantragt (Regelbesteuerung), kommt eine Abgrenzung von Einkünften, die

- gemäß § 5 Z 5 dritter Teilstrich KStG 1988 von der Teilsteuerpflicht erfasst sind,
- und solchen, auf die das nicht zutrifft (siehe Rz 122 f),

nur dann in Betracht, wenn die Einkünfte aus der entgeltlichen Nutzungsüberlassung in der durch ein Gutachten nachzuweisenden tatsächlichen Höhe angesetzt werden (§ 107 Abs. 11 EStG 1988).

Zum Inkrafttreten des § 24 Abs. 7 KStG 1988 siehe Rz 1582d.

124

Die Veräußerung von Grundstücken ist – außerhalb eines Gewerbebetriebs – nach Maßgabe des § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 körperschaftsteuerpflichtig (siehe Rz 1501).

1.2.1.3.6.2.2.2 Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform und Siedlungsträger, die Körperschaften öffentlichen Rechts sind

125

Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Betriebe gewerblicher Art der Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform und der Siedlungsträger (unbeschränkte Steuerpflicht). Der Betrieb gewerblicher Art ist Körperschaftsteuersubjekt. Mehrere Betriebe gewerblicher Art können nicht als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art behandelt werden.

126

Als Betrieb gewerblicher Art gilt auch die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken, zB Überlassung zu Wohnzwecken, zum

Betrieb eines Schiliftes, eines Golfplatzes, zur Aufstellung von Strommasten oder einer Mobilfunkanlage); siehe auch Rz 88.

Beispiel:

Eine (als Körperschaft öffentlichen Rechts zu beurteilende) Agrargemeinschaft betreibt ein Sägewerk und vermietet Wohnungen. Mit dem Sägewerk erwirtschaftet sie einen Verlust von 10.000 Euro, aus der Vermietungstätigkeit erzielt sie einen Überschuss von 20.000 Euro. Das Sägewerk und die Vermietungstätigkeit sind als Betriebe gewerblicher Art voneinander unabhängige Körperschaftsteuersubjekte. Überschuss und Verlust der beiden Betriebe gewerblicher Art können nicht saldiert werden.

Für nach § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 steuerpflichtige Einkünfte aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten gelten die entsprechenden Ausführungen in den Rz 121 ff sinngemäß.

127

Ist der Betrieb gewerblicher Art nach unternehmensrechtlichen oder vergleichbaren Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet und betragen dessen jeweilige Umsätze iSd § 125 Abs. 1 der BAO in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren mehr als 700.000 Euro (in sinngemäßer Anwendung von § 125 Abs. 3 und 4 BAO), ist der Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln (§ 7 Abs. 3 KStG 1988 idF COVID-19-StMG).

128

Als inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts sind diese Personengemeinschaften und Siedlungsträger gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 selbst Körperschaftsteuersubjekt und mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig (siehe dazu Rz 1495 bis 1505).

129

Die Veräußerung von Grundstücken ist – außerhalb eines Gewerbebetriebs – nach Maßgabe des § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 körperschaftsteuerpflichtig (siehe Rz 1501).

1.2.2 Beschränkte Steuerpflicht

130

§ 1 Abs. 3 KStG 1988 sieht drei Arten der beschränkten Steuerpflicht vor. In Z 1 wird jene der "ausländischen" Körperschaften geregelt, Z 2 und 3 umfasst Körperschaften, die zwar ihren Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung im Inland haben, aber hinsichtlich bestimmter Einkünfte der Körperschaftsteuer unterliegen. Es handelt sich dabei weitgehend um Einkünfte, die einer Abzugsteuer unterliegen.

1.2.2.1 Beschränkte Steuerpflicht ausländischer juristischer Personen

131

Ausländische Körperschaften gelten als beschränkt steuerpflichtige Subjekte, wenn sie weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland haben, einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind und Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 erzielen.

Sitz: Siehe Rz 5

Ort der Geschäftsleitung: Siehe Rz 6

Inland: Siehe Rz 3

1.2.2.1.1 Ausländische Körperschaften

132

Der Personenkreis umfasst alle privat- und öffentlich-rechtlichen ausländischen Körperschaften. Der Begriff "Betrieb gewerblicher Art" hat für letztere keine Bedeutung. Sie unterliegen mit ihren inländischen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht.

Auch die in § 1 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 aufgezählten ausländischen nichtrechtsfähigen Gebilde unterliegen der beschränkten Steuerpflicht, wenn ihre inländischen Einkünfte nicht gemäß § 3 KStG 1988 bei einem anderen Steuerpflichtigen zu erfassen sind.

1.2.2.1.2 Vergleichbarkeit mit einer inländischen juristischen Person

133

Die zivil- und steuerrechtliche Behandlung des ausländischen Rechtssubjektes durch den Ansässigkeitsstaat ist für die inländische Bewertung bedeutungslos. Maßgeblich für die Vergleichbarkeit ist ausschließlich das österreichische Recht. Die ausländische Körperschaft muss dem inländischen Typus in ihrer Struktur zwar nicht genau entsprechen, das eine oder andere Merkmal kann fehlen oder in seiner Bedeutung eingeschränkt sein, es müssen aber ihre Merkmale in Gesamtheit unter Beachtung der wirtschaftlichen Stellung und des rechtlichen Aufbaues der inländischen Körperschaft vergleichbar sein. Das gilt nicht nur für ausländische Kapitalgesellschaften, sondern für alle Gebilde, die für die Körperschaftsteuer in Frage kommen.

Eine deutsche Kommanditgesellschaft etwa unterliegt nicht der inländischen Körperschaftsbesteuerung (VwGH 3.3.1987, 86/14/0128). Eine deutsche Kommanditgesellschaft auf Aktien ist mangels Existenz einer vergleichbaren Rechtsfigur im österreichischen Unternehmensrecht nach den überwiegenden Merkmalen als Körperschaft zu behandeln.

Die Steuerpflicht bezieht sich auch auf Vorgesellschaften, wenn Gesellschaftsvertrag oder sonstige Gründungsstatute bereits vorliegen, aber noch nicht alle Formalvoraussetzungen (Registrierung usw.) nach ausländischem Recht erfüllt sind.

Ausländische Gesellschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 345 vom 29.12.2011 S. 8 erfüllen, gelten zwar in der Regel als Körperschaftsteuersubjekte, ein Typenvergleich, ob eine Körperschaft vorliegt, ist allerdings vorzunehmen (siehe auch Rz 1204).

Mit Inkrafttreten von § 7 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, sind ab der Veranlagung 2004 den inländischen "Unternehmern kraft Rechtsform" (siehe Rz 399) vergleichbare Körperschaften, die im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind, diesen auch für Zwecke der Einkünftezuordnung gleichgestellt.

134

Indizien für die Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft sind unter anderem:

- eigene Rechtspersönlichkeit nach ausländischem Recht;
- starres, ergebnisunabhängiges, im Eigentum der Gesellschaft stehendes Gesellschaftskapital;
- Beteiligung einer oder mehrerer Personen am Gesellschaftskapital;
- Haftung für Gesellschaftsschulden ist auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt;
- Willensbildung unter Gesellschaftermitwirkung.

Neben diesen Basiskriterien können beim Typenvergleich aber auch noch andere Aspekte von Bedeutung sein. Für die Vergleichbarkeit spricht auch:

- die ungehinderte Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile an Nichtgesellschafter (kein gesetzliches Zustimmungserfordernis der anderen Gesellschafter);
- das Erfordernis der Aufbringung des Gesellschaftskapitals durch Einlagen der Gesellschafter (keine Verzichtsmöglichkeit und auch kein Ersatz durch die Erbringung von Dienstleistungen);
- das Erfordernis der Eintragung in einem öffentlichen Buch (Handelsregister, Firmenbuch oder sonstige Bestätigung der Durchführbarkeit des Gesellschaftervertrages durch eine "öffentliche Instanz" - BFH 23.06.1992, IX R 182/87, BStBl II 1992, 972) für die Entstehung der Gesellschaft.

1.2.2.1.3 Doppelansässigkeit

135

Hat eine Gesellschaft ihren Sitz in Österreich und den Ort der Geschäftsleitung im Ausland und gilt sie auf Grund des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens als dort ansässig, bleibt sie dennoch in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, auch wenn sie nur als so genannte "Briefkastenfirma" auftritt (siehe Rz 4). Hat eine Gesellschaft den Sitz im Ausland, den Ort der Geschäftsleitung aber im Inland, liegt im Inland ebenfalls unbeschränkte Steuerpflicht vor. Zu den körperschaftsteuerlichen Auswirkungen siehe Rz 409.

1.2.2.2 Inländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften (§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988)

1.2.2.2.1 Allgemeines

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.

137

- Die zweite Art der beschränkten Steuerpflicht trifft weiters gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 die inländischen Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988, soweit sie nach dem KStG 1988 oder einem anderen Bundesgesetz von der Körperschaftsteuerpflicht befreit sind. Der persönliche Anwendungsbereich der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 erstreckt sich auch auf sämtliche, aufgrund von Sondergesetzen befreite Körperschaften (1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012). Dies gilt auch dann, wenn diese umfassend von der Abgabenpflicht befreit sind. Ist daher eine Körperschaft aufgrund eines Sondergesetzes von sämtlichen Abgaben umfassend befreit (beispielsweise bei einer Befreiung „von den bundesgesetzlich geregelten Abgaben vom Einkommen, Ertrag und Vermögen"), unterliegt sie § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 zufolge dennoch der beschränkten Steuerpflicht. Die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht kommt ab dem 1.4.2012 zur Anwendung (§ 26c Z 31 KStG 1988).

  Zu den außerhalb des KStG 1988 befreiten Körperschaften zählen beispielsweise die Österreichische Studiengesellschaft für Atomenergie GmbH (BGBl. Nr. 73/1959), die

Bürgschaftsfonds der Kleingewerbekreditaktion des Bundesministeriums für Handel, Gewerbe und Industrie GmbH (BGBl. Nr. 453/1969), verschiedene Straßenfinanzierungsgesellschaften (BGBl. Nr. 115/1969, BGBl. Nr. 479/1971, BGBl. Nr. 113/1973, BGBl. Nr. 442/1978, BGBl. Nr. 300/1981, BGBl. Nr. 591/1982, BGBl. Nr. 372/1985), der österreichische Filmförderungsfonds (BGBl. Nr. 557/1980).

Aus dem Gebrauch des Wortes „soweit" ergibt sich, dass im Falle einer nur partiellen Befreiung die Körperschaft mit ihrem nicht befreiten Teil unbeschränkt und mit ihrem befreiten Teil beschränkt steuerpflichtig ist.

Eine generelle Ausnahme von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht kommt nach wie vor für die Österreichische Bundesfinanzierungsagentur zum Tragen (§ 26c Z 31 KStG 1988).

Weiters bleibt eine umfassende, aufgrund von völkerrechtlichen Abkommen bestehende, persönliche Befreiung von der Abgabenpflicht (Rz 1510 ff) von der mit dem 1. StabG 2012 erfolgten Ausdehnung des Anwendungsbereichs von § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 unberührt. Die Befreiung aufgrund von völkerrechtlichen Abkommen geht § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 vor, sodass eine beschränkte Steuerpflicht in diesen Fällen bei Bestehen einer umfassenden Befreiung von der Abgabenpflicht nicht begründet wird. Ist in einem völkerrechtlichen Abkommen hingegen keine umfassende Befreiung von der Abgabenpflicht, sondern nur eine Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vorgesehen, kommt die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht zum Tragen.

1.2.2.2.2 Umfang der Steuerpflicht

138

Der sachliche Umfang der beschränkten Steuerpflicht wird in § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 geregelt (siehe Rz 1495 bis 1513) und ist bei den Körperschaften öffentlichen Rechts und bei den aufgrund des § 5 KStG 1988 oder nach anderen Bundesgesetzen befreiten juristischen Personen des privaten Rechts gleich.

Die (beschränkte) Steuerpflicht erstreckt sich zunächst auf steuerabzugspflichtige Einkünfte, wobei nach dem Normzweck die kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte im Sinne des § 93 Abs. 1 EStG 1988, nicht aber steuerabzugspflichtige Einkünfte gemäß § 99 EStG 1988 gemeint sind. Ausgenommen von der beschränkten Steuerpflicht sind bestimmte, in § 21 Abs. 2 KStG 1988 taxativ aufgezählte Einkünfte (siehe Rz 1502 ff).

139

Über die kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte hinaus erweitert § 21 Abs. 3 KStG 1988 den sachlichen Umfang der beschränkten Steuerpflicht auf

- Kapitaleinkünfte im Ausland (siehe Rz 1498),
- nicht dem Sondersteuersatz unterliegende Kapitaleinkünfte (Rz 1499),
- Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften (Rz 1500) und
- Einkünfte aus privaten Grundstückveräußerungen (Rz 1501).

1.2.3 Beginn und Ende der persönlichen Steuerpflicht (§ 4 KStG 1988)

140

In § 4 KStG 1988 sind der Beginn und das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht normiert. Beginn und Ende der beschränkten Steuerpflicht sind aus § 1 Abs. 3 und § 21 KStG 1988 abzuleiten.

1.2.3.1 Beginn der Steuerpflicht (§ 4 Abs. 1 KStG 1988)

1.2.3.1.1 Beginn der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit

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 (§ 35 ff VAG 2016), Genossenschaften (§ 8 GenG) und Privatstiftungen (§ 7 PSG) durch Eintragung in das Firmenbuch. Kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 68 ff VAG 2016) entstehen mit 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.

1.2.3.1.2 Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht

142

Vor dem gesellschaftsrechtlichen Entstehen einer Körperschaft beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht, sobald die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung tritt. Der Beginn der Steuerpflicht der Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 und 3 KStG 1988 richtet sich nach den §§ 2 und 3 KStG 1988.

1.2.3.1.2.1 Vorgründungskörperschaft

143

Einer Vorgründungskörperschaft bzw. -gesellschaft liegt die Verpflichtung von zwei (bei einer geplanten GmbH gegebenenfalls auch einer) oder mehreren Personen zu Grunde, eine Körperschaft bzw. Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit zu gründen. Auf sie finden die Vorschriften über den Vorvertrag im Sinne des § 936 ABGB Anwendung. Es gelten dieselben Formvorschriften wie für den nachfolgenden Hauptvertrag.

Bei wirtschaftlichem Tätigwerden liegt je nach der Geschäftstätigkeit entweder eine GesBR oder eine OG, grundsätzlich also eine Mitunternehmerschaft vor.

Nehmen Personen eine wirtschaftliche Geschäftstätigkeit auf, bevor sie einen (formgültigen) Vorgründungsvertrag oder Gesellschaftsvertrag abgeschlossen haben, kann diese dennoch der künftigen GmbH zugerechnet werden, wenn sie innerhalb eines Zeitraumes von etwa drei Monaten vor dem Abschluss des Gesellschaftsvertrages erfolgte.

1.2.3.1.2.2 Vorkörperschaft

144

Zwei oder mehrere Personen (bei einer geplanten GmbH gegebenenfalls auch eine Person) schließen einen Gründungsvertrag für eine Körperschaft bzw. Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, der sie und die bestellten Gesellschaftsorgane verpflichtet, alles zum Entstehen der Gesellschaft Erforderliche zu unternehmen. Für den Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht ist neben dem abgeschlossenen Gründungsvertrag notwendig, dass die Körperschaft bzw. Gesellschaft auch nach außen in Erscheinung tritt. Die Eröffnung eines Bankkontos (zB VwGH 4.3.1987, 84/13/0239) genügt dazu ebenso wie eine Geldtransaktion für die Körperschaft bzw. Gesellschaft (zB VwGH 8.6.1988, 84/13/0069) oder die Anmeldung der Registrierung im Firmenbuch. Körperschafts- bzw. gesellschaftsinterne Vorbereitungshandlungen sind hingegen nicht ausreichend.

145

Liegen beide Voraussetzungen vor, wird die Vorkörperschaft bzw. -gesellschaft körperschaftsteuerrechtlich nicht als Rechtsgebilde sui generis angesehen. Voraussetzung ist, dass die Eintragung planmäßig betrieben wird und innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes auch tatsächlich erfolgt. Die Anzeige der Vorkörperschaft hat in jedem Fall beim Finanzamt Österreich zu erfolgen (§ 60 Abs. 2 Z 5 lit. a BAO), unabhängig davon, welches Finanzamt für die Erhebung der Abgaben von der entstandenen Körperschaft oder Gesellschaft zuständig sein wird.

Das im Gründungsstadium anfallende Einkommen ist in diesem Fall der Körperschaft bzw. Kapitalgesellschaft zuzurechnen und im Wege der zutreffenden Einkünfte- bzw. Gewinnermittlung zu erfassen. Bei einer werdenden Kapitalgesellschaft ist daher bereits im Gründungsstadium der Gewinn gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln und ein im Gesellschaftsvertrag festgelegtes, vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr maßgebend.

Eine allenfalls bestehende unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht ist bereits vor der Eintragung zu beachten.

146

Ein Gesellschafterwechsel in der Vorgesellschaft ändert an der Identität mit der späteren Körperschaft nichts, wenn die ausgeschiedenen Gesellschafter an den den Gesellschafterwechsel betreffenden Änderungen des Vertrages mitwirkten.

1.2.3.1.2.3 Unechte Vorkörperschaft

147

Eine unechte Vorkörperschaft bzw. -gesellschaft liegt vor, wenn

- die Gründer von Beginn an keine Registrierung anstreben,
- der Eintragungsantrag nicht ernsthaft weiterbetrieben wird (Nichtbeseitigung von Eintragungshindernissen oder Nichtbeschaffung von Eintragungsunterlagen) oder
- nach Ablehnung des Eintragungsantrages eine Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern nicht erfolgt.

Die unechte Vorgesellschaft ist bei wirtschaftlicher Betätigung steuerlich als Mitunternehmerschaft anzusehen.

1.2.3.1.2.4 Weitere Fälle

148

- Für ein Gruppenmitglied und seinen Gruppenträger besteht jeweils eine eigenständige Steuerpflicht. Liegen die Voraussetzungen für die Aufnahme einer Körperschaft in die Unternehmensgruppe bereits vor der Protokollierung dieser Körperschaft vor, ist ihre steuerliche Einbeziehung in die Unternehmensgruppe bereits zu diesem Zeitpunkt (vor Protokollierung) möglich. Eine vertragliche Rückbeziehung der Errichtung einer Gesellschaft ist – von den Regelungen im UmgrStG abgesehen - steuerlich bedeutungslos.

149

- Für den Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht von Betrieben gewerblicher Art in ihren Erscheinungsformen Betrieb, Gewerbebetrieb und Versorgungsbetrieb ist das Vorliegen der in § 2 Abs. 1 KStG 1988 genannten Voraussetzungen erforderlich. Dies wird in der Regel dann der Fall sein, wenn der Gewerbebetrieb erkennbar seine werbende Tätigkeit durch ein konkretes Leistungsangebot und Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr ausübt. Vorbereitungshandlungen können bereits die Aufnahme der Tätigkeit bedeuten. Mit dem Zeitpunkt des Tätigwerdens im Außenverhältnis beginnt die Steuerpflicht. Für die zeitliche Zurechnung gelten grundsätzlich die allgemeinen steuerlichen Regeln für den Betriebserwerb und die Betriebsveräußerung (§ 24 EStG 1988).

150

- Bei Beteiligungserwerb (§ 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988) und der entgeltlichen Betriebsüberlassung eines vorher nicht aktiv geführten Betriebes (§ 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988) beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht in dem Zeitpunkt, in dem das Rechtsgeschäft über den Erwerb einer Beteiligung oder die Überlassung eines Gewerbebetriebes rechtsverbindlich zustande gekommen ist.

151

- Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und anderen Zweckvermögen resultiert aus dem Umstand, dass steuerpflichtiges Einkommen weder nach dem KStG 1988 noch nach dem EStG 1988 unmittelbar einer anderen Person zuzurechnen ist. Die Steuerpflicht beginnt in dem Zeitpunkt, in dem ein ertragbringender Vermögensgegenstand nur wirtschaftlich, nicht jedoch rechtlich aus dem Vermögen einer Person ausscheidet und nicht in das wirtschaftliche Eigentum einer anderen Person übergeht.

152

- Ausländische Körperschaften können unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein, wenn sie im Inland über Sitz oder Geschäftsleitung verfügen. Voraussetzung für den Beginn der Steuerpflicht ist die Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung in das Inland. Voraussetzung für eine Verlegung ist ein entsprechender Beschluss der dafür zuständigen Organe der Körperschaft. Dieser Beschluss führt bei Einhaltung der Gründungsvorschriften für Kapitalgesellschaften zu einer Firmenbucheintragung oder einem behördlichen Anerkennungsverfahren (zB Konzession). Die Steuerpflicht beginnt mit dem Beschluss über die Sitzverlegung. Wird nur die Geschäftsleitung der Körperschaft in das Inland verlegt, entsteht die Steuerpflicht mit der (rechtzeitigen) Mitteilung an eine zuständige österreichische Behörde (zB Finanzamt, Gewerbebehörde, Kammern), jedenfalls aber mit den Handlungen, die die tatsächliche Verlegung erkennen lassen.

1.2.3.2 Ende der Steuerpflicht (§ 4 Abs. 2 KStG 1988)

153

Das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht ist in der Regel mit dem Erlöschen der Rechtspersönlichkeit einer juristischen Person oder dem faktischen Untergang eines Rechtsgebildes im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 und 3 KStG 1988 verbunden.

Ebenso wie bei der Begründung der Steuerpflicht gilt auch für die Beendigung der Steuerpflicht die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

§ 4 Abs. 2 KStG 1988 regelt nicht die Grenzen der beschränkten Steuerpflicht (siehe hiezu Rz 1495 bis 1513).

1.2.3.2.1 Juristische Personen des privaten Rechts

154

Frühestmöglicher Zeitpunkt für das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht einer juristischen Person des privaten Rechts ist ihre Löschung aus dem Firmenbuch, weil davor die Rechtspersönlichkeit im Außenverhältnis noch nicht untergegangen ist. Wird die Verteilung des Vermögens jedoch erst nach der Löschung im Firmenbuch abgeschlossen, endet die unbeschränkte Steuerpflicht zu jenem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist. Ist bereits vor der Löschung im Firmenbuch das gesamte Vermögen auf andere übergegangen, so endet die unbeschränkte Steuerpflicht dennoch erst mit der Löschung aus dem Firmenbuch.

Anderes gilt, wenn die Löschung aus dem Firmenbuch von Amts wegen erfolgt, weil ihr in solchen Fällen nur deklaratorische Wirkung zukommt. Die Rechtspersönlichkeit der juristischen Person des privaten Rechts und somit ihre unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht kann in solchen Fällen bereits früher enden (siehe Rz 157).

155

Da § 4 Abs. 2 KStG 1988 die Steuerpflicht bis zu jenem Zeitpunkt aufrecht erhält, zu dem das gesamte Vermögen auf andere Personen übergegangen ist, fallen auch Nachtragsliquidationen noch in die Steuerpflicht. Darunter ist die Neueröffnung des Abwicklungsverfahrens nach der Löschung einer Kapitalgesellschaft zu verstehen (vgl. § 214 Abs. 4 AktG; § 93 Abs. 5 GmbHG). Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht lebt allerdings nur für den Zeitraum der Nachtragsliquidation wieder auf (siehe Rz 1559).

156

Die Einstellung der (laufenden) Geschäftstätigkeit einer Kapitalgesellschaft führt noch nicht zu einer Beendigung ihrer Körperschaftsteuerpflicht. Auch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen bewirkt noch kein Ende der unbeschränkten Steuerpflicht, da die Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft nicht untergeht und auch nicht ihr gesamtes Vermögen auf andere Personen übergeht (VwGH 22.2.1995, 95/15/0016).

157

Wird ein Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet oder aufgehoben, ist gemäß § 39 Firmenbuchgesetz jede in das Firmenbuch einzutragende Gesellschaft außer den in anderen Gesetzen genannten Fällen (bereits) mit Rechtskraft des Beschlusses aufgelöst. Die Auflösung der Gesellschaft ist von Amts wegen in das Firmenbuch einzutragen, hat aber nur mehr deklaratorische Wirkung. Die unbeschränkte Steuerpflicht der Gesellschaft endet somit bereits mit Rechtskraft des Beschlusses.

158

Bei Vermögenslosigkeit können Kapitalgesellschaften gemäß § 40 FBG und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gemäß § 40 iVm § 42 FBG auf Antrag der nach dem Sitz der Gesellschaft zuständigen gesetzlichen Interessenvertretung bzw. bei Genossenschaften, die einem Revisionsverband angeschlossen sind, auf Antrag des Revisionsverbandes oder auf Antrag der zuständigen Steuerbehörde oder von Amts wegen gelöscht werden. Mit der Löschung gilt die Gesellschaft als aufgelöst. Eine Abwicklung findet nicht statt. Die unbeschränkte Steuerpflicht endet somit mit der Löschung im Firmenbuch.

Eine Kapitalgesellschaft gilt bis zum Beweis des Gegenteils auch dann als vermögenslos, sofern das Vorhandensein von Vermögen nicht offenkundig ist, wenn sie trotz Aufforderung durch das Gericht die Jahresabschlüsse und gegebenenfalls die Lageberichte von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht vollständig vorlegt (§§ 277 ff UGB).

Stellt sich nach der Löschung das Vorhandensein von Vermögen heraus, das der Verteilung unterliegt, findet eine Nachtragsliquidation statt. Die unbeschränkte Steuerpflicht endet in

diesen Fällen zu dem Zeitpunkt, zu dem die Nachtragsliquidation abgeschlossen und das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist.

159

Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften endet die Steuerpflicht ferner durch Verschmelzung, bei Kapitalgesellschaften auch durch übertragende (verschmelzende, errichtende) Umwandlung nach dem UmwG oder die Aufspaltung nach dem SpaltG. Ende der Steuerpflicht ist diesfalls sowohl in Fällen der Geltung des UmgrStG als auch außerhalb desselben nach § 20 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 der Ablauf des Umgründungsstichtages (Rz 1454 bis 1473).

160

Sobald eine inländische Kapitalgesellschaft weder über einen Sitz noch über einen Ort der Geschäftsleitung im Inland verfügt, unterliegt sie nicht mehr der unbeschränkten Steuerpflicht. Die unbeschränkte Steuerpflicht endet zu dem Zeitpunkt, in dem die Verlegung in das Ausland abgeschlossen wird. Auf eine Vermögensverlagerung in das Ausland ist § 6 Z 6 EStG 1988 anzuwenden. Soweit nach der Verlegung in das Ausland noch inländische Einkünfte bezogen werden, tritt ein Wechsel zur beschränkten Steuerpflicht ein.

161

Bei der Unternehmensgruppe (§ 9 KStG 1988, Rz 1004 bis Rz 1150) bleibt die subjektive Körperschaftsteuerpflicht des Gruppenmitglieds bestehen. Es wird lediglich das gemäß § 9 Abs. 6 in Verbindung mit § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 bescheidmäßig festgestellte Ergebnis des Gruppenmitglieds der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zugerechnet.

162

Im Fall des Mantelkaufs im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 bleibt die zivilrechtliche Identität der Körperschaft und damit auch ihre Steuerpflicht bestehen.

163

Zur Mindestkörperschaftsteuerpflicht siehe Rz 1549 bis 1568.

1.2.3.2.2 Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts

164

Für Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) endet die unbeschränkte Steuerpflicht durch Veräußerung, Aufgabe, unentgeltliche Übertragung, Einbringung oder durch Vereinigung eines Betriebes gewerblicher Art mit einem anderen Betrieb; sie endet außerdem dann, wenn sonst die Voraussetzungen des § 2 KStG 1988 nicht mehr erfüllt sind.

1.2.3.2.3 Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und Zweckvermögen

165

Bei diesen Steuerrechtssubjekten im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 endet die Steuerpflicht in dem Zeitpunkt, in dem kein Einkommen und Vermögen mehr vorhanden ist bzw. es nach allgemeinen Besteuerungsregeln einem anderen Rechtssubjekt zuzurechnen ist.

2. Persönliche Steuerbefreiungen (§§ 5 bis 6b KStG 1988)

2.1 Allgemeines

166

Die persönliche Befreiung stellt eine Ausnahme von der unbeschränkten Steuerpflicht dar und führt zur beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988, siehe Rz 130 bis 139). Von der unbeschränkten Steuerpflicht können begrifflich nur Körperschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland befreit werden, ausländische Körperschaften und inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts sind von vornherein nicht unbeschränkt steuerpflichtig. Hinsichtlich der sachlichen Befreiungen siehe Rz 1151 bis 1247.

167

§ 5 KStG 1988 umfasst nicht ausschließlich vollständige Befreiungen. Es sind auch Teilbefreiungen geregelt, die zu einer Teilsteuerpflicht führen. Die Teilbefreiung wirkt wie eine sachliche Befreiung, stellt rechtlich aber eine anteilige Befreiung von der persönlichen Steuerpflicht dar. Soweit die Körperschaft befreit ist, kann beschränkte Körperschaftsteuerpflicht vorliegen; soweit eine Teilsteuerpflicht besteht, handelt es sich immer um einen Fall der unbeschränkten Steuerpflicht (siehe Rz 136 bis 139). Ergibt sich eine Steuerpflicht sowohl nach § 1 Abs. 2 als auch nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988, sind in der Veranlagung zur Körperschaftsteuer die Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988, falls sie überhaupt zu veranlagen sind, getrennt vom Einkommen aus der unbeschränkten Teilsteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 KStG 1988 anzusetzen. Ein Verlustausgleich zwischen der Sphäre der unbeschränkten Steuerpflicht und jener der beschränkten Steuerpflicht einer Körperschaft ist nicht möglich (VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0040). Ein Freibetrag gemäß § 23 KStG 1988 kann nur vom unbeschränkt steuerpflichtigen Einkommen in Abzug gebracht werden (siehe Rz 1521).

Eine Teilsteuerpflicht besteht in den Fällen des § 5 Z 5 bis 7, 10, 11, 13 und 14 KStG 1988. Hinsichtlich der Z 8 und 12 sind quantitative Momente für das Bestehen der Befreiung ausschlaggebend. In allen Fällen der Teilsteuerpflicht ist eine klare Trennung zwischen dem steuerbefreiten und dem steuerpflichtigen Bereich der Körperschaft erforderlich, um eine Zuordnung der Einkünfte zu diesen Bereichen zu ermöglichen. In den Fällen der Z 4, 10 und 14 ist die Trennungsmethode gesetzlich geregelt (gesonderter Rechnungskreis).

2.2 Wechsel zwischen Befreiung und Steuerpflicht

168

Entstehen die Voraussetzungen für eine Befreiung unterjährig, sind für den Veranlagungszeitraum, in dem der Wechsel stattfindet, weiter die Verhältnisse, die vor dem Wechsel bestanden haben, maßgeblich. Der Wechsel wird steuerlich erst mit dem folgenden Veranlagungszeitraum wirksam. Kommt es unterjährig zu einem Wegfall der Befreiungsvoraussetzungen, tritt die Steuerpflicht mit dem Beginn des Veranlagungszeitraumes ein, in den der Wechsel fällt.

Zur Einkommensermittlung im Fall des Wechsels siehe Rz 1415 bis 1423.

2.3 Staatsnahe Einrichtungen (§ 5 Z 1 und 2 KStG 1988)

2.3.1 Die Österreichischen Bundesbahnen

169

Diese waren bis zur Umstrukturierung ein Betrieb gewerblicher Art, der nur durch die Steuerbefreiung zur Gänze aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen war. Auf Grund des Bundesbahngesetzes 1992, BGBl. Nr. 825/1992, sind die Österreichischen Bundesbahnen seit 1. Jänner 1993 eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, die bis zur Aufhebung des § 5 Z 1 KStG 1988 durch das Erkenntnis des VfGH 22.06.2001, G 128/00, G 129/00-8, zur Gänze von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen ist. Die Österreichischen Bundesbahnen sind ab dem Jahre 2002 unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Allerdings sind gemäß § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz die ÖBB-Infrastruktur-Bau AG und die ÖBB-Infrastruktur Betrieb AG ab dem Veranlagungsjahr 2004 von bundesgesetzlichen Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer von den Bundesverwaltungsabgaben sowie bis 2007 (Art. VI Z 28 Gerichtsgebührengesetz, BGBl. I Nr. 24/2007) von den Gerichts- und Justizverwaltungsabgaben befreit, soweit sich diese Abgaben und Gebühren aus der Erfüllung der jeweiligen in diesem Bundesgesetz vorgesehenen Aufgaben dieser Gesellschaften ergeben.

2.3.2 Staatliche Monopolbetriebe

170

Diese Befreiungsbestimmung ist inhaltsleer geworden, da mittlerweile alle Monopolbetriebe in privatrechtliche Form (Kapitalgesellschaften) überführt wurden, für die die Befreiung nicht gilt.

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

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

171

Die Befreiung der in dieser Ziffer genannten Banken erfolgt aus Vereinfachungsgründen, da sie nach § 5 Z 3 lit. b KStG 1988 keinen Gewinn anstreben dürfen und daher nur Zufallsgewinne anfallen können. Zufallsgewinne beeinträchtigen die Befreiung nicht und unterliegen nicht der Besteuerung. Die Steuerbefreiung geht verloren, wenn Gewinnstreben vorliegt oder wenn auf Grund wiederholter Gewinne auf das Gewinnstreben zu schließen ist.

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 veranlagen, 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 anteilsmäßige 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.

2.5 Bodenreformgemeinschaften und Siedlungsträger (§ 5 Z 5 KStG 1988)

2.5.1 Betroffene Körperschaften

174

§ 5 Z 5 KStG 1988 ist anzuwenden auf

- Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform,
- Siedlungsträger, die nach den landesgesetzlichen Vorschriften anerkannt sind.

Voraussetzung für die Anwendung des § 5 Z 5 KStG 1988 ist, dass die Personengemeinschaft oder der Siedlungsträger eine Körperschaft des privaten Rechts ist. Zur steuerlichen Behandlung von Bodenreformgemeinschaften oder Siedlungsträgern, die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, siehe Rz 125 bis 129.

Zu den Begriffen "Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform" und "Siedlungsträger im Sinne des § 6 Abs. 2 Landwirtschaftliches Siedlungs-Grundsatzgesetz" siehe Rz 50 bis 55.

2.5.2 Umfang der Befreiung

175

Die Befreiung des § 5 Z 5 KStG 1988 betrifft den Bereich der Zweckerfüllung der Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform. Werden betriebliche Aktivitäten entfaltet, die über den Umfang eines (land- und forstwirtschaftlichen) Nebenbetriebes hinausgehen oder Betriebe verpachtet, besteht dahingehend unbeschränkte Steuerpflicht. Ebenso unterliegen Entgelte für die Nutzungsüberlassung von Grund und Boden für außerhalb der Land- und Forstwirtschaft liegende Zwecke der unbeschränkten Steuerpflicht.

2.5.3 Sachliche Steuerpflicht

176

Zur sachlichen Steuerpflicht siehe Rz 1495 ff.

2.6 Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Rechtsträger (§ 5 Z 6 KStG 1988)

2.6.1 Betroffene Körperschaften

177

Alle Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988 können grundsätzlich zu den begünstigten Rechtsträgern im Sinn des § 5 Z 6 KStG 1988 gehören. Eine Ausnahme stellen nur die Hereditas iacens und die Communio incidens dar, da bei diesen ein zu starker Bezug zu natürlichen Personen gegeben ist. Voraussetzung ist, dass sie nach ihrer Rechtsgrundlage (Satzung, Gesellschaftsvertrag, Statuten, usw.) und der tatsächlichen Geschäftsführung die in §§ 34 ff BAO genannten Voraussetzungen erfüllen.

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.

2.6.2 Steuerpflichtiger Bereich von gemäß der §§ 34 ff BAO begünstigten Körperschaften außerhalb der Vereine

2.6.2.1 Kapitalgesellschaften

179

Auch Kapitalgesellschaften können grundsätzlich zu den begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO gehören. Zu den Voraussetzungen siehe VereinsR 2001 Rz 6 bis 135, zur Besteuerung siehe VereinsR 2001 Rz 319 bis 428. Wesentlich ist vor allem:

- dass der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung einen ausschließlich gemeinnützigen Zweck aufweist,
- dass das Vermögen ausschließlich an diesen Zweck gebunden ist,
- dass die tatsächliche Geschäftsführung dem formal festgelegten Zweck entspricht und
- dass jede Form von Vorteilszuwendungen (offene oder Verdeckte Ausschüttungen, Liquidationsguthaben) an die Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen ausgeschlossen ist.

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 der § 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. Zu den Voraussetzungen und zur Abgrenzung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe siehe VereinsR 2001 Rz 136 bis 183 sowie VwGH 24.10.2019, Ra 2019/15/0060 (zu einer Anstaltsapotheke). 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 Hilfsbetrieben 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.

2.6.2.2 Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

181

Genossenschaften können grundsätzlich ebenfalls abgabenrechtlich begünstigt sein (Förderung der sozialen Tätigkeiten der Mitglieder gemäß § 1 Abs. 3 GenG iVm Art. 1 Abs. 3 SCE-VO als begünstigter Zweck), wenn die gesetzlichen Voraussetzungen im Sinne der §§ 34 ff BAO (insb. Unmittelbarkeit und Ausschließlichkeit) erfüllt sind. Gemeinnützige Bauvereinigungen in der Rechtsform einer Genossenschaft sind nicht gemeinnützig im Sinne der Abgabenvorschriften; siehe aber Abschnitt 2.10.

2.6.2.3 Körperschaften des öffentlichen Rechts

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). 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.

2.6.3 Besteuerung

183

Zu den Begünstigungsvoraussetzungen und der Besteuerung siehe VereinsR 2001 Rz 1 bis 428, die sinngemäß auch auf andere begünstigte Zwecke verfolgende Rechtsträger als Vereine anzuwenden sind. Hinsichtlich der Besonderheiten bei der Besteuerung von begünstigte Zwecke verfolgenden Kapitalgesellschaften oder Betrieben gewerblicher Art siehe Rz 180.

2.7 Pensions- und Unterstützungskassen, Arbeitnehmerförderungsstiftungen und Mitarbeitervorsorgekassen (§ 5 Z 7 und § 6 KStG 1988)

184

Pensionskassen sind betriebsbezogene Kassen mit Rechtsanspruch der Anspruchsberechtigten, Unterstützungskassen sind betriebsbezogene Kassen, die keinen Rechtsanspruch auf Leistungen vermitteln.

2.7.1 Pensionskassen

2.7.1.1 Begriff und Geschäftsbereich

185

Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes, BGBl. Nr. 281/1990, sind in folgender Weise strukturiert:

- Sie müssen Aktiengesellschaften mit Sitz im Inland sein.
- Sie können als betriebliche oder als überbetriebliche Kassen eingerichtet sein.
- Sie dürfen das Pensionskassengeschäft nur auf Grund einer Konzession des Bundesministers für Finanzen betreiben und dürfen keine anderen als mit der Verwaltung von Pensionskassen zusammenhängende Geschäfte betreiben.

186

Der Anwendungsbereich von § 6 Abs. 1 KStG 1988 erstreckt sich auch auf die betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinn des § 93 VAG 2016. 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.

187

Mit dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 52/2009 wurde der Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 KStG 1988 auch auf ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 Pensionskassengesetz erweitert; die Befreiung umfasst diesfalls auch die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht (§ 6 Abs. 1 letzter Satz KStG 1988).

Eine Rückerstattung allfällig einbehaltener Beträge gemäß § 240 Abs. 3 BAO ist nur für Zeiträume möglich, in denen die ausländische Pensionskasse mit einer österreichischen Pensionskasse vergleichbar ist. Davon wird auszugehen sein, wenn der betreffende Mitgliedstaat im jeweiligen Jahr bereits die Richtlinie 2003/41/EG vom 3. Juni 2003 (ABl. Nr. L 235 S. 10) in sein nationales Recht umgesetzt hat und wenn daher eine richtlinienkonforme Zulassung durch die Aufsichtsbehörde des Herkunftslandes vorliegt; weitere Vergleichbarkeitsvoraussetzung ist, dass bei den erteilten Pensionszusagen die 80%-Grenze bezüglich des letzten laufenden Aktivbezuges beachtet wird. Daraus folgt:

- Anträge auf Rückerstattung können nach § 6 KStG 1988 positiv erledigt werden, wenn der Mitgliedstaat, in dem die Pensionskasse ansässig ist, im jeweiligen Jahr (für welches die Rückerstattung beantragt wird) schon die RL 2003/41/EG umgesetzt hat; dies wird idR ab 2005 der Fall sein.
- Anträge für Zeiträume davor können nach § 6 KStG 1988 positiv erledigt werden, wenn die betroffene Pensionskasse nachweist, dass sie mit einer österreichischen Pensionskasse vergleichbar war (Einzelfallprüfung).
- Voraussetzung ist stets, dass der Antrag nach dem 22.9.2005 eingebracht wurde (für nicht rechtskräftig erledigte Anträge, siehe dazu § 26c Z 16 lit. e KStG 1988).

Somit sind Rückerstattungen für Zeiträume, für die eine Vergleichbarkeit mit österreichischen Pensionskassen nicht gegeben ist (weil weder die RL umgesetzt wurde, noch die Vergleichbarkeit im Einzelfall nachgewiesen wird), nicht möglich.

Anträge ausländischer Pensionskassen, mit denen die Rückerstattung von KESt auf Ausschüttungen inländischer Körperschaften auf der Grundlage von § 6 KStG 1988 idF BBG 2009 iVm § 240 Abs. 3 BAO begehrt wird, sind beim Finanzamt für Großbetriebe (§ 61 Abs. 4 Z 3 BAO; bis 31.12.2020 gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 AVOG 2010 idF BudBG 2011 (BGBl. I Nr. 111/2010) beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart) einzubringen.

Werden die Vergleichbarkeitskriterien von einer in einem Mitgliedstaat der EU ansässigen Pensionskasse nicht erfüllt, hat die Trägereinrichtung der Pensionskasse nach Maßgabe des § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 ebenfalls Anrecht auf Vollentlastung von der österreichischen Kapitalertragsteuer, wobei allerdings die potentielle zwischenstaatliche Verteilung der Steuerentlastung im Steueranrechnungsweg mitzubeachten ist. Die österreichische Kapitalertragsteuer wird demzufolge zur Gänze in Österreich rückzuzahlen sein, wenn die ausländische Pensionskasse in ihrem Herkunftsstaat (Ansässigkeitsstaat) mit den österreichischen Dividenden steuerbefreit ist und folglich keine Anrechnung der österreichischen Kapitalertragsteuer erfolgen kann. Dem Rückzahlungsantrag, für den

ebenfalls das Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020 das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart) zuständig ist, wird jedenfalls eine Ansässigkeitsbescheinigung des Herkunftslandes und ein Beleg über die Nichtanrechenbarkeit der österreichischen Kapitalertragsteuer (zB ein Beleg über die bestehende Steuerbefreiung) beizuschließen sein. Diese Regelung gilt gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 auch für Pensionskassen des EWR-Raumes, wenn eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (derzeit somit für norwegische Pensionskassen).

Beziehen Pensionskassen außerhalb des begünstigten EU/EWR-Raumes Dividenden aus Österreich, kann eine Kapitalertragsteuerrückerstattung auf der Grundlage der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen unter Beachtung der Grundsätze des Erlasses AÖF Nr. 63/2002 beim Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020 beim Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart) in Anspruch genommen werden. Dies wird in der Regel zu einer Herabsetzung der österreichischen Körperschaftsteuerbelastung auf 15% führen. Bei der Antragstellung wird allerdings zu belegen sein, dass es sich bei der antragstellenden Einrichtung um eine Gesellschaft im Sinn des Doppelbesteuerungsabkommens handelt, die das Pensionskassengeschäft betreibt und daher selbst lebenslange Alterspensionsleistungen an die Anspruchsberechtigten zu erbringen hat. Denn nur in diesem Fall bleibt unerheblich, in welchem Staat die Leistungsempfänger der Pensionskasse (die Pensionisten) ansässig sind.

Wurden Anträge auf Rückzahlungen iSd § 18 Abs. 1 Z 2 und 3 AVOG 2010 vor dem 1.1.2011 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart eingebracht, obwohl dieses Finanzamt zu diesem Zeitpunkt für die diesbezügliche Erledigung nicht zuständig war, gelten diese Anträge als beim zuständigen Finanzamt eingebracht.

188

Das Pensionskassengeschäft ist durch folgende Grundsätze bestimmt:

- Es besteht in der rechtsverbindlichen Zusage von Pensionen an Anwartschaftsberechtigte (= aktive Bedienstete) und in der Erbringung von Pensionen an Leistungsberechtigte (= Pensionisten) und Hinterbliebene sowie in der damit verbundenen Hereinnahme und Veranlagung von Pensionskassenbeiträgen. Eine Pensionsabfindung ist nur in Bagatellfällen möglich.
- Das Eigenkapital der Pensionskasse haftet in einem gewissen Ausmaß für einen Mindestveranlagungserfolg.
- Alle Anwartschafts- und Leistungsberechtigten (auch bei überbetrieblichen Kassen) sind zwecks des gemeinsamen Tragens der versicherungstechnischen Risken und

Veranlagungsrisken in einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft zusammenzufassen, für mindestens 1000 Personen können abgesonderte Gemeinschaften gebildet werden.

- Voraussetzung für die Versorgungsübernahme ist der Abschluss eines Pensionskassenvertrages zwischen Kasse und Arbeitgeber. Es ist eine rein arbeitgeberfinanzierte und eine von Arbeitgeber und Arbeitnehmer finanzierte Vertragsregelung möglich. Es ist eine leistungsorientierte Zusage (Pension ist von vornherein bestimmt) oder eine beitragsorientierte Zusage (Beiträge sind bestimmt, Pension hängt von der Summe der Beiträge und vom Veranlagungserfolg ab) möglich. Die Pensionskasse kann mit einer Altersvorsorge beginnen oder Pensionszusagen des Arbeitgebers übernehmen und weiterführen.
- Pensionskassen werden in mehrfacher Weise beaufsichtigt und geprüft.
- Für Pensionskassen gelten eigene Bewertungsregeln für das Vermögen und genaue Veranlagungsvorschriften.

2.7.1.2 Umfang der Befreiung

189

Voraussetzung für die Befreiung der Pensionskasse ist, dass die Pensionszusagen der Kasse 80% des letzten laufenden Aktivbezuges nicht übersteigen. Überschreitungen, die auf Bezugsreduktionen in den letzten Tätigkeitsjahren (etwa 5 Jahre) in wirtschaftlich begründeten Fällen zurückzuführen sind, sind unbeachtlich. Damit sollen arbeitsrechtliche Regelungen wie die Gleitpension usw. abgesichert werden. Im Falle des gleitenden Überganges in die Pension wird die Obergrenze am letzten noch nicht durch die sukzessive Einschränkung der Arbeitszeit verringerten Aktivlohn zu messen sein.

190

Zum laufenden Aktivbezug gehören der Grundbezug sowie sonstige Bezüge (§ 67 EStG 1988) und Zulagen und Zuschläge (§ 68 EStG 1988), sofern sie in der Kassenzusage mitberücksichtigt und nicht außergewöhnlich sind. Die vertragliche Anrechnung der gesetzlichen Pension (Ergänzungszusage) ändert nichts an der Obergrenze. Wird an Stelle einer gehaltsabhängigen Zusage eine betragsmäßig fixe Zusage erteilt, müssen die Umstände im Jahr des Kassenvertrages dafür sprechen, dass die Obergrenze nicht überschritten wird oder es muss eine Begrenzungsklausel verankert werden.

191

Bei der Befreiung handelt es sich um eine Teilbefreiung, die sich auf die Veranlagungs- und Risikogemeinschaft(en) bezieht. Die Kasse ist damit mit jenem Teil des Kasseneinkommens, der nicht der (den) Gemeinschaft(en) zuzurechnen ist, unbeschränkt

körperschaftsteuerpflichtig. Dies betrifft die Veranlagung des Eigenkapitals, die Verwaltungskostenbeiträge und die damit zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Verwaltung anderer Pensionskassen. Ausgangspunkt für die getrennte Einkommensermittlung ist die in § 30 Pensionskassengesetz angeordnete getrennte Vermögens- und Ertragsrechnung (Rechnungskreise).

192

Die Verletzung der Voraussetzung auch nur in einem Fall hebt die Befreiung für die Veranlagungs- und Risikogemeinschaft auf; auf diesen Fall ist § 18 Abs. 2 und 3 KStG 1988 anzuwenden. Die Steuerpflicht besteht, solange schädliche Kassenzusagen vorliegen und bedient werden. Andere neben der inkriminierten Gemeinschaft bestehende Veranlagungs- und Risikogemeinschaften ohne grenzüberschreitende Zusagen sind vom Übergang zur Steuerpflicht nicht betroffen.

2.7.2 Unterstützungskassen

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.

2.7.3 Arbeitnehmerförderungsstiftungen

194

Zu den Arbeitnehmerförderungsstiftungen siehe StiftR 2009 Rz 163 bis Rz 172.

2.7.4 Mitarbeitervorsorgekassen

195

Bei den Mitarbeitervorsorgekassen handelt es sich um Aktiengesellschaften, die gemäß § 18 BMSVG berechtigt sind, Abfertigungsbeiträge hereinzunehmen und zu veranlagen. Die Befreiung erstreckt sich nur auf die den Veranlagungsgemeinschaften im Sinne des § 28 BMSVG zuzurechnenden Einkommensteile (siehe auch Rz 1505).

2.8 Kleine Versicherungsvereine (§ 5 Z 8 KStG 1988)

2.8.1 Allgemeines

196

Ein kleiner Versicherungsverein ist ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit im Sinne des VAG (§§ 68 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 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 (§ 68 Abs. 1 VAG 2016).

Ob ein Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit besteht oder ein kleiner Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit vorliegt, entscheidet die FMA.

Ein kleiner Versicherungsverein entsteht mit Erteilung der Konzession (§ 69 Abs. 2 VAG 2016).

2.8.2 Entstehen der unbeschränkten Steuerpflicht

197

Die unbeschränkte Steuerpflicht entsteht in dem Jahr, in dem die durchschnittliche Prämieneinnahmengrenze der letzten drei Wirtschaftsjahre (einschließlich des im Veranlagungsjahr endenden Wirtschaftsjahres) erstmalig überschritten wird, wobei bei den Prämien von den Bruttobeträgen also inklusive Rückversicherungsanteil auszugehen ist.

Beispiel:

Versicherungsverein	*A*	*B*	*C*
Prämien 1999	*3.500 Euro*	*8.000 Euro*	*5.000 Euro*
Prämien 2000	*6.800 Euro*	*6.500 Euro*	*5.500 Euro*
Prämien 2001	*4.000 Euro*	*3.500 Euro*	*8.000 Euro*
Summe	*14.300 Euro*	*18.000 Euro*	*18.500 Euro*
Durchschnitt	*4.767 Euro*	*6.000 Euro*	*6.167 Euro*
unbeschränkte	*nein*	*nein*	*ja ab 2001*

Steuerpflicht			

2.9 Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 5 Z 9 KStG 1988)

2.9.1 Betroffene Genossenschaften

198

Genossenschaften sind grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig. Zur sachlichen Steuerpflicht siehe Rz 13 bis 18.

199

§ 5 Z 9 lit. a KStG 1988 befreit die landwirtschaftlichen Nutzungsgenossenschaften. Diese Befreiung gilt nicht für andere Körperschaften in diesem Bereich (zB Vereine). Die gemeinschaftliche Nutzung muss der landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Tätigkeit des einzelnen Genossenschafters zugute kommen. Wenn sich Arbeitnehmer genossenschaftlich zusammenschließen, um ein größeres Areal als Kleingärten zu nutzen, liegt keine begünstigte landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaft vor.

§ 5 Z 9 lit. b KStG 1988 sieht eine Befreiung für Winzergenossenschaften vor.

Werden die nachfolgenden Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im gesamten Besteuerungszeitraum nicht vollständig erfüllt, unterliegen auch diese Genossenschaften der Körperschaftsteuer.

2.9.1.1 Allgemeine Voraussetzungen für die Steuerbefreiung

200

Die Bestimmungen des § 5 Z 9 lit. a und b KStG 1988 können nur die namentlich angeführten Spezialgenossenschaften in Anspruch nehmen. Die Genossenschaft muss auf einen ganz bestimmten Zweck ausgerichtet sein. Jede Tätigkeit, die mit diesem Zweck nicht im Zusammenhang steht (unabhängig davon, ob diese im Genossenschaftsvertrag angeführt ist, oder nicht), nimmt der Genossenschaft den Charakter der Spezialgenossenschaft. Damit geht auch die Abgabenbegünstigung verloren.

201

Innerhalb des begünstigten (steuerfreien) Aufgabenkreises sind drei verschiedene Geschäftsarten zu unterscheiden:

- Zweckgeschäfte
- Gegengeschäfte

- notwendige Hilfsgeschäfte

Zu den Begriffen siehe Rz 15 bis 18.

Gegengeschäfte und notwendige Hilfsgeschäfte können mit jedermann abgeschlossen werden. Die Zweckgeschäfte müssen auf die Mitglieder der Genossenschaft beschränkt werden.

Eine Ausnahme von dieser Grundregel bilden die so genannten zwangsweisen Nichtmitgliedergeschäfte. Dabei handelt es sich um solche Geschäfte, die auf Grund von Gesetzen, Verordnungen, oder behördlichen Anordnungen auch mit Nichtmitgliedern getätigt werden müssen. Siehe dazu Rz 1402.

Mitglieder sind alle jene Personen, die die im Genossenschaftsvertrag enthaltenen Voraussetzungen für den Erwerb der Mitgliedschaft (entsprechend der Satzung) vollständig erfüllt haben. Die Mitgliedschaft wird erst zu dem Zeitpunkt erworben, in dem sämtliche satzungsmäßigen Voraussetzungen erfüllt sind. Mitglieder können nur Landwirte und Forstwirte sein.

Für die Befreiung ist die Tätigkeit im landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Bereich notwendig. Die Mechanisierung, Technisierung und Modernisierung der begünstigten Genossenschaften ist nicht schädlich.

Überschüsse einer Verwertungsgenossenschaft, die ausschließlich der Kapitalbildung dienen, stellen die Steuerfreiheit nicht in Frage, wenn sie zur Bildung von betriebswirtschaftlich erforderlichen Rücklagen für die Anlagenerneuerung und für andere Neuinvestitionen verwendet werden (VwGH 26.9.1984, 82/13/0205).

2.9.1.2 Landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaften

202

Der Zweck dieser Genossenschaften ist die gemeinschaftliche Benutzung landwirtschaftlicher und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände durch die Inhaber eines landwirtschaftlichen oder forstwirtschaftlichen Betriebes.

Begünstigt ist nur die ausschließliche Nutzung von Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenständen im landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Bereich (keine Nebengeschäfte). Dabei ist es unbeachtlich, ob die Genossenschaft Eigentümer, Pächter bzw. Mieter dieser Anlagen ist.

Die Zweckgeschäfte (Verleih landwirtschaftlicher Maschinen, Benutzung von Zuchttieren, Weideflächen) müssen ausschließlich auf Mitglieder beschränkt werden. Auch durch gelegentliches oder vereinzeltes Überschreiten des Mitgliederkreises geht die Steuerbefreiung

in dem betreffenden Jahr verloren (Wechsel zur unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 18 Abs. 2 KStG 1988; siehe dazu Rz 1421 f).

Beispiele:

- *Weideflächen*
- *landwirtschaftliche Maschinen*
- *Zuchtvieh*
- *Grund und Boden*
- *Grünfutteranlagen, Dämpfanlagen und Mühlenanlagen*

Nicht als landwirtschaftliche Betriebsanlagen gelten Wasserversorgungsanlagen und Tiefgefrieranlagen.

Als Hilfsgeschäfte dieser Genossenschaften können nur solche Geschäfte behandelt werden, die mit dem Zweckgeschäft in ursächlichem Zusammenhang stehen.

Beispiele:

- *Ankauf von Anlagegütern und Betriebsmittel, die für das Zweckgeschäft benötigt werden.*
- *Verkauf nicht mehr benötigter Maschinen und Anlagen.*

Kauft eine Genossenschaft Futtermittel ein, um diese an ihre Mitglieder zu verkaufen, ist der ursächliche Zusammenhang mit dem Zweckgeschäft nicht gegeben. Dies gilt auch dann, wenn aus diesen Handelsgeschäften kein Gewinn erzielt wird.

2.9.1.3 Winzergenossenschaften

2.9.1.3.1 Allgemeines

203

Die Steuerbefreiung ist nur dann gegeben, wenn der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft ausschließlich auf die Verwertung von Wein (auch Perlwein), Most, Maische oder Trauben ausgerichtet ist. Es dürfen nur selbstgewonnene Produkte der Mitglieder zur Verwertung übernommen werden. Die Verwertungstätigkeit muss im Bereich der Landwirtschaft liegen.

204

Zum Bereich der Landwirtschaft zählen nachstehende Vorgänge:

- Weinrebenkultur
- Weinbereitung
- Weinbehandlung
- Absatz von Trauben, Most und Wein

205

Nicht in den Bereich der Landwirtschaft fallen folgende Tätigkeiten:

- Herstellung und Verkauf von Sekt. Wenn die Genossenschaft selbst Sekt erzeugt, ist diese Tätigkeit auch dann als gewerblich anzusehen, wenn die Grundweine ausschließlich von den Mitgliedern angeliefert werden. Die Ausnahme bildet der Verkauf des so genannten Lagensektes. Dieser Sekt wird von einem Winzer im eigenen Betrieb erzeugt. Die direkte Sektfertigung und Abfüllung kann auch im Lohnverfahren erfolgen. Es werden Weine getrennt nach Weinberglage, Rebsorte und Jahrgang zur Sekterzeugung verwendet. Die Beimischung von zugekauften Grundweinen ist nicht gestattet. Der Vertrieb dieser Lagensekten durch die Winzergenossenschaft ist nicht steuerschädlich, wenn es sich nach außen hin erkennbar ausschließlich um Produkte ihrer einzelnen Mitglieder handelt.
- Herstellung und Verkauf von Branntweinerzeugnissen.

206

Das Zweckgeschäft besteht im Übernehmen von Trauben, Traubensaft und Wein der Mitglieder zur gemeinsamen Verwertung. Das Gegengeschäft besteht im Vermarkten der Mitgliederprodukte oder des von der Genossenschaft hergestellten Weines.

Die Steuerbefreiung geht nicht verloren, wenn die Genossenschaft Trauben ihrer Mitglieder übernimmt, daraus Wein erzeugt und diesen Wein an die Mitglieder zurückgibt, welche für die vorgenommene Verarbeitung entsprechende Kostenersätze leisten und anschließend diesen Wein auf eigene Rechnung verkaufen.

2.9.1.3.2 Hilfsgeschäfte

207

Folgende Hilfsgeschäfte sind nicht steuerschädlich:

- Verkaufen von Gebinden
- Anschaffen der technischen Einrichtungen
- Verkauf nicht mehr benötigter Anlagegüter
- Zukauf von Fremdwein zur Aufbesserung des aus den eigenen Trauben gewonnenen Weines. In einem solchen Fall muss das Beifügen des Fremdweines unumgänglich sein, um ein verkäufliches Gut überhaupt schaffen zu können. Es kann auch nur der Zukauf in der erforderlichen Menge (ca. 3 bis 5%) als steuerunschädliches Hilfsgeschäft angesehen werden. Erfolgt dagegen der Fremdweinzusatz lediglich zur Verbesserung der Qualität und damit zur Erzielung eines höheren Preises, geht die Steuerbegünstigung verloren.

- Zukauf von fremden Deckweinen zur Farbverbesserung im erforderlichen Ausmaß (bis 3%).

208

Die Steuerbefreiung geht hingegen bei folgenden Tätigkeiten verloren:

- Überlassung von Betriebsanlagen zur Nutzung durch Nichtmitglieder.
- Betrieb oder Verpachtung eines Ausschankes oder einer Gastwirtschaft, wenn andere Getränke als Weine der Genossenschaft, kalte oder warme Speisen oder sonstige Genussmittel abgegeben werden.
- Der Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Es bestehen allerdings keine Bedenken, wenn es sich um eine geringfügige Beteiligung handelt.

2.9.2 Teilsteuerpflicht bei befreiten Genossenschaften

209

Liegen die in den Rz 200 und 201 angeführten Voraussetzungen nicht vor, geht die Steuerbefreiung grundsätzlich zur Gänze verloren. Eine Ausnahme von dieser Grundregel bilden die so genannten zwangsweisen Nichtmitgliedergeschäfte. Siehe dazu Rz 1402.

2.10 Gemeinnützige Bauvereinigungen (§ 5 Z 10 und § 6a KStG 1988)

2.10.1 Begriff

210

Gemeinnützige Bauvereinigungen sind Gesellschaften in den Rechtsformen einer Genossenschaft, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder einer Aktiengesellschaft, die ihre Tätigkeit unmittelbar auf die Erfüllung dem Gemeinwohl dienender Aufgaben des Wohnungs- und Siedlungswesens richten und nach den Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes, BGBl. Nr. 139/1979 (WGG) idgF, von der Landesregierung mit Bescheid als gemeinnützig anerkannt sind. Auf gemeinnützige Bauvereinigungen finden die Bestimmungen der Gewerbeordnung 1994, BGBl. Nr. 194/1994, keine Anwendung. Die Gemeinnützigkeitsbestimmungen der §§ 34 ff BAO sind nicht anzuwenden.

Gemeinnützige Bauvereinigungen sind gemäß § 5 Z 10 KStG 1988 nach Maßgabe des § 6a KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit, soweit sich ihre Tätigkeit auf die in § 7 Abs. 1 bis 3 WGG angeführten Geschäfte und die Vermögensverwaltung beschränkt.

211

Zuständige Abgabenbehörde für die Behandlung von Anträgen gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 und § 6a Abs. 3 KStG 1988 ist das Finanzamt für Großbetriebe (§ 61 Abs. 1 Z 8 iVm Abs. 2 BAO; bis 31.12.2020 das FA Wien 1/23 für den örtlichen Wirkungsbereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland, sowie die Finanzämter Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt, Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch für den örtlichen Wirkungsbereich jenes Landes, in dem sie ihren Sitz haben).

212

Geschäfte außerhalb des § 7 Abs. 1 bis 3 WGG (im Folgenden: begünstigungsschädliche Geschäfte) lösen grundsätzlich die unbeschränkte Steuerpflicht der gemeinnützigen Bauvereinigung aus (siehe Rz 248). Stellt die gemeinnützige Bauvereinigung allerdings vor Aufnahme dieser Geschäfte einen Ausnahmeantrag gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 250 bis Rz 254), ist die unbeschränkte Steuerpflicht auf Grund des Ausnahmebescheides auf die in einem gesonderten Rechnungskreis zu führenden begünstigungsschädlichen Geschäfte eingeschränkt (siehe Rz 265 und Rz 266).

Im Hinblick auf die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art auf Grundstücksveräußerungen (§ 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988, siehe Rz 1501) unterliegen Grundstücksveräußerungen durch gemeinnützige Bauvereinigungen dann nicht der Steuerpflicht, wenn diese nach § 5 Z 10 KStG 1988 iVm § 6a KStG 1988 von der Steuerbefreiung erfasst sind (§ 21 Abs. 2 Z 3 sechster Teilstrich KStG 1988, siehe Rz 1505). Dabei ist zu unterscheiden, ob die Grundstücksveräußerung im Rahmen der befreiten Geschäfte iSd § 7 Abs. 1 bis 3 WGG erfolgt oder nicht (Geschäfte iSd § 7 Abs. 4 ff WGG). Siehe dazu Rz 237.

213

Die gemeinnützige Bauvereinigung hat das Recht, in Zweifelsfällen gemäß § 6a Abs. 3 KStG 1988 einen Feststellungsbescheid über das Vorliegen oder Nichtvorliegen von begünstigungsschädlichen Geschäften zu erwirken (siehe Rz 261 und 262).

2.10.2 Befreite Geschäfte

2.10.2.1 Hauptgeschäfte (§ 7 Abs. 1, 1a und 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

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 Umfanges im Inland (diese Geschäfte

können auch für andere gemeinnützige Bauvereinigungen vorgenommen werden); Maßnahmen der Gebäudebewirtschaftung einschließlich deren Finanzierung (insbesondere Instandhaltung und Instandsetzung)

- alle Rechtsgeschäfte, die mit der Errichtung, Erwerbung, Finanzierung und Überlassung ihrer Bauten und Anlagen in dem üblichen Rahmen ordnungsmäßiger Wohnungswirtschaft zusammenhängen, insbesondere der Erwerb, die Belastung und Übertragung von Grundstücken und Baurechten, der Erwerb von Grundstücken und deren Veräußerung oder die Übertragung im Baurecht an andere Bauvereinigungen, die Einräumung des Eigentums (Miteigentum, Wohnungseigentum) und die Aufnahme von Zwischenkrediten und Baudarlehen (bis zur WGG-Novelle 2019 ein Nebengeschäft gemäß § 7 Abs. 3 Z 6 WGG aF)
- alle Rechtsgeschäfte, die mit der nachträglichen Übertragung des Eigentums (Miteigentum, Wohnungseigentum) an Wohnungen und Geschäftsräumen an die bisherigen Mieter und sonstigen Nutzungsberechtigten gemäß § 15c WGG zusammenhängen (bis zur WGG-Novelle 2019 ein Nebengeschäft gemäß § 7 Abs. 3 Z 6a WGG aF)
- die Verwaltung von Wohnhäusern, Eigenheimen, Wohn-, Geschäfts- und Büroräumen, Gemeinschaftseinrichtungen, Garagen, Abstellplätzen und Heimen, die
  - von einer gemeinnützigen Bauvereinigung
  - einer Beteiligungsgesellschaft gemäß § 7 Abs. 4 oder 4b WGG,
  - 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.

2.10.2.1.1 Errichtung

215

Eine Errichtung im Sinne des § 7 Abs. 1 WGG ist gegeben, wenn die gemeinnützige Bauvereinigung die wirtschaftliche und technische Vorbereitung für die Baulichkeit trifft, die

Ausführungsarbeiten überwacht, die Kostenabrechnung übernimmt und die damit im Zusammenhang stehenden Verwaltungsarbeiten durchführt. Mit der Errichtung zusammenhängende Tätigkeiten können auch für andere gemeinnützige Bauvereinigungen vorgenommen werden. Als Nebengeschäft kann die gemeinnützige Bauvereinigung auch darüber hinaus die Errichtung im fremden Namen und auf fremde Rechnung betreiben (vgl. § 7 Abs. 3 Z 1 bis 5 WGG).

216

Solange sie eine dieser Tätigkeiten ausübt, kann von einer Tätigkeitsunterbrechung im Sinne des § 7 Abs. 5 WGG nicht gesprochen werden. Die Einstellung der Tätigkeit ohne Genehmigung der Landesregierung bzw. die Überschreitung einer bewilligten dreijährigen Unterbrechung zieht den Verlust der Steuerbegünstigung nach sich bzw. verpflichtet die zuständige Abgabenbehörde zum Antrag nach § 35 WGG (Ausnahme § 39 Abs. 3 WGG) auf Entziehung der Anerkennung als gemeinnützige Bauvereinigung.

2.10.2.1.2 Verwaltung

217

Die begünstigte Verwaltungstätigkeit unterliegt grundsätzlich den Einschränkungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes hinsichtlich der Nutzfläche. Sollen Wohneinheiten mit einer Nutzfläche von mehr als 150 m² (VwGH 4.9.1992, 91/13/0165, 91/13/0166) verwaltet werden, ist hiezu ein Ausnahmebescheid gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 256 bis Rz 260) notwendig. In jenen Fällen, in denen nachträglich Veränderungen der Höchstnutzfläche der Wohneinheit von der verwaltenden gemeinnützigen Bauvereinigung nicht beeinflusst werden können (zB bei Eigentumswohnungen), ist ein oben angeführter Ausnahmebescheid zu erteilen.

218

Von der Nutzflächenbeschränkung im Bereich der begünstigten Verwaltungstätigkeit sind nur Objekte ausgenommen, die nicht von der verwaltenden gemeinnützigen Bauvereinigung errichtet worden sind, nach Maßgabe des § 7 Abs. 2 WGG sowie die in § 7 Abs. 3 Z 4b WGG angeführten Baulichkeiten.

219

Die Verwaltung – auch im Wege der Vermietung – von Geschäfts- und Büroräumen zählt auch bei Überschreiten der Drittelgrenze zu dem in § 7 Abs. 2 WGG umschriebenen Geschäftskreis (VwGH 3.11.1994, 92/15/0227).

2.10.2.1.2a Weitere Hauptgeschäfte

220

Seit der WGG-Novelle 2019, BGBl. I Nr. 85/2019, zählen alle Rechtsgeschäfte, die mit der Errichtung, Erwerbung, Finanzierung und Überlassung von Bauten und Anlagen einer gemeinnützigen Bauvereinigung in dem üblichen Rahmen ordnungsmäßiger Wohnungswirtschaft zusammenhängen, zu deren Hauptgeschäften (§ 7 Abs. 1a Z 1 WGG).

In diesem Zusammenhang zählen auch Verkäufe von Eigentumsobjekten zu den Hauptgeschäften. Dies gilt auch für die sonstigen Geschäfte wie den Erwerb von Grundstücken oder die Aufnahme von Baudarlehen, die es der gemeinnützigen Bauvereinigung überhaupt erst ermöglichen, ihrer Aufgabe, nämlich der Errichtung von Baulichkeiten, nachzukommen.

Nach § 7 Abs. 1a Z 2 WGG gehören auch alle Rechtsgeschäfte, die mit dem nachträglichen Verkauf von ursprünglich zu Mietzwecken errichteten Eigentumswohnungen und Geschäftsräumlichkeiten zusammenhängen, zu den Hauptgeschäften gemeinnütziger Bauvereinigungen.

Die Veräußerung von unbebauten Liegenschaften größeren Umfangs ist im Allgemeinen nicht dem zulässigen Geschäftskreis gemäß § 7 Abs. 1 bis 3 WGG zuzuordnen (VwGH 7.9.2021, Ro 2020/15/0024).

2.10.2.1.3 Abgrenzung Heim – Hotelbetrieb

221

Ein Heim gemäß § 2 Z 3 WGG 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 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.

2.10.2.1.4 Hauswerkstätten

222

Im Zusammenhang mit der Errichtung von Hauswerkstätten bestehen keine Bedenken gegen das Anlegen solcher Werkstätten als zentrale Einrichtung zur Betreuung mehrerer Objekte, wenn zwischen diesen ein vernünftiger örtlicher Zusammenhang besteht. Es ist aber darauf zu achten, dass die Werkstätten nicht von ihrem Umfang und ihrer Ausstattung her den Charakter eines eigenständigen Gewerbebetriebes annehmen (vgl. § 7 Abs. 3 Z 4 WGG).

2.10.2.2 Nebengeschäfte (§ 7 Abs. 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

223

Die in § 7 Abs. 3 WGG aufgezählten Geschäfte sind grundsätzlich begünstigungsunschädlich. Überwiegt allerdings die Tätigkeit im Sinne der Abs. 3 bis 4 gegenüber jener nach den Abs. 1 bis 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 bis 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. 3 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 bis 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 Baustoffe und Ausstattungsgegenstände zur Errichtung von Wohnungen. Der Erwerb von Baustoffen und Ausstattungsgegenständen stellt grundsätzlich gemäß § 7 Abs. 3 Z 8 WGG ein Nebengeschäft dar. Soweit aber damit tatsächlich Wohnungen gemäß § 7 Abs. 1 WGG errichtet werden, geht der Erwerb von Baustoffen und Ausstattungsgegenständen im Hauptgeschäft der Errichtung von Wohnungen auf und ist nicht als Nebengeschäft zu werten.*

224

Die Abgabenbehörde hat weiters zu prüfen, ob die in § 7 Abs. 1 bis 3 WGG genannten Grenzen im konkreten Einzelfall eingehalten werden. Die in § 7 Abs. 4, 4a und 4b WGG angesprochenen Geschäfte (siehe Rz 245 bis 247) sind in jedem Fall begünstigungsschädlich.

Auch allfällige über diesen Bereich hinausgehende, vom Standpunkt des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes nicht erlaubte Geschäfte sind begünstigungsschädlich.

2.10.2.2.1 Geschäftsräume (§ 7 Abs. 3 Z 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

225

Unter Geschäftsräumen sind alle jene Räumlichkeiten und Grundstücksteile zu verstehen, die von vornherein nicht zur Befriedigung eines Wohnbedürfnisses bestimmt sind, sondern nach ihrer Anlage, Ausstattung und Zweckbestimmung auf eine Nutzung im beruflichen Bereich ausgelegt sind, sofern sie nicht einer Gemeinschaftseinrichtung im Sinne des § 7 Abs. 3 Z 4 WGG (siehe Rz 230 und 231) zuzurechnen sind. Eine grundsätzlich als Wohnung konzipierte Einheit verliert diesen Charakter auch dann nicht, wenn sie in der Folge ohne wesentliche Veränderung der Substanz auch für berufliche Zwecke genutzt wird. Gebäude bzw. Gebäudeteile, die nach Anlage, Ausstattung und Zweckbestimmung als Büroräume konzipiert sind, sind unabhängig davon, wer Nutzer der Räume ist (zB Gemeindeamt) als Geschäftsräume zu behandeln und unterliegen daher der Nutzflächenbeschränkung gemäß § 7 Abs. 3 Z 2 WGG. Ausgenommen davon sind lediglich die von der gemeinnützigen Bauvereinigung zur Verwaltung des jeweiligen Objektes benötigten Räumlichkeiten.

226

Bei Großobjekten (zB Wohnhausanlagen in aufgelockerter Bebauungsform) gilt es nicht als Überschreitung der Nutzflächenbeschränkung, wenn Geschäftsräume in einem Gebäude oder Gebäudeteilen dieses Objektes konzentriert werden, sofern bei Betrachtung des Gesamtobjektes eine Nutzflächenüberschreitung nicht vorliegt. Allerdings muss die Errichtung des entsprechenden Gebäudes oder Gebäudeteiles in einem Zug (in einem vernünftigen zeitlichen und planerischen Zusammenhang) mit der Errichtung der Wohnobjekte erfolgen.

227

Bei Geschäftsräumlichkeiten ist auf Grund baubehördlicher Vorschriften ein Überschreiten der Drittelregelung für Geschäftsräume möglich. Ein Baubewilligungsbescheid für sich stellt keine behördliche Vorschreibung einer Nutzflächenüberschreitung im Sinne des § 7 Abs. 3 Z 2 WGG dar.

228

Bei der Berechnung einer allfälligen Nutzflächenüberschreitung ist die Gesamtfläche der Geschäftsräume der Gesamtfläche der übrigen Räume eines Objektes inklusive Garagen im Sinne des § 7 Abs. 3 Z 3 WGG und Gemeinschaftseinrichtungen im Sinne des § 7 Abs. 3 Z 4 WGG gegenüber zu stellen.

229

Ist eine Wohnung mit einer Geschäftsräumlichkeit räumlich verbunden (zB Arztwohnung mit Arztpraxis), ist eine Nutzflächenüberschreitung nicht anzunehmen, wenn die im § 7 Abs. 3 Z 2 WGG vorgesehene Nutzflächenrelation gewahrt bleibt und der Wohnungsteil 150 m² nicht übersteigt.

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.

2.10.2.2.2 Gemeinschaftseinrichtungen (§ 7 Abs. 3 Z 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

230

Unter Gemeinschaftseinrichtungen sind vor allem Anlagen zu verstehen, deren Zweck die Versorgung der Wohnbevölkerung mit Wasser, Energie, Kommunikationsmitteln, Freizeiteinrichtungen usw. im örtlichen Bereich ist. Dazu zählen auch Einrichtungen zur Erzeugung und Versorgung mit erneuerbarer Energie (zB Photovoltaikanlagen). Die Errichtung, der Erwerb und der Betrieb von Gemeinschaftseinrichtungen müssen den Bewohnern der von der gemeinnützigen Bauvereinigung errichteten oder verwalteten Wohnungen dienen und sollen auch von dieser betrieben werden. Daneben können aber auch Gemeinschaftseinrichtungen errichtet, erworben und betrieben werden, die den Bewohnern anderer Wohnungen bzw. der Allgemeinheit dienen. Eine Einschränkung besteht aber insoweit, als die Gemeinschaftseinrichtungen nicht als Gewerbebetrieb im Sinne der Gewerbeordnung anzusehen sind bzw. neben den Bewohnern der Eigenanlagen im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 WGG keine Betriebe versorgt werden dürfen. Der Bewohnerbegriff des § 7 Abs. 3 Z 4 WGG ist so auszulegen, dass auch die Benutzer von Geschäftsräumen und Garagen gemäß § 7 Abs. 3 Z 2 und 3 WGG umfasst sind. Zu den Gemeinschaftseinrichtungen gehören also unter den genannten Einschränkungen Wasserleitungen, Heizanlagen, Gemeinschaftsantennen, Grünflächen, Sportanlagen, Büchereien usw., sofern sie dem umschriebenen Personenkreis unentgeltlich oder zu höchstens kostendeckenden Preisen zugänglich sind. Auch eine bloße Beteiligung an einer

solchen Einrichtung kann ausreichend sein, wenn dadurch die Bewohner der Anlagen der gemeinnützigen Bauvereinigung günstigere Bedingungen erhalten. Ebenso kann die Mitgliedschaft in bzw. Beteiligung an Erneuerbare-Energie-Gemeinschaften nach dem EAG unter den Begriff der Gemeinschaftseinrichtungen zu subsumieren sein.

231

Der Begriff der Gemeinschaftseinrichtungen gemäß § 7 Abs. 3 Z 4 WGG schließt nicht aus, auch Kindergärten, Pflichtschulen, Feuerwehrgebäude, Sanitätsstationen und ähnliches als Gemeinschaftseinrichtungen zu behandeln, wenn sie überwiegend den Bewohnern von Eigenanlagen der gemeinnützigen Bauvereinigung dienen (VwGH 12.9.1989, 89/14/0083, 0084). Ob solche Einrichtungen überwiegend den Bewohnern der Eigenanlagen dienen, wird dem Verwendungszweck entsprechend nach der Anzahl der Bewohner, der durchschnittlichen Kinderzahl oder ähnlichen Kriterien zu beurteilen sein. Es wird also eine gewisse örtliche Nähe der Gemeinschaftseinrichtungen zu den Wohnanlagen erforderlich sein. Amtsräumlichkeiten, wie zB ein Gemeindeamt (VwGH 21.6.1994, 90/14/0116, 90/14/0117) oder ein Postamt, sind nicht als Gemeinschaftseinrichtungen, sondern als Geschäftsräume zu behandeln und unterliegen daher, anders als Gemeinschaftseinrichtungen, der Nutzflächenbeschränkung.

2.10.2.2.3 Erweiterte Verwaltungstätigkeit (§ 7 Abs. 3 Z 4b Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

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 Umfanges 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.

2.10.2.2.4 Assanierungen (§ 7 Abs. 3 Z 5 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

233

Im Rahmen der Übernahme von Assanierungs- und Stadterneuerungsaufgaben wird eine gemeinnützige Wohnbauvereinigung vor allem als Assanierungsbeauftragter (§ 6 Abs. 3 und § 12 Abs. 10 Stadterneuerungsgesetz), als Enteignungswerber (§ 10 Abs. 2 Stadterneuerungsgesetz) und als Mitglied einer Erneuerungsgemeinschaft (§ 12 Stadterneuerungsgesetz) tätig. Ist damit eine Errichtungstätigkeit verbunden, sind hinsichtlich von Eigenobjekten der gemeinnützigen Wohnbauvereinigung auch im

Assanierungsgebiet die Nutzflächenbeschränkungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes zu beachten.

234

Wird die gemeinnützige Wohnbauvereinigung als Beauftragter einer Erneuerungsgemeinschaft, der sie selbst angehört, im Sinne des § 12 Abs. 4 Stadterneuerungsgesetz tätig, gelten die genannten Beschränkungen (ausgenommen für Eigenobjekte) weder für den Bereich der Errichtung noch der Verwaltung, solange die Erneuerungsgemeinschaft besteht.

235

Tätigkeiten gemäß § 7 Abs. 3 Z 5 WGG stellen – mit Ausnahme der unter § 7 Abs. 1 bis 2 WGG fallenden Errichtung und Verwaltung von Eigenobjekten im Assanierungsgebiet – Nebentätigkeiten dar. Zur überwiegenden oder ausschließlichen Tätigkeit siehe Rz 223 und 224.

2.10.2.2.5 Erwerb und Veräußerung von Liegenschaften (§ 7 Abs. 3 Z 6 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

236

Die in den bisherigen § 7 Abs. 3 Z 6 und 6a WGG genannten Nebengeschäfte wurden durch die WGG-Novelle 2019 im Wesentlichen zu Hauptgeschäften nach § 7 Abs. 1a Z 1 und 2 WGG (siehe Rz 214 und 215).

Die nachträgliche Übertragung des Eigentums an Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten an bisherige Mieter fällt nunmehr unter § 7 Abs. 1a Z 2 WGG (siehe Rz 220). Die neue Bestimmung des § 7 Abs. 3 Z 6 WGG umfasst nun etwa die Veräußerung von Kfz-Abstellplätzen oder von leerstehenden Wohnungen.

Zu beachten ist dabei aber auch § 10a WGG.

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 Veräußerungsgewinn 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).

Insoweit eine Grundstücksveräußerung dem Kernbereich der Geschäftstätigkeit einer gemeinnützigen Bauvereinigung – also dem Kreis der begünstigten Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 WGG – zuzurechnen ist, unterliegt sie grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht nach § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988. Dabei sind allerdings die Voraussetzungen gemäß § 5 Z 10 iVm § 6a Abs. 1 KStG 1988 erfüllt, sodass die Befreiung gemäß § 21 Abs. 3 Z 4 iVm Abs. 2 Z 3 sechster Teilstrich KStG 1988 zur Anwendung kommt.

Ist die Grundstücksveräußerung nicht dem Kernbereich der Geschäftstätigkeit zuzurechnen und wurde ein Antrag gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 gestellt, unterliegt die gemeinnützige Bauvereinigung hinsichtlich dieser Grundstücksveräußerung der unbeschränkten Steuerpflicht.

Aufgrund der Tatsache, dass der Tätigkeitsschwerpunkt einer gemeinnützigen Bauvereinigung in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt, kommt das System der Immobilienertragsteuer gemäß § 30a Abs. 3 Z 2 iVm § 30b Abs. 5 EStG 1988 nicht zu Anwendung. Im Falle der Veräußerung von Grundstücken durch eine gemeinnützige Bauvereinigung ist daher weder Immobilienertragsteuer noch eine besondere Vorauszahlung zu entrichten.

2.10.2.2.6 Errichtergemeinschaften

238

Geht eine gemeinnützige Wohnbauvereinigung mit einem nicht gemeinnützigen Rechtsträger eine Wohnungseigentumsgemeinschaft ein, sind die genannten Grundsätze nur auf den im Wohnungseigentum der gemeinnützigen Wohnbauvereinigung stehenden Anteil am Gebäude anzuwenden. Dies gilt auch bereits vor Eintragung des Wohnungseigentums im Grundbuch, wenn von vornherein eine getrennte Beauftragung der Gebäudeteile durch die Miteigentümer erfolgt und eine spätere Wohnungseigentumsbegründung vereinbart ist. Soll beispielsweise eine Wohnungseigentumsgemeinschaft, an der ein Kreditinstitut und eine gemeinnützige

Wohnbauvereinigung zu jeweils 50% beteiligt sind, ein Gebäude errichten, das in der Folge zu 50% durch das Kreditinstitut und zu 50% durch die gemeinnützige Wohnbauvereinigung (bzw. deren Wohnungswerber) als Wohnungseigentümer genutzt werden soll, sind die Nutzflächenbeschränkungen nur auf die dem fünfzigprozentigen Anteil der gemeinnützigen Wohnbauvereinigung zuzurechnenden Wohnungen anzuwenden. Allerdings stellt im dargestellten Fall die Übernahme der Baubetreuung oder Ausführung durch die gemeinnützige Wohnbauvereinigung selbst ein begünstigungsschädliches Geschäft dar. Ebenso stellt die Begründung von Wohnungseigentum (ausgenommen unter mehreren gemeinnützigen Wohnbauvereinigungen) an einer unbebauten Liegenschaft, die bisher im Alleineigentum einer gemeinnützigen Wohnbauvereinigung gestanden hat, ein begünstigungsschädliches Geschäft dar, wenn das in der Folge darauf errichtete Gebäude insgesamt nicht den Nutzflächenbeschränkungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes entsprechend genutzt wird.

2.10.2.2.7 Betreuung von Tochtergesellschaften gemäß § 7 Abs. 4b WGG (§ 7 Abs. 3 Z 12 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz)

239

Die Betreuung von Tochtergesellschaften kann die Zurverfügungstellung von Infrastruktur und Personal bzw. die Übernahme einzelner oder sämtlicher Tätigkeiten umfassen, ist aber auf die Abwicklung von Geschäften im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 und 4a WGG sowie einem Mutterunternehmen gemäß § 7 Abs. 4b Z 3 WGG ausdrücklich genehmigte Geschäfte gemäß § 7 Abs. 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz beschränkt. Dies gilt analog auch für Tochtergesellschaften nach § 7 Abs. 4 WGG, soweit die Mehrheit der Anteile im Eigentum der Bauvereinigung oder anderer Bauvereinigungen ist.

2.10.2.3 Vermögensverwaltung

240

Die begünstigungsunschädliche Vermögensverwaltung einer gemeinnützigen Bauvereinigung besteht aus der verzinslichen Anlage von Kapitalvermögen sowie der Vermietung, Verpachtung oder Überlassung zur sonstigen Nutzung mit der Einschränkung des § 7 Abs. 6 WGG (§ 39 Abs. 17a WGG).

Zum Reservekapital gemäß § 7 Abs. 6 WGG siehe Rz 277.

241

Unter der verzinslichen Anlage von Kapitalvermögen ist die Anlage auf Bankkonten und in festverzinslichen Wertpapieren zu verstehen. Darunter fallen auch Investmentfondsanteile, wenn der Fonds ausschließlich in festverzinslichen Wertpapieren veranlagt bzw. Veranlagungen die den Bestimmungen des aufgehobenen § 14 EStG 1988 (VfGH 6.10.2006,

G 48/06) hinsichtlich der Wertpapiere, die für die Unterlegung von Abfertigungs- und Pensionsverpflichtungen geeignet sind, entsprechen. Daneben kann eine Darlehensgewährung an andere gemeinnützige Bauvereinigungen und Tochtergesellschaften nach § 7 Abs. 4 bzw. 4b WGG zur Erfüllung deren Aufgaben im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 WGG (siehe dazu Rz 277) erfolgen. Hierzu zählen im Rahmen der Beschränkung des § 7 Abs. 4 Z 3 bzw. Abs. 4b Z 4 WGG auch Grundstücksfinanzierungen und Zwischenfinanzierungen im Zusammenhang mit der Vorbereitung und Abwicklung von Bauprojekten im Rahmen des § 7 Abs. 1 bis 3 WGG.

Beteiligungen an Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und dgl. fallen nicht darunter und sind als Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 4 und 4b Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz zu beurteilen. Es bestehen jedoch keine Bedenken, geringfügige aus Veranlagungsgründen eingegangene Beteiligungen in Form von Aktien oder GmbH-Anteilen der steuerunschädlichen Vermögensverwaltung zuzurechnen. Eine geringfügige Beteiligung liegt aber jedenfalls nicht vor, wenn sie eine Einflussnahme auf das Beteiligungsunternehmen ermöglicht.

242

Der Begriff Vermögensverwaltung ist in diesem Zusammenhang als Ergänzung des Begriffs der Zweckgeschäfte im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 WGG anzusehen und stellt kein Präjudiz für die Zuordnung des verwalteten Vermögens zum außerbetrieblichen Bereich der Bauvereinigung dar. Da es sich bei den gemeinnützigen Bauvereinigungen ausschließlich um Körperschaften handelt, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, sind die im Rahmen ihrer Vermögensverwaltung veranlagten Werte jedenfalls dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Es kann daher jedenfalls eine Befreiungserklärung im Sinne des § 94 Z 5 EStG 1988 erfolgen. Die Frage, ob die entsprechenden Erträge der Steuerpflicht unterliegen oder nicht, ist daher ausschließlich durch Zuordnung der entsprechenden Vermögensteile zum steuerbefreiten oder steuerpflichtigen Betrieb der Bauvereinigung zu lösen. Jedenfalls steuerpflichtig sind aber die Erträge aus einem nicht dem Zweckgeschäft zugeführten Reservekapital im Sinne des § 7 Abs. 6 WGG (Rz 277).

243

Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens wird in der Regel nur bei unbebauten Grundstücken sowie bei Hilfsgeschäften wie der entgeltlichen Überlassung von Plakatflächen, Parkplätzen usw. anzunehmen sein, sofern keine gewerbliche Vermietung vorliegt.

2.10.3 Steuerpflichtige Geschäfte

244

Alle nicht unter § 7 Abs. 1 bis 3 WGG fallenden Geschäfte lösen grundsätzlich unbeschränkte Steuerpflicht aus. Es besteht allerdings die Möglichkeit, auf Antrag bei der zuständigen Abgabenbehörde einen Ausnahmebescheid gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 für Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 4, 4a und 4b WGG zu erwirken. Im Bescheid gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 wird die unbeschränkte Steuerpflicht auf Ausnahmegeschäfte im Sinne des § 7 Abs. 4 bis Abs. 4b WGG eingeschränkt. Im Zweifelsfall kann mittels Bescheid gemäß § 6a Abs. 3 KStG 1988 festgestellt werden, ob ein geplantes Geschäft unter § 7 Abs. 1 bis 3 WGG fällt oder nicht. Der Ausnahmebescheid der zuständigen Abgabenbehörde ist nicht gleichzusetzen mit der bescheidmäßigen Ausnahmegenehmigung der jeweiligen Aufsichtsbehörde (Landesregierung).

2.10.3.1 Konnexe Zusatzgeschäfte gemäß § 7 Abs. 4 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz

245

Dabei handelt es sich um Geschäfte, die bei Erfüllung von dem Gemeinwohl dienenden Aufgaben des Wohnungs- und Siedlungswesens im Rahmen der ordnungsmäßigen Wirtschaftsführung einer gemeinnützigen Bauvereinigung notwendig werden, sowie das Eingehen von Beteiligungen an anderen als den in § 7 Abs. 3 Z 9 und 10 WGG angeführten Unternehmungen. Das Eingehen von ARGEs stellt analog zum Unternehmensrecht keine Beteiligung nach § 7 Abs. 4 WGG dar. Soweit die von der gemeinnützigen Bauvereinigung nach der inneren Arbeitsteilung der ARGE zu erbringende Leistung unter § 7 Abs. 1 bis 3 WGG fällt, liegt kein Ausnahmegeschäft gemäß § 7 Abs. 4 WGG vor.

Geschäfte gemäß § 7 Abs. 4 WGG setzen die bescheidmäßige Zustimmung der Landesregierung voraus. Im Verfahren gemäß § 7 Abs. 4 WGG hat die Zuständige Abgabenbehörde (seit 1.1.2021: Finanzamt für Großbetriebe) gemäß § 33 Abs. 2 WGG Parteistellung und ist sie von der Landesregierung um Stellungnahme zum Antrag der gemeinnützigen Bauvereinigung zu ersuchen. Es ist daher zweckmäßig, vor Entscheidung über einen Ausnahmeantrag im Sinne des § 6a Abs. 2 KStG 1988 die Entscheidung der Landesregierung über den Antrag gemäß § 7 Abs. 4 WGG abzuwarten.

2.10.3.2 Geschäfte gemäß § 7 Abs. 4a Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz

246

Dabei handelt es sich um im Zusammenhang mit der Gebäudebewirtschaftung erbrachte wohnungsbezogene Dienstleistungen, die vorwiegend den Bewohnern der von der Bauvereinigung verwalteten Wohnungen dienen.

Beispiele:

Kinder-, Senioren-, Behindertenbetreuung, Zustelldienste, Öko-Consulting, Teleworking.

2.10.3.3 Beteiligungen gemäß § 7 Abs. 4b Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz

247

Der Geschäftskreis von GmbHs im Sinne des § 7 Abs. 4b WGG ist auf Tätigkeiten im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 und 4a WGG sowie einem gemeinnützigen Mutterunternehmen ausdrücklich genehmigte Geschäfte gemäß § 7 Abs. 4 WGG beschränkt, wobei die Beschränkung auf das Inland nicht und die Beschränkungen des § 7 Abs. 3 Z 4a zweiter Halbsatz WGG dann nicht gelten, wenn es sich um öffentliche Auftraggeber handelt. Soferne die gemeinnützige Muttergesellschaft/-genossenschaft eine bescheidmäßige aufsichtsbehördliche Genehmigung erhalten hat, wonach die Tochter-/Beteiligungsgesellschaft im Sinne § 7 Abs. 4b bzw. § 7 Abs. 4 WGG das Ausnahmegeschäft im Sinne § 7 Abs. 4 WGG durchführen darf, ist ein Antrag nach § 6a Abs. 2 bzw. Abs. 3 KStG 1988 nicht erforderlich. Abgabenrechtlich stellt auch das Geschäft gemäß § 7 Abs. 4a WGG ein steuerpflichtiges Geschäft dar.

Tochter-Gesellschaften im Sinne des § 7 Abs. 4b WGG müssen in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegründet werden und dürfen nur die oben angeführten Geschäfte durchführen. Diese Voraussetzungen können begrifflich nur von inländischen Tochter–Gesellschaften erfüllt werden (sowohl Rechtform als auch Geschäfte). Unterhält eine Bauvereinigung eine Auslandstochter, kann diese daher nicht unter § 7 Abs. 4b WGG fallen.

2.10.3.4 Geschäfte außerhalb des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes

248

Tätigt eine gemeinnützige Bauvereinigung Geschäfte, die nicht unter § 7 Abs. 1 bis 3 WGG fallen und liegt ein Ausnahmebescheid im Sinne des § 6a Abs. 2 KStG 1988 vor (siehe Rz 256 bis 260), tritt nur hinsichtlich dieser Geschäfte die unbeschränkte Steuerpflicht ein. Liegt kein Ausnahmebescheid vor, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht im vollen Umfang ein.

Geschäfte außerhalb der in § 7 Abs. 1 bis 3 WGG bezeichneten Art sind etwa die Errichtung von Kommunalbauten (Schulen) im eigenen Namen mit Eigenmitteln der gemeinnützigen Bauvereinigung oder durch Aufnahme von Darlehen durch die gemeinnützige Bauvereinigung, sofern sie keine Gemeinschaftseinrichtungen im Sinne der Rz 230 und 231 darstellen.

2.10.4 Dauer der Steuerpflicht

249

Bauvereinigungen, die Geschäfte außerhalb der in § 7 Abs. 1 bis 3 WGG bezeichneten Art tätigen, sind ab dem Wirtschaftsjahr unbeschränkt steuerpflichtig, in dem die Tätigkeit aufgenommen wird. Die Tätigkeit gilt als aufgenommen, wenn konkrete Vorbereitungshandlungen für solche Geschäfte vorgenommen werden (siehe auch Rz 1416). Der Beginn eines begünstigungsschädlichen Geschäftes ist mit der ersten zur Ausführung führenden, nach außen hin in Erscheinung tretenden Handlung anzunehmen. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn es zum Abschluss von Verträgen kommt, unabhängig davon, ob das Geschäft in der Folge tatsächlich zur Ausführung kommt. Rein interne Vorplanungen, Kalkulationen oder Vorgespräche usw. sind keine solchen Handlungen; ebenso nicht die Teilnahme an einer ergebnisoffenen Projektausschreibung, auch wenn diese der Öffentlichkeit bekannt werden sollte. Erfolgt daher im Rahmen der Ausschreibung die Zuschlagserteilung an einen Mitbewerber, wurde seitens der Bauvereinigung keine begünstigungsschädliche Tätigkeit aufgenommen. Erfolgt die Zuschlagserteilung an die Bauvereinigung, ist gemäß Rz 251 binnen Monatsfrist ein Antrag gemäß § 6a Abs. 2 bzw. 3 KStG 1988 zu stellen.

Die unbeschränkte Steuerpflicht endet mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die Tätigkeit abgeschlossen wird. Das Ende eines begünstigungsschädlichen Geschäftes ist mit Abschluss aller zum Geschäft gehörenden Tätigkeiten anzunehmen. Dies wird in der Regel mit dem Legen der Schlussrechnung der Fall sein. Ist die Finanzierung miteingeschlossen, ist das Ende erst mit deren Abwicklung anzunehmen (Zuzählung der Wohnbaudarlehen an die Wohnungs- bzw. Förderungswerber).

Zum Eintritt und Ende der Teilsteuerpflicht siehe auch Rz 272.

2.10.5 Ausnahmebescheid (§ 6a Abs. 2 KStG 1988)

2.10.5.1 Antrag

250

Nach § 6a Abs. 2 KStG 1988 kann die gemeinnützige Bauvereinigung einen Antrag auf Einschränkung der Steuerpflicht auf ein begünstigungsschädliches Geschäft (Ausnahmeantrag) vor Aufnahme dieses Geschäftes stellen. Der Ausnahmeantrag ist grundsätzlich für jedes einzelne Geschäft zu stellen, allerdings können in einem Antrag mehrere noch nicht aufgenommene Geschäfte zusammengefasst werden. Der Antrag unterliegt keinen Formvorschriften, er muss aber jedes einzelne Geschäft genau bezeichnen und auf seine Abgrenzbarkeit hinweisen. Wird der Antrag nicht rechtzeitig gestellt, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht der gemeinnützigen Bauvereinigung ein.

251

Ein Ausnahmeantrag nach der Aufnahme eines Geschäftes kann nur dann als rechtzeitig eingebracht gelten,

- wenn im Zuge eines auszuführenden begünstigungsunschädlichen Projektes Änderungen vorgenommen werden sollen, die begünstigungsschädlich sind, oder
- wenn die gemeinnützige Bauvereinigung von begünstigungsschädlichen Tatbeständen, die von anderen Personen gesetzt worden sind, trotz Wahrung der Sorgfaltspflicht keine Kenntnis haben konnte.

Ist eine Änderung geplant oder erhält die gemeinnützige Bauvereinigung von begünstigungsschädlichen Tatbeständen Kenntnis, gilt der Antrag als rechtzeitig eingebracht, wenn die gemeinnützige Bauvereinigung ihn vor dem Beginn der Verwirklichung des geänderten Projektes oder binnen Monatsfrist nach Bekanntwerden der begünstigungsschädlichen Tatbestände bei der zuständigen Abgabenbehörde (seit 1.1.2021: Finanzamt für Großbetriebe) einbringt.

Ein in einem Feststellungsantrag gemäß § 6a Abs. 3 KStG 1988 enthaltenes Eventualbegehren auf Erteilung eines Ausnahmebescheides gilt als rechtzeitig gestellter Antrag.

252

Hat eine gemeinnützige Bauvereinigung nachweislich Baulichkeiten (zB Einstellplätze, Garagen oder Abstellplätze), Wohnungen und Geschäftsräume im Sinne des § 15b Abs. 1 WGG mit der Absicht errichtet, diese bereits im Zuge der ersten Überlassung ins Eigentum (Miteigentum, Wohnungseigentum) zu übertragen, und werden später einzelne davon (bis zu 20% des Bauvorhabens ohne Grünanlagen, bemessen nach Quadratmetern) mangels Verkaufserfolges vorübergehend zur Nutzung überlassen (in Miete oder zur sonstigen Nutzung im Sinne des § 15b Abs. 1 lit. a WGG) und zu einem späteren Zeitpunkt, jedoch vor Ablauf der Fünfjahresfrist gemäß § 15b Abs. 1 lit. b WGG ins Eigentum übertragen, stellt diese spätere Übertragung bzw. deren konkrete Vorbereitung (nicht aber bereits die Nutzungsüberlassung) ein begünstigungsschädliches Geschäft dar.

Das begünstigungsschädliche Geschäft wird in solchen Fällen daher nicht bereits mit der Errichtung oder den erstmaligen, erfolglosen Veräußerungsversuchen aufgenommen, sondern erst später, mit der ersten Handlung, die erkennbar auf die Eigentumsübertragung vor Ablauf der Fünfjahresfrist gerichtet ist, wie zB durch Abschluss eines Mietvertrages oder einer sonstigen Nutzungsvereinbarung mit Kaufoption vor Ablauf der Fünfjahresfrist oder durch nochmalige/erneute Bewerbung der bereits vorübergehend vermieteten Baulichkeiten, Wohnungen und Geschäftsräume zur nachträglichen Übertragung ins Eigentum.

Nach § 6a Abs. 2 KStG 1988 kann die gemeinnützige Bauvereinigung einen Antrag auf Einschränkung der Steuerpflicht auf ein begünstigungsschädliches Geschäft (Ausnahmeantrag) vor Aufnahme dieses Geschäftes stellen. Wird der Antrag nicht rechtzeitig gestellt, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht der gemeinnützigen Bauvereinigung ein (siehe Rz 250).

Anträge nach § 6a KStG 1988 sind daher in diesen Fällen auch nach erfolgter Errichtung und auch noch nach erfolglosen Veräußerungsversuchen, jedoch nur vor Aufnahme des erneuten (nachträglichen) Eigentumsübertragungsgeschäfts zulässig (vgl. Rz 250 und 251).

253

Die gemeinnützige Bauvereinigung hat dem Antrag auf Erteilung eines Ausnahmebescheides alle Unterlagen, die eine Beurteilung eines gegenständlichen Geschäftes ermöglichen (insbesondere die Anzahl und Nutzfläche der zu errichtenden Wohneinheiten, Geschäftslokale und Gemeinschaftseinrichtungen, die in derselben Gemeinde bereits ausgeführten Projekte usw.), anzuschließen. Die Abgabenbehörde ist aber jederzeit berechtigt, vor allem im Hinblick auf einen Antrag gemäß § 35 WGG, weitergehende, die allgemeine Geschäftstätigkeit der gemeinnützigen Bauvereinigung betreffende Unterlagen anzufordern bzw. Prüfungshandlungen zu setzen.

254

Wird bei solchen Überprüfungen festgestellt, dass sich die Verhältnisse gegenüber dem Zeitpunkt, zu dem ein Feststellungsbescheid erlassen wurde, in der Art geändert haben, dass bei ihrer Kenntnis ein anders lautender Bescheid ergehen hätte müssen, ist nach § 294 BAO vorzugehen. Eine nachträgliche Antragstellung auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung ist dann nicht mehr möglich. Kommen Umstände zutage, die zum Verlust der Abgabenbegünstigung insgesamt führen (ex tunc oder ex nunc), werden auch Feststellungsbescheide unwirksam, mit denen einzelne Geschäfte als dem § 7 Abs. 1 bis 3 WGG entsprechend beurteilt wurden.

2.10.5.2 Ausnahmebescheid

255

Für die Erteilung eines Ausnahmebescheides betreffend Beteiligungen gemäß § 7 Abs. 4 und 4b WGG ist die Einhaltung folgender Auflagen erforderlich:

- Die Beteiligung ist zur Durchführung der Aufgaben der gemeinnützigen Bauvereinigung erforderlich.

- Die Beteiligung ist in der Rechtsform einer inländischen Kapitalgesellschaft bzw. einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist (§ 7 Abs. 4 WGG), bzw.
- einer inländischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (§ 7 Abs. 4b WGG) zu gründen.
- Die Höhe der Beteiligung der gemeinnützigen Bauvereinigung(en) muss (müssen) mehr als 50% des Kapitals und der Stimmrechte an den Unternehmungen iSd § 7 Abs. 4b WGG umfassen.
- Das Kapital der Bauvereinigung darf durch die Beteiligung nicht übermäßig gebunden sein (wobei nicht nur die Zurverfügungstellung von Stammkapital, sondern auch Kreditgewährungen und Haftungen usw. bei der Beurteilung der Kapitalbindung einzubeziehen sind).

256

Nimmt die gemeinnützige Bauvereinigung eine Geschäftstätigkeit außerhalb des vom § 7 Abs. 1 bis 3 WGG umschriebenen Geschäftskreises auf, ohne einen Antrag auf Erlassung eines Ausnahmebescheides an die zuständige Abgabenbehörde zu stellen, geht die Steuerbefreiung gemäß § 5 Z 10 KStG 1988 auch dann verloren, wenn die gemeinnützige Bauvereinigung bei der Landesregierung einen Antrag gemäß § 7 Abs. 4 WGG gestellt hat und eine Bewilligung erteilt wurde.

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 einen Ausnahmebescheid zu erlassen.
- Widerspricht das Geschäft den Grundsätzen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes, 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.

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).

258

Leitet die Landesregierung über Antrag der zuständigen Abgabenbehörde (seit 1.1.2021: Finanzamt für Großbetriebe) ein Entziehungsverfahren im Sinne des § 35 WGG ein, hindert dies den weiteren Gang der Besteuerung nicht. Die zuständige Abgabenbehörde kann vielmehr gemäß § 200 BAO vorläufige Bescheide erlassen. Die Behörde hat jedenfalls die antragstellende gemeinnützige Bauvereinigung vom Antrag auf Einleitung des Entziehungsverfahrens in Form einer Zwischenerledigung in Kenntnis zu setzen.

259

Die zuständige Abgabenbehörde hat den Ausnahmebescheid unter der in § 6a Abs. 2 KStG 1988 vorgesehenen Auflage zu erlassen, dass für das Ausnahmegeschäft ein gesonderter Rechnungskreis bestehen muss.

260

Wird von der zuständigen Abgabenbehörde ein Entziehungsverfahren im Sinne des § 35 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz beantragt, steht der damit in Zusammenhang stehenden Offenbarung von Verhältnissen und Umständen der betroffenen gemeinnützigen Bauvereinigung an die zuständige Landesregierung nicht die Verpflichtung zur Amtsverschwiegenheit im Sinne des Art. 20 Abs. 3 B-VG entgegen und stellt daher auch keine Verletzung der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht dar. Dies gilt auch für Stellungnahmen der zuständigen Abgabenbehörde (seit 1.1.2021: Finanzamt für Großbetriebe) zu Anträgen einer gemeinnützigen Bauvereinigung nach § 7 Abs. 4 WGG.

2.10.6 Feststellungsbescheid (§ 6a Abs. 3 KStG 1988)

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. 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. Liegt kein Bescheid gemäß § 6a

Abs. 3 KStG 1988 vor, ist die Abgabenbehörde an den Bescheid der Landesregierung gebunden.

Liegen Anträge gemäß § 6a Abs. 3 KStG 1988 an das Finanzamt und gemäß § 7 Abs. 3a WGG an die Landesregierung vor, sind diese Feststellungen unabhängig voneinander zu treffen und können daher auch zu widersprüchlichen Ergebnissen führen (VwGH 7.9.2021, Ro 2020/15/0024).

262

Im Falle der bescheidmäßigen Feststellung, dass das gegenständliche Geschäft in § 7 Abs. 1 bis 3 WGG Deckung findet, gilt ein Eventualantrag auf Ausnahmegenehmigung ebenfalls als erledigt. Auf diesen Umstand ist im Bescheidspruch hinzuweisen.

2.10.7 Besteuerung

2.10.7.1 Steuerpflichtiger Bereich und Abgrenzung

2.10.7.1.1 Gewinnermittlung

2.10.7.1.1.1 Allgemeines

263

Gemeinnützige Bauvereinigungen fallen, soweit sie infolge begünstigungsschädlicher Geschäfte oder Verwaltung von Eigenkapital im Sinne des § 7 Abs. 6 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz unbeschränkt steuerpflichtig sind, unter § 7 Abs. 3 KStG 1988. Diesbezüglich sind daher alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen.

264

Die Gewinnermittlung für die steuerpflichtigen Bereiche hat in gesondert gekennzeichneten Rechnungskreisen innerhalb der Buchhaltung der gemeinnützigen Bauvereinigung zu erfolgen. Gesonderte Rechnungskreise sind einerseits für die steuerpflichtigen Geschäfte und andererseits für die Einkünfte aus der Verwaltung von Eigenkapital im Sinne des § 7 Abs. 6 WGG (siehe Rz 277) einzurichten.

2.10.7.1.1.2 Rechnungskreis für die begünstigungsschädlichen Geschäfte

265

Der Rechnungskreis für die begünstigungsschädlichen Geschäfte ist vom Beginn bis zum Ende (siehe Rz 249) der Geschäfte zu führen. In den Rechnungskreis sind auch allfällige vor dem Beginn des Geschäftes angefallene Kosten (zB Vorplanung) miteinzubeziehen. Unterhält die gemeinnützige Bauvereinigung mehrere begünstigungsschädliche Geschäfte, ist nicht für jedes Geschäft ein eigener Rechnungskreis einzurichten, sondern erstreckt sich der besondere Rechnungskreis auf sämtliche Geschäfte.

266

Der Gewinn ist für sämtliche, im gesonderten Rechnungskreis zusammengefassten begünstigungsschädlichen Geschäfte nach § 5 EStG 1988 so zu ermitteln, als ob ein Betrieb vorläge. Für den Rechnungskreis gelten daher dieselben Rechnungslegungsbestimmungen und Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung wie für einen Betrieb, der seinen Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelt (siehe EStR 2000 Rz 419 bis 425 sowie 431). Die Erstellung einer Bilanz sowie einer Gewinn- und Verlustrechnung im Sinne einer ordnungsgemäßen Buchführung ist daher für die Erfassung der begünstigungsschädlichen Geschäfte in einem gesonderten Rechnungskreis unerlässlich.

Der Gewinnermittlungszeitraum entspricht dem unternehmensrechtlichen Bilanzierungszeitraum. Innerhalb des gesonderten Rechnungskreises gelten die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften uneingeschränkt. Es ist somit nicht der ausgewiesene Gesamtgewinn (Gesamtverlust) der gemeinnützigen Bauvereinigung auf den steuerfreien und steuerpflichtigen Teil aufzuteilen, sondern der Gewinn innerhalb des durch den gesonderten Rechnungskreis bestimmten steuerpflichtigen Teiles unabhängig vom Gesamtgewinn (Gesamtverlust) zu ermitteln. Es kann sich daher auch bei Vorliegen eines Gesamtverlustes (oder Gesamtgewinnes) ein Gewinn (oder Verlust) im steuerpflichtigen Bereich ergeben.

2.10.7.1.1.3 Aufteilungsgrundsätze

267

Die Gemeinnützige Bauvereinigung hat das Betriebsvermögen, soweit es den begünstigungsschädlichen Geschäften dient, dem steuerpflichtigen Bereich zuzurechnen. Hinsichtlich gemischt genutzter körperlicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (zB Baumaschinen) hat die Zurechnung zum steuerpflichtigen bzw. steuerfreien Vermögen nach dem Überwiegensgrundsatz, bei Grundstücken des Anlagevermögens nach den Quotengrundsätzen der EStR 2000 Rz 566 bis 572 zu erfolgen.

268

Die Gemeinnützige Bauvereinigung hat alle Aufwendungen und Erträge, die durch begünstigungsschädliche Geschäfte veranlasst sind, im gesonderten Rechnungskreis zu erfassen. Soweit eine direkte Zurechnung von Aufwendungen und Erträgen nicht möglich ist, hat die Aufteilung auf den steuerfreien und steuerpflichtigen Bereich anhand eines Schlüssels zu erfolgen. Dazu sind die aufzuteilenden Beträge den entsprechenden Kostenstellen und Ertragspositionen in den einzelnen Geschäftskreisen gemäß § 7 Abs. 1 bis 3 WGG zuzuweisen.

269

Als Aufteilungsschlüssel ist das Verhältnis der innerhalb dieser Kostenstellen und Ertragspositionen direkt dem steuerpflichtigen und steuerfreien Bereich zurechenbaren Aufwendungen und Erträge heranzuziehen. Aufwendungen und Erträge aus der Vermögensverwaltung (siehe Rz 232) sind in die Berechnung nicht miteinzubeziehen. Die vor dem Beginn eines Geschäftes angefallenen Kosten (zB Vorplanung) sind, unabhängig vom Zeitpunkt ihres Entstehens, in der ersten Periode zu verrechnen, in der das Grundgeschäft steuerlich zu erfassen ist.

270

Im Interesse einer verwaltungsökonomischen Vorgangsweise sind bei der dargestellten Zuordnung bzw. Aufteilung des Betriebsvermögens bzw. der Aufwendungen und Erträge Bagatellanteile zu vernachlässigen. Ein Bagatellanteil ist in der Regel dann anzunehmen, wenn er weniger als 2% des Vermögensbestandteiles bzw. Aufwandes oder Ertrages beträgt.

2.10.7.1.2 Verlustabzug

271

Ein Verlustabzug aus dem gesonderten Rechnungskreis kann gemäß § 8 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 als Sonderausgabe geltend gemacht werden. Ein Ausgleich mit den steuerlichen Einkünften aus der Verwaltung von Eigenkapital im Sinne des § 7 Abs. 6 WGG (siehe Rz 277) ist aber gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 nicht möglich.

2.10.7.1.3 Eintritt und Ende der Teilsteuerpflicht

272

Die Teilsteuerpflicht hinsichtlich genehmigter Ausnahmegeschäfte entsteht mit Aufnahme des einzelnen Geschäftes (siehe Rz 249). Nach § 18 Abs. 3 KStG 1988 ist § 18 Abs. 2 KStG 1988 hinsichtlich jedes einzelnen Geschäftes anzuwenden.

Wird ein genehmigtes Ausnahmegeschäft abgeschlossen, endet mit dem Zeitpunkt der Beendigung die Teilsteuerpflicht hinsichtlich dieses Geschäftes. § 18 Abs. 1 in Verbindung mit § 18 Abs. 3 KStG 1988 ist anzuwenden; der sich daraus ergebende Unterschiedsbetrag ist im Rahmen der Jahresveranlagung gemeinsam mit dem laufenden Gewinn aus noch weitergeführten Ausnahmegeschäften zu versteuern. Der gesonderte Rechnungskreis ist bis zum Abschluss aller Ausnahmegeschäfte weiterzuführen.

Zur Teilsteuerpflicht hinsichtlich Verwaltung von Eigenkapital im Sinne des § 7 Abs. 6 WGG siehe Rz 277.

2.10.7.1.4 Eintritt und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht

273

Eine gemeinnützige Bauvereinigung wird unbeschränkt steuerpflichtig, wenn die Landesregierung gemäß § 35 WGG die Gemeinnützigkeit aberkennt, ein begünstigungsschädliches Geschäft ohne Antragstellung nach § 6a Abs. 2 KStG 1988 begonnen wird oder die Buchführung so schwere formelle oder materielle Mängel aufweist, dass ihre sachliche Richtigkeit und daher auch die Richtigkeit der Zuordnung zum steuerfreien und steuerpflichtigen Bereich in Zweifel zu ziehen ist. Für Wirtschaftsjahre, für die der gemeinnützigen Bauvereinigung der Bestätigungsvermerk erteilt wurde, ist grundsätzlich von der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung auszugehen.

274

Anerkennt die Landesregierung eine gemeinnützige Bauvereinigung erstmalig oder nach einer Entziehung gemäß § 35 WGG neuerlich als gemeinnützig, scheidet sie mit Beginn des Gewinnermittlungszeitraumes, der auf den Anerkennungsbescheid folgt, aus der unbeschränkten Steuerpflicht aus.

275

Dies gilt sinngemäß, wenn die dargestellten Buchführungsmängel nicht mehr bestehen. Die Einschränkung der Steuerpflicht tritt mit dem Beginn des Gewinnermittlungszeitraumes, für den eine ordnungsmäßige Buchführung wieder gegeben ist, wieder in Kraft.
§ 18 Abs. 1 KStG 1988 ist anzuwenden. Im Falle der rückwirkenden Anerkennung der Gemeinnützigkeit gemäß § 34 Abs. 2 WGG gilt der dem Zeitpunkt der Antragstellung folgende Beginn des Gewinnermittlungszeitraumes als maßgeblicher Stichtag.

2.10.7.1.5 Mindestkörperschaftsteuer

276

Eine Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 (siehe Rz 1549 bis 1568) fällt nur dann an, wenn die gemeinnützige Bauvereinigung teilsteuerpflichtig oder unbeschränkt steuerpflichtig ist. Beginn und Ende der Mindestkörperschaftsteuerpflicht richten sich nach dem Beginn und Ende der Teilsteuerpflicht (siehe Rz 272) bzw. der unbeschränkten Steuerpflicht (siehe Rz 273 bis 275) sowie nach den allgemeinen Bestimmungen hinsichtlich der Mindestkörperschaftsteuer (siehe Rz 1554 bis 1561).

2.10.7.2 Steuerliche Behandlung einer Eigenkapitalrücklage gemäß § 7 Abs. 6 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz

277

Eine gemeinnützige Bauvereinigung, die über Eigenkapital verfügt, das nicht zur Deckung langfristiger Vermögensbestände oder der vorausschauenden Sicherung des laufenden Geschäftsbetriebes und sich daraus ergebender Finanzierungserfordernisse verwendet wurde, hat dieses Eigenkapital (Reservekapital) gemäß § 7 Abs. 6 WGG innerhalb der

folgenden zwei (bisher: drei) Geschäftsjahre für Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 4b WGG zu verwenden.

Das Eigenkapital (Reservekapital) wird wie folgt ermittelt:

Eigenkapital

+ langfristiges Fremdkapital

+ von anderen gemeinnützigen Bauvereinigungen gewährte Darlehen

- betriebsnotwendiges Anlagevermögen

- betriebsnotwendiges Umlaufvermögen

Summe > 0 ergibt Reservekapital (RK)

Als Anreiz für die widmungsgemäße Verwendung des Eigenkapitals durch gemeinnützige Bauvereinigungen sind gemäß § 6a Abs. 4 KStG 1988 Erträge aus der Vermögensverwaltung nur insoweit steuerfrei, als das ertragbringende Vermögen zum "Normalbestand" zu zählen ist. Sammelt eine gemeinnützige Bauvereinigung darüber hinaus "Reservekapital" (Eigenkapital, das nicht zur Deckung langfristiger Vermögensbestände oder der vorausschauenden Sicherung des laufenden Geschäftsbetriebes verwendet wurde) an, sind die daraus resultierenden Erträge grundsätzlich steuerpflichtig.

Die Steuerpflicht kann allerdings insoweit vermieden werden, als das "Reservekapital" innerhalb von drei Jahren einer widmungsgemäßen Verwendung im Sinn des WGG zugeführt wird. Dies wird dadurch erreicht, dass die entsprechenden Erträge in eine zunächst steuerfreie Rücklage eingestellt werden, die sodann nach Maßgabe des Abbaus des "Reservekapitals" innerhalb eines Dreijahreszeitraums steuerneutral aufgelöst wird. Eine so genannte Baupause im Sinne des § 7 Abs. 5 WGG hemmt die Verwendungsfrist insoweit, als sie sich auf (volle) Wirtschaftsjahre erstreckt.

Dabei gilt Folgendes:

- Die Bildung einer Rücklage steht im kaufmännischen Ermessen, die Verwendung der Rücklage hingegen nicht.
- Gebildete Rücklagen sind nur in jenem Verhältnis als verwendet anzusehen, in dem das verwendungspflichtige Eigenkapital abgebaut wird. Als Abbau gilt auch die Gewährung von Darlehen an andere Bauvereinigungen im Sinne des WGG zur Erfüllung ihrer Aufgaben im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 WGG unabhängig von ihrer Fristigkeit.

- Die Relation des Kapitalabbaus ist stets auf den Stand des jeweiligen Vorjahres zu beziehen, sodass im Falle eines Gleichstandes oder einer späteren Erhöhung des verwendungspflichtigen Eigenkapitals eine bestimmungsgemäße Verwendung unterbleibt.
- Die sich aus der Verhältnisrechnung ergebende für die bestimmungsgemäße Verwendung maßgebende Prozentzahl ist auf den Stand der Rücklage zum vorangegangenen Bilanzstichtag und den im betreffenden Jahr zugeführten Rücklagenteil zu beziehen. Im Hinblick auf die dreijährige Verwendungspflicht müssen die jährlichen Zuführungen zur Rücklage daher evident gehalten werden.
- Die bestimmungsgemäße Verwendung der Rücklage ist steuerneutral.
- Rücklagen oder Rücklagenteile, die innerhalb der dreijährigen Verwendungsfrist nicht bestimmungsgemäß verwendet werden konnten, sind im dritten dem Bildungsjahr folgenden Wirtschaftsjahr mit einem zwanzigprozentigen Zuschlag steuerwirksam aufzulösen.

Die Berechnung der Rücklage (RL) bzw. ihre steuerfreie Auflösung hat wie folgt zu erfolgen:

(RL am Beginn des WJ + laufende Einkünfte aus RK) x (RK am Ende des WJ / RK am Beginn des WJ)[1] - wegen Zeitablaufs zu versteuernde RL-Teile = Rücklage

[1] Dieser Quotient darf höchstens 100% betragen.

Beispiel:

Das Reservekapital (RK) im Sinne des § 7 Abs. 6 WGG und die daraus resultierenden Einkünfte einer zum 31. Dezember bilanzierenden gemeinnützigen Bauvereinigung betragen:

	2020	2021	2022	2023	2024
RK	100	90	72	80	40
Einkünfte		10	12	15	8

Sämtliche Einkünfte aus dem RK werden jeweils der Eigenkapitalrücklage gemäß § 6a Abs. 5 KStG 1988 zugeführt. Aus dem Verzeichnis ergibt sich für die Rücklagenteile (RLT) in den einzelnen Jahren folgendes Bild:

RLT	2021 [1]	2022 [2]	2023	2024 [3]
2021	10-1=9 [5]	9-1,8=7,2	7,2	7,2-3,6=3,6 [4]
2022		12-2,4=9,6 [5]	9,6	9,6-4,8=4,8
2023			15 [5]	15-7,5=7,5
2024				8-4=4 [5]

[1] Die Kapitalverminderung von 100 auf 90 = 10%: der RLT 2021 vermindert sich daher um 10% der ursprünglichen Bemessungsgrundlage der Einkünfte von 10.

[2] Die Kapitalverminderung von 90 auf 72 = 20%: der RLT 2021 vermindert sich daher um 20% der Vorjahresrücklage von 9; der 2022 gebildete RLT wird sofort nach Bildung um 20% vermindert.

[3] Die Kapitalverminderung von 80 auf 40 = 50%, die bestimmungsgemäße Verwendung bezieht sich auf die Vorjahresstände und den RLT 2024.

[4] Nach Ablauf der Verwendungsfrist ist der verbliebende RLT 2021 in Höhe von 3,6 mit einem 20-prozentigen Zuschlag dh. mit 4,32 gewinnerhöhend aufzulösen.

[5] Verwendungsfrist läuft bei RLT 2021 bis Ende 2024; RLT 2022 bis Ende 2025; RLT 2023 bis Ende 2026; RLT 2024 bis Ende 2027.

2.11 Privatstiftungen (§ 5 Z 11 und § 13 KStG 1988)

278

Zur Teilsteuerbefreiung von eigen- oder gemischtnützigen Privatstiftungen siehe StiftR 2009 Rz 43 bis Rz 47.

2.12 Geselligkeitsbetriebe gewerblicher Art (§ 5 Z 12 KStG 1988)

2.12.1 Betroffene Körperschaften

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 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 erfüllen, fallen nicht unter § 5 Z 12 KStG 1988.
- Eine nahestehende Organisation ist nach den Bestimmungen des Parteiengesetzes 2012 (§ 2 Z 3 PartG) 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.

2.12.2 Voraussetzungen und Umfang der Befreiung

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 Erträgnisse aus der Veranstaltung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke.

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 15.000 Euro im Kalenderjahr,
- nach außen hin erkennbarer Zweck der materiellen Förderung von Zwecken iSd § 1 PartG 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 dieser Körperschaft.

281

Als gesellige Veranstaltungen gelten ausschließlich oder überwiegend der Geselligkeit und Unterhaltung dienende Unternehmungen. Neben den in § 5 Z 12 KStG 1988 beispielsweise angeführten Veranstaltungen erfüllen auch Veranstaltungen ähnlichen Charakters und mit gleicher Zielsetzung diese Voraussetzung.

282

Veranstaltungen, die tatsächlich unentgeltlich durchgeführt werden, erfüllen mangels Einnahmenerzielung nicht die Voraussetzungen für einen Betrieb gewerblicher Art. Allerdings zählen zum Entgelt nicht nur Eintrittsgelder, sondern auch unechte Spenden (verdeckter Eintrittspreis).

283

Die zeitliche Begrenzung der Veranstaltungsaktivitäten auf 72 Stunden, in denen eine gastgewerbliche Betätigung vorliegt, 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.

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 Parteiengesetz 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.

284

Es ist erforderlich, dass bereits in der Werbephase bzw. bei Bekanntmachung der Veranstaltung erkennbar ist, welcher konkrete begünstigte Zweck dadurch finanziert werden soll. So ist zB ein Feuerwehrfest nur begünstigt, wenn bereits im Rahmen der Bekanntmachung des Festtermins bzw. der Werbung für das Fest nach außen erkennbar als Zweck der Veranstaltung die Aufbringung der Mittel für die Anschaffung eines neuen Löschfahrzeuges bekanntgegeben wird. Allgemeine Aussagen, dass die Erträgnisse zur Förderung der Freiwilligen Feuerwehr dienen, sind nicht ausreichend.

284a

Eine materielle Förderung von Zwecken im Sinne des § 1 PartG 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 usw.). 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 finanziert werden.

Darüber hinaus ist erforderlich, dass die Verwendung der Erträge zur materiellen Förderung von Zwecken iSd § 1 PartG 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 (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 Partei) 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.

285

Die Verwendung der Mittel für den genannten Zweck muss jedoch nicht unmittelbar nach Feststehen des finanziellen Ergebnisses einer bestimmten Veranstaltung erfolgen. Es ist zulässig, über einen überschaubaren Zeitraum Mittel anzusparen, bis sie in ausreichender Höhe zur Erfüllung des konkreten begünstigten Zweckes vorhanden sind. Dieser Ansparzeitraum kann je nach Höhe der erforderlichen Mittel auch mehrere Jahre umfassen. Zum Nachweis der Mittelverwendung sind entsprechende Aufzeichnungen zu führen.

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 des § 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 Veranstaltungen 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 verwenden, muss dies entsprechend nach außen hin kenntlich gemacht werden, um die steuerliche Begünstigung der Pfarre nicht zu gefährden.

2.12.3 Besteuerung

286

Zur sachlichen Steuerpflicht des Veranstaltungs-Betriebes gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts siehe Rz 98.

2.13 Berufs- und Interessensvertretungen (§ 5 Z 13 KStG 1988)

2.13.1 Begriff

2.13.1.1 Allgemeines

287

Den kollektivvertragsfähigen Berufsvereinigungen im Sinne des § 4 Abs. 2 ArbVG kommt eine Rechtsstellung zu, die sie in die Nähe der gesetzlichen Interessenvertreter der Arbeitgeber und Arbeitnehmer rückt. Die gesetzlichen Interessenvertretungen unterliegen als Körperschaften des öffentlichen Rechtes der Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 2 KStG 1988 nur soweit, als durch privatwirtschaftliche Betätigungen Betriebe gewerblicher Art entstehen. Die nicht als Körperschaften öffentlichen Rechtes konstituierten, freiwilligen Berufsverbände sind aber weder von § 2 KStG 1988 umfasst, noch können sie auf Grund ihrer Betätigung im Bereich der beruflichen bzw. wirtschaftlichen Interessensvertretung unter das Begünstigungsrecht der § 5 Z 6 KStG 1988 (gemeinnütziger Bereich) subsumiert werden, da dafür die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO nicht erfüllt werden. Durch § 5 Z 13 KStG 1988 wird den betroffenen Rechtsträgern des privaten Rechts durch die eingeschränkte

Steuerbefreiung eine den öffentlich-rechtlichen Körperschaften vergleichbare steuerliche Behandlung zuerkannt.

2.13.1.2 Begünstigungsvoraussetzungen

288

Voraussetzung für die Anwendung von § 5 Z 13 KStG 1988 ist die Zuerkennung der Kollektivvertragsfähigkeit. Nach dem ArbVG ist das Bundeseinigungsamt die zuständige Behörde für die Zu- und Aberkennung der Kollektivvertragsfähigkeit. Die Steuerbefreiung wirkt im Falle der Neuzuerkennung der Kollektivvertragsfähigkeit ab dem Veranlagungszeitraum, der auf die Kundmachung der Entscheidung des Bundeseinigungsamtes im "Amtsblatt der Wiener Zeitung" folgt. Sie endet mit jenem Veranlagungszeitraum, der der Kundmachung der Aberkennung vorangeht. Im Falle des Eintrittes in oder des Austrittes aus der Steuerbefreiung ist gegebenenfalls § 18 KStG 1988 anzuwenden. Im Falle einer vertikalen Untergliederung fallen auch die satzungsmäßig mit der die Kollektivvertragsfähigkeit besitzenden Berufsvereinigung verbundenen Unter-Körperschaften unter die Befreiung im Sinne des § 5 Z 13 KStG 1988.

2.13.2 Umfang der Befreiung

2.13.2.1 Steuerfreier Bereich

289

Die Steuerbefreiung umfasst nur die dem Hoheitsbereich der Körperschaften des öffentlichen Rechtes vergleichbare Tätigkeit im Rahmen der satzungsgemäßen Interessenvertretung. Darunter sind insbesondere die direkte Interessenvertretung und der Rechtsschutz der Mitglieder zu verstehen. Es fällt aber auch eine Schulung und Beratung auf dem Gebiet des Arbeits- oder Standesrechtes, die Herausgabe von dem Zweck der Berufsvereinigung entsprechenden Zeitschriften und anderen Druckwerken oder die Erarbeitung, Sammlung und Weitergabe von Wirtschaftsdaten und vergleichbaren Informationen an die Mitglieder darunter. Die Mitgliedsbeiträge dieser Körperschaften sind gemäß § 5 Z 13 KStG 1988 auch dann vergleichbar den "echten Mitgliedsbeiträgen" anderer Vereinigungen zu behandeln und daher steuerfrei, wenn dem Mitglied Gegenleistungen in Form von versicherungsähnlichen Leistungen auf dem Gebiet der Interessenvertretung (zB Rechtsschutz in arbeitsrechtlichen Prozessen) satzungsgemäß zustehen. Ebenfalls von der Steuerbefreiung umfasst sind die Einkünfte aus der Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO, soweit diese nicht unter die beschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 fallen. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bleiben daher ebenso steuerfrei wie Beteiligungserträge im Sinne des § 10 KStG 1988. Einkünfte aus anderen Veranlagungsformen unterliegen nach Maßgabe des § 21 Abs. 2 KStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht.

2.13.2.2 Steuerpflichtiger Bereich

290

Alle nicht direkt mit der Interessenvertretung in Zusammenhang stehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, wie zB Erholungs- oder Ferienheime, Verlage (die nicht nur dem Zweck der Körperschaft entsprechende Informationsliteratur verlegen), Kantinen, gesellschaftliche Veranstaltungen usw., unterliegen ebenso wie Gewerbebetriebe oder land- und forstwirtschaftliche Betriebe oder Beteiligungen an solchen als Mitunternehmer der unbeschränkten Steuerpflicht. Diese Tätigkeiten sind in einem eigenen, vom steuerfreien Bereich abgegrenzten Rechnungskreis zu erfassen.

2.14 Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften (§ 5 Z 14 in Verbindung mit § 6b KStG 1988)

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. 100/2007, 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 22.01.2014 S. 4, Leitlinien 2014). Das Regime für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften unterliegt als Risikokapitalbeihilfe der EU-beihilferechtlichen Mitteilungspflicht an die Europäische Kommission (Notifizierungspflicht). Mit dem StRefG 2020 erfolgten punktuelle Anpassungen in § 6b KStG 1988, die die EU-beihilferechtliche Nichtuntersagung der mitteilungspflichtigen Regelungen durch die Europäische Kommission bewirkten.

Die Regelungen traten am 1. Oktober 2019 in Kraft und sind auf zum 31. Dezember 2023 bestehende Beteiligungen von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften an begünstigten Zielunternehmen gemäß § 6b Abs. 2 KStG 1988 bis zum 31. Dezember 2029 anzuwenden (§ 26c Z 65 KStG 1988 idF StRefG 2020).

292

Während § 5 Z 14 KStG 1988 die Steuerbefreiung für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften normiert, regelt § 6b Abs. 1 KStG 1988 insbesondere die materiellen und formellen Voraussetzungen für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften. Von der Erfüllung der Voraussetzungen in § 6b KStG 1988 hängt nicht nur die steuerliche Begünstigung der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften selbst ab, sondern auch jene auf Investorenebene (vgl. § 27 Abs. 7 EStG 1988).

Aufgrund ihrer Tätigkeit würden diese Gesellschaften für steuerliche Zwecke grundsätzlich der Fondsbesteuerung unterliegen (§§ 186 und 188 InvFG 2011). Allerdings sind Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften im Sinne des § 6b KStG 1988 (auch in der Fassung des MiFiGG 2017) vom Anwendungsbereich der §§ 186 und 188 InvFG 2011 ausgenommen, weil nach § 200 Abs. 8 letzter Unterabsatz InvFG 2011 die Regelungen des KStG 1988 bei Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften jenen der §§ 186 und 188 InvFG 2011 vorgehen. Dadurch gelten Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften gemäß § 186 Abs. 7 iVm § 200 Abs. 8 InvFG 2011 als Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988.

2.14.2 Umfang der Befreiung

293

Die steuerliche Begünstigung auf Ebene der Körperschaft besteht in einer Steuerbefreiung für die dem Finanzierungsbereich (siehe Rz 304 ff) zuzuordnenden Erträge von der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 5 Z 14 KStG 1988). Daher sind insbesondere Gewinne und Verluste aus der Veräußerung der Beteiligungen an Zielunternehmen von der Körperschaftsteuer befreit (§ 6b Abs. 1 KStG 1988). Zusätzlich sind nach § 6b Abs. 1 letzter Satz KStG 1988 Erträge aus der Annexfinanzierung von der Befreiung umfasst (siehe dazu Rz 313). Die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft ist im Rahmen des steuerbefreiten Finanzierungsbereiches auch von der beschränkten Steuerpflicht befreit (§ 21 Abs. 2 Z 4 KStG 1988). Dem Veranlagungsbereich zuzuordnende Erträge sind hingegen nicht von der Befreiung umfasst.

Die Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht entfällt rückwirkend, wenn der angestrebte begünstigte Zweck innerhalb von sieben Jahren nach der Eintragung der neu gegründeten Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft aufgegeben wird (§ 5 Z 14 zweiter Satz KStG 1988). Siehe dazu und zu den Folgen bei Wegfall der Voraussetzungen des § 6b KStG 1988 ausführlich Rz 329 ff.

Zum zeitlichen Anwendungsbereich siehe Rz 291.

Zu den Begünstigungen auf Investoren- bzw. Gesellschafterebene siehe EStR 2000 Rz 6220.

2.14.3 Gründung und Rechtsform (§ 6b Abs. 1 Z 1, 2 und 5 KStG 1988)

294

Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften können sowohl in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft als auch in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gegründet werden (§ 6b Abs. 1 Z 1 KStG 1988). Allerdings können auch mit diesen Gesellschaften vergleichbare ausländische Gesellschaften Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften sein; dies ist insb. dann relevant, wenn diese Gesellschaft ihren Ort der Geschäftsleitung im Inland hat (und damit unbeschränkt steuerpflichtig ist).

Das (sukzessive) Erreichen eines Mindestkapitals ist keine Voraussetzung.

295

In § 6b Abs. 1 Z 5 KStG 1988 ist eine „Konzernausschlussklausel" vorgesehen. Diese soll sicherstellen, dass durch einzelne Investoren kein beherrschender Einfluss auf die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft und ihre Investitionsstrategie ausgeübt werden kann. Dies entspricht zudem dem Sinn und Zweck des Risikokapitalbeihilfeinstruments, ein möglichst breites Anlegerpublikum anzusprechen. Aus diesem Grund müssen mindestens fünf Gesellschafter unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital und an den Stimmrechten der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft beteiligt sein, wobei die Beteiligung eines einzelnen Gesellschafters nicht mehr als 49% betragen darf.

296

In der Satzung von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften kann die Ausgabe von Genussrechten im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 vorgesehen werden; das sind solche, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationsgewinn der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft verbunden ist (Substanzgenussrechte).

Voraussetzung ist jedoch, dass der Gesamtnennbetrag dieser Genussrechte mit der Höhe des aufgebrachten Grund- oder Stammkapitals beschränkt ist. Das einbezahlte Genussrechtskapital darf daher maximal die Höhe des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals erreichen.

2.14.4 Geschäftsgegenstand und Kapital (§ 6b Abs. 1 Z 3 KStG 1988)

297

Der Geschäftsgegenstand einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft muss auf das Veranlagen des Eigenkapitals und damit zusammenhängende Nebenleistungen beschränkt sein. Das Veranlagen des Eigenkapitals gliedert sich nach § 6b Abs. 1 Z 3 KStG 1988 in folgende zwei Bereiche:

- Finanzierungsbereich (§ 6b Abs. 1 Z 3 lit. a KStG 1988): Der Finanzierungsbereich umfasst ausschließlich die Investition des Eigenkapitals, das den Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften durch die Investoren bereitgestellt wird, in die Zielunternehmen nach Maßgabe des § 6b Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 304 ff). Investitionen können ausschließlich in Form der in § 6b Abs. 2 Z 3 KStG 1988 abschließend genannten Beteiligungen erfolgen.
- Veranlagungsbereich (§ 6b Abs. 1 Z 3 lit. b KStG 1988): Der Veranlagungsbereich umfasst hingegen die Veranlagung des Eigenkapitals. Dabei sind ausschließlich die in § 6b Abs. 1 Z 3 lit. b KStG 1988 genannten Arten der Geldveranlagung möglich (Geldeinlagen und sonstige Forderungen bei Kreditinstituten und Forderungswertpapiere).

Der Finanzierungs- und Veranlagungsbereich haben zudem in einem bestimmten Verhältnis zueinander zu stehen: Mindestens 75% des Eigenkapitals der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft müssen nachhaltig im Finanzierungsbereich eingesetzt werden. Umgekehrt darf die Veranlagung des Eigenkapitals der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft im Rahmen des Veranlagungsbereiches somit nachhaltig höchstens 25% betragen. Mit der jeweiligen Investition aus dem Finanzierungsbereich im Zusammenhang stehende Nebenleistungen in Form von Sicherungsgeschäften (derivative Geschäfte oder Finanzinstrumente) zur Absicherung gegen Verluste aus dem Grundgeschäft sind zwar zulässig, jedoch sind sie in die für den Veranlagungsbereich maßgebliche 25%-Grenze einzubeziehen; für die Einbeziehung sind die Buchwerte der jeweiligen Sicherungsgeschäfte maßgeblich.

Die nach § 6b Abs. 2 Z 3 lit. f KStG 1988 zulässigen Annexfinanzierungen zählen nicht zum Veranlagungs-, sondern zum Finanzierungsbereich.

Zur näheren Festlegung der Voraussetzungen für die nachhaltige Investition und Veranlagung des Eigenkapitals besteht eine Verordnungsermächtigung des Bundesministers für Finanzen. Davon wurde noch nicht Gebrauch gemacht.

Für den Finanzierungsbereich und den Veranlagungsbereich sind gesonderte Rechnungskreise zu führen. Es entstehen losgelöst vom Bilanzergebnis zwei voneinander völlig unabhängige Einkommensschedulen. Daher können positive oder negative Ergebnisse der einen Schedule keine steuerliche Auswirkung auf die andere Schedule haben. Positive Einkünfte aus dem Veranlagungsbereich werden steuerlich nicht mit negativen Einkünften aus dem Finanzierungsbereich verrechnet und umgekehrt, sodass ein Verlust aus dem

Veranlagungsbereich auch bei einem positiven Ergebnis aus dem Finanzierungsbereich ungeschmälert zum vortragsfähigen Verlust wird.

298

Die planmäßige Aufnahme vom Fremdkapital ist für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften nicht vorgesehen, da der Geschäftsgegenstand auf das Veranlagen des Eigenkapitals und die damit zusammenhängenden Nebenleistungen beschränkt ist (§ 6b Abs. 1 Z 3 KStG 1988).

Im Jahresabschluss sind aber Verbindlichkeiten und Rückstellungen im Zusammenhang mit Personalaufwand, des Sozialkapitals, der laufenden Betriebsführung (Mieten usw.) oder aber auch hinsichtlich noch nicht fälliger Einzahlungsverpflichtungen auf Beteiligungen (Kapitalaufbringung mit nicht voll einbezahlten Aktien oder GmbH-Anteilen) auszuweisen.

299

Insbesondere bei erst neu gegründeten Unternehmen erfolgt bereits in einigen Fällen eine Beteiligung am Aktienkapital, wobei lediglich ein Teil des Nennbetrages einbezahlt wird. Die restlichen Zahlungen erfolgen nach Maßgabe der Mittelverwendung im Beteiligungsunternehmen, die Erträge aus der Zwischenveranlagung verbleiben allerdings bei der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft.

Es handelt sich damit bei diesen Verbindlichkeiten um durch den Gesetzeszweck (zulässige Nebenleistungen) gedeckte Verbindlichkeiten. Aufschiebend bedingte Zuschussleistungen, wie zB nicht eingefordertes Stamm- oder Grundkapital, sind als Eventualverbindlichkeiten unter dem Strich auszuweisen, solange nicht ernsthaft mit dem Eintreten einer Zahlungsverpflichtung zu rechnen ist.

Weiters ist denkbar, dass bei Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften, die von einem ausgelagerten Management die Verwaltung besorgen lassen, Verbindlichkeiten aus dem Managemententgelt bestehen.

300

Für die Definition des Eigenkapitals für Zwecke des § 6b KStG 1988 kann das Eigenkapital gemäß § 224 Abs. 3 UGB abzüglich der gesetzlichen Rücklage und dem Bilanzgewinn, soweit er im Folgejahr ausgeschüttet wird, herangezogen werden. Die Erfüllung der in § 6b KStG 1988 festgelegten Mindestgrenze für die Veranlagung in Beteiligungen ist nach der Relation des Eigenkapitals zu den historischen Anschaffungskosten der am Bilanzstichtag vorhandenen Beteiligungen zu beurteilen. Es ist also eine statisch auf den Bilanzstichtag bezogene Relationsermittlung für die Beteiligung vorgesehen. Da die Berücksichtigung der laufenden Wertschwankungen zu einem laufenden Umschichtungsbedarf im Portefeuille führen würde, der dem Gedanken der kontinuierlichen Beteiligungsfinanzierung

entgegenstünde, sind Wertberichtigungen und Aufwertungen nicht in die Relationsberechnung einzubeziehen.

301

Neben der Veranlagung in Beteiligungen und im Veranlagungsbereich kann die Gesellschaft ihr Eigenkapital im wirtschaftlich notwendigen Ausmaß auch zur Finanzierung ihres Anlagevermögens einsetzen. Das dafür eingesetzte Kapital scheidet aus der Relationsberechnung des Eigenmitteleinsatzes aus. Ebenso können Nebenleistungen erbracht werden, die mit dem Zweckgeschäft in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, wie etwa Beratungsleistungen zur Vorbereitung des Eingehens einer Beteiligung. Auch ein allfälliger Bilanzverlust (etwa Veräußerungsverlust einer Beteiligung oder Verluste aus dem Management) ist aus dem Eigenkapital abzudecken.

2.14.5 Investitionsstrategie (§ 6b Abs. 1 Z 4 KStG 1988)

302

Um sicherzustellen, dass die an der Maßnahme beteiligten Finanzintermediäre zur Behebung des festgestellten Marktversagens beitragen, muss deren Investitionsstrategie kommerziell solide sein (Rz 67 der Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikofinanzierungen, ABl. Nr. C 19 vom 22.01.2014 S. 4; Leitlinien 2014).

Insbesondere hat die von den Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften vorgeschlagene Investitionsstrategie eine geeignete Risikodiversifizierungsstrategie zu umfassen, die sowohl auf Rentabilität als auch auf Effizienzgewinne aufgrund des Umfangs und der geografischen Verteilung der Investitionen abzielt.

2.14.6 Mindestausschüttungsverpflichtung (§ 6b Abs. 1 Z 6 KStG 1988)

303

Nach § 6b Abs. 1 Z 6 KStG 1988 ist als zusätzliche Voraussetzung für die Gewährung der steuerlichen Begünstigung für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften vorgesehen, dass die sich aus der Steuerfreiheit des Veräußerungsgewinnes ergebende Steuerersparnis an die Anteilsinhaber der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft im Wege eine Ausschüttung verpflichtend weiterzugeben ist. Diese Mindestausschüttung in Höhe des sich aus der Steuerfreiheit ergebenden Betrages hat in dem der Veräußerung einer Beteiligung an einem Zielunternehmen folgenden Wirtschaftsjahr zu erfolgen.

Dies gilt nicht für steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3 KStG 1988).

2.14.7 Finanzierungsbereich (§ 6b Abs. 2, 3 und 4 KStG 1988)

304

§ 6b Abs. 2 KStG 1988 regelt die Investitionsmöglichkeiten von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften im Finanzierungsbereich. Diese können ausschließlich in operative Unternehmen in der Frühphase (Rz 305 f) und Unternehmen in der Wachstumsphase (Rz 307 f) investieren. Durch Einbeziehung von Unternehmen in der Wachstumsphase soll in Hinblick auf die „Lebenszyklusphase" sowie Größen- bzw. Schwellenwerte von Unternehmen der Kreis der möglichen Zielunternehmen weiter gefasst werden, als dies nach der Art. 21 AGVO 2014 zulässig wäre.

„Operativ" bedeutet, dass die Tätigkeit dieser Unternehmen nach Art und Umfang keine nur vermögensverwaltende sein darf.

2.14.7.1 Unternehmen in der Frühphase (§ 6b Abs. 2 Z 1 KStG 1988)

305

§ 6b Abs. 2 Z 1 KStG 1988 definiert operative Unternehmen in der Frühphase und orientiert sich dabei an der in Art. 21 Abs. 6 AGVO 2014 angeführten Definition. Ein Unternehmen ist somit dann in der Frühphase, wenn auch nur eines der folgenden drei Kriterien erfüllt wird:

- Das Unternehmen ist noch auf keinem Markt tätig (§ 6b Abs. 2 Z 1 lit. a KStG 1988). Diese Beurteilung hat grundsätzlich unabhängig von der Bestandsdauer des Unternehmens zu erfolgen; ein Unternehmen kann auch schon bestehen, ohne dass es bereits auf einem Markt tätig geworden ist (zB im Stadium der Forschung oder Entwicklung eines Produktes). Entscheidend ist, ob das Unternehmen mit den von ihm angebotenen Leistungen, Waren, Produkten etc. schon am Markt aufgetreten ist und bereits kommerziell tätig war (zB bei Verkauf eines entwickelten „Endproduktes").
- Das Unternehmen ist seit seinem ersten kommerziellen Verkauf noch keine sieben Jahre gewerblich tätig (§ 6b Abs. 2 Z 1 lit. b KStG 1988). Entscheidend für den Beginn des Laufes dieser Zeitspanne von sieben Jahren soll alleine der Zeitpunkt des ersten kommerziellen Verkaufs der Waren oder Produkte bzw. des ersten kommerziellen Angebots der Leistungen des Unternehmens am Markt sein; die Bestandsdauer des Unternehmens zu diesem Zeitpunkt ist nicht relevant.
- Es wird eine erste Risikofinanzierung benötigt, die aufgrund des Eintritts in einen neuen sachlich oder räumlich relevanten Markt mehr als 50% des durchschnittlichen Jahresumsatzes in den vorangegangenen fünf Jahren beträgt (§ 6b Abs. 2 Z 1 lit. c KStG 1988). Das Unternehmen muss infolge dessen zur Erfüllung dieses Kriteriums zumindest bereits fünf Wirtschaftsjahre bestehen und auch bereits am Markt tätig gewesen sein, um überhaupt in einen „neuen" Markt (in räumlicher oder sachlicher Hinsicht) eintreten zu können.

In allen drei Fällen (§ 6b Abs. 2 Z 1 lit. a, b und c KStG 1988) darf das Unternehmen zum Zeitpunkt der erstmaligen Investition durch die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft noch nicht börsennotiert sein, weil andernfalls nicht von einem erschwerten Zugang zum Kapitalmarkt auszugehen ist, der durch Risikokapitalbeihilfen zu kompensieren ist. Dabei ist darauf abzustellen, ob das jeweilige Unternehmen an einem geregelten Markt iSd § 1 Z 2 BörseG 2018 in der jeweils geltenden Fassung zugelassen ist.

306

In Unternehmen in der Frühphase dürfen nach Ablauf von sieben Jahren gewerblicher Tätigkeit seit dem ersten kommerziellen Verkauf Anschlussfinanzierungen geleistet werden, wobei diese in das maximale Investitionsvolumen von 15 Millionen Euro pro Unternehmen einzubeziehen sind (§ 6b Abs. 3 Z 2 lit. b KStG 1988). Die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer Anschlussfinanzierung muss jedoch – entsprechend der beihilfenrechtlichen Vorgaben – bereits im ursprünglichen Geschäftsplan vorgesehen worden sein. Zudem wird vorausgesetzt, dass dem Unternehmen in der Frühphase nicht bereits eine Risikofinanzierung durch ein mit ihm verbundenes Unternehmen bereitgestellt worden ist.

2.14.7.2 Unternehmen in der Wachstumsphase (§ 6b Abs. 2 Z 2 KStG 1988)

307

Unter § 6b Abs. 2 Z 1 KStG 1988 fallen nur die von der AGVO 2014 erfassten Unternehmen, die die Erstinvestition im Rahmen der Risikofinanzierungsmaßnahme vor ihrem ersten kommerziellen Verkauf auf einem Markt, innerhalb von sieben Jahren nach ihrem ersten kommerziellen Verkauf erhalten oder in einen neuen (räumlich oder sachlich relevanten) Markt eintreten. Nach Ablauf von sieben Jahren (ausgehend vom ersten kommerziellen Verkauf) sind lediglich Anschlussinvestitionen von der AGVO 2014 abgedeckt.

Bestimmte Arten von Unternehmen können jedoch weiterhin als in ihrer Expansionsphase bzw. ihrer frühen Wachstumsphase befindlich betrachtet werden, wenn sie auch nach Ablauf des Siebenjahreszeitraums ihr Potential zur Erwirtschaftung von Renditen noch nicht ausreichend nachweisen konnten und/oder ihre Erfolgsbilanz nicht hinreichend solide ist und keine Sicherheiten vorhanden sind. Darüber hinaus benötigen manche Unternehmen, die über ausreichendes internes Kapital zur Finanzierung ihrer ersten Tätigkeiten verfügen, erst zu einem späteren Zeitpunkt eine externe Finanzierung, zB wenn sie ihre Kapazitäten erhöhen und sich von einem kleinen Unternehmen zu einem größeren entwickeln wollen. Dies kann einen höheren Investitionsbetrag erfordern, der nicht aus eigenen Mitteln gedeckt werden kann.

308

Unternehmen in der Wachstumsphase werden in § 6b Abs. 2 Z 2 KStG 1988 erfasst. Investitionsmöglichkeiten im Finanzierungsbereich sind allerdings auf jene Unternehmen in der Wachstumsphase beschränkt, die die Risikofinanzierungsmaßnahme innerhalb von zehn Jahren nach ihrem ersten kommerziellen Verkauf erhalten.

Zu den Unternehmen in der Wachstumsphase zählen:

- Innovative Unternehmen (§ 6b Abs. 2 Z 2 lit. a KStG 1988): Um den innovativen Charakter eines Unternehmens zu bewerten, soll nach Rz 73 der Leitlinien 2014 die in Art. 2 Abs. 80 AGVO 2014 festgelegte Begriffsbestimmung herangezogen werden. Als „innovativ" gelten danach Unternehmen,
  - die anhand eines externen Gutachtens nachweisen können, dass sie in absehbarer Zukunft Produkte, Dienstleistungen oder Verfahren entwickeln werden, die neu oder verglichen mit dem Stand der Technik in dem jeweiligen Wirtschaftszweig wesentlich verbessert sind und die das Risiko eines technischen oder industriellen Misserfolgs in sich tragen, oder
  - deren Forschungs- und Entwicklungskosten in mindestens einem der drei Jahre vor Gewährung der Risikokapitalbeihilfe mindestens 10% ihrer gesamten Betriebsausgaben ausmachen; im Falle eines neugegründeten Unternehmens ohne abgeschlossenes Geschäftsjahr ist dies im Rahmen einer Überprüfung des laufenden Geschäftsjahres von einem externen Rechnungsprüfer zu testieren.
- Unternehmen, die in einem stark risikobehafteten Sektor tätig sind, wie etwa im Bereich Biotechnologie oder der Kultur- und Kreativwirtschaft (§ 6b Abs. 2 Z 2 lit. b KStG 1988).

2.14.7.3 Art der Beteiligung (§ 6b Abs. 2 Z 3 und 4 KStG 1988)

309

In § 6b Abs. 2 Z 3 KStG 1988 werden – je nach Rechtsform der in Z 1 und Z 2 genannten Zielunternehmen – die möglichen Beteiligungsformen der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft im Finanzierungsbereich abschließend geregelt. Dabei sind neben Beteiligungen an der Unternehmenssubstanz und stillen Beteiligungen auch Annexfinanzierungen zulässig.

310

Nach § 6b Abs. 2 Z 3 KStG 1988 zulässige Substanzbeteiligungen sind:

- Aktien, GmbH-Anteile und Genossenschaftsanteile (lit. a);
- Genussrechte gemäß § 8 Abs. 3 Z 1 zweiter TS KStG 1988, dh. Substanzgenussrechte (lit. b);

- Anteile an Kommanditgesellschaften, mit denen die Stellung als Mitunternehmer verbunden ist (lit. c).

311

Nach § 6b Abs. 2 Z 3 lit. d KStG 1988 kann eine Beteiligung auch in Form einer stillen Beteiligung iSd § 179 UGB bestehen, wenn damit die Stellung als Mitunternehmer gemäß § 23 EStG 1988 verbunden ist.

312

Als Beteiligungen gelten gemäß § 6b Abs. 2 Z 3 lit. e KStG 1988 auch vergleichbare Anteile im Sinne der lit. a bis d an ausländischen Zielunternehmen. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass im Ansässigkeitsstaat bzw. im Belegenheitsstaat des Zielunternehmens nachweislich ein Marktversagen vorliegt; darüber hinaus ist eine Einbeziehung ausländischer Zielunternehmen vor unionsrechtlichem Hintergrund nicht erforderlich.

Bei internationalen Schachtelbeteiligungen iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988 ist § 6b Abs. 4 KStG 1988 zu beachten (siehe dazu unten Rz 324).

313

Neben der Substanzbeteiligung und stillen Beteiligung kann an ein Beteiligungsunternehmen im Finanzierungsbereich eine Annexfinanzierung (§ 6 Abs. 2 Z 3 lit. f KStG 1988) in Form von

- Darlehen,
- Schuldverschreibungen,
- nicht unter § 6b Abs. 2 Z 3 lit. d KStG 1988 fallenden stillen Beteiligungen (dh. typischen stillen Beteiligungen),
- nicht unter § 6b Abs. 2 Z 1 lit. b KStG 1988 fallenden Genussrechten (dh. obligationenartigen Genussrechten) sowie von
- Zuzahlungen in wirtschaftlich begründeten Fällen

vergeben werden.

Annexfinanzierungen eines Unternehmens sind in das maximale Investitionsvolumen pro Unternehmen einzubeziehen (Rz 320 ff).

314

Mit § 6b Abs. 2 Z 4 KStG 1988 wird sichergestellt, dass keine Investitionen in Unternehmen möglich sind, die zu Unrecht staatliche Beihilfen erhalten und diese noch nicht zurückgezahlt haben.

2.14.7.4 Beteiligungsbeschränkungen (§ 6b Abs. 3 KStG 1988)

315

Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften unterliegen gemäß § 6b Abs. 3 KStG 1988 unterschiedlichen Beschränkungen hinsichtlich der Investition ihres Eigenkapitals im Finanzierungsbereich. Dies betrifft die Größe der Unternehmen, in die investiert wird, das Beteiligungsvolumen und das Beteiligungsausmaß.

2.14.7.4.1 Unternehmensgröße (§ 6b Abs. 3 Z 1 KStG 1988)

316

Investitionen dürfen ausschließlich in „kleine und mittlere Unternehmen" (Rz 317), „kleine Unternehmen mittlerer Kapitalisierung" (Rz 318) und „innovative Unternehmen mittlerer Kapitalisierung" (Rz 319) geleistet werden.

Das Gesamtinvestitionsvolumen in „kleine und mittlere Unternehmen" muss jedoch mindestens 70% betragen; daraus ergibt sich im Umkehrschluss, dass in „kleine Unternehmen mittlerer Kapitalisierung" und „innovative Unternehmen mittlerer Kapitalisierung" insgesamt höchstens 30% des Gesamtinvestitionsvolumens investiert werden dürfen.

Für Zwecke der Größenkriterien in § 6b Abs. 3 Z 1 KStG 1988 werden mehrere Einrichtungen als ein Unternehmen betrachtet, sofern eine der in Art. 3 Abs. 3 des Anhangs I AGVO 2014 aufgeführten Voraussetzungen erfüllt ist.

317

Für „kleine und mittlere Unternehmen" (§ 6b Abs. 3 Z 1 lit. a KStG 1988) sind die in Anhang I Art. 2 AGVO 2014 genannten Größen und Schwellenwerte maßgeblich. „Kleine und mittlere Unternehmen" sind danach solche, die

- weniger als 250 Personen beschäftigen und
- entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Millionen Euro erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Millionen Euro beläuft.

318

Die Einbeziehung „kleiner Unternehmen mittlerer Kapitalisierung" (§ 6b Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988) in den Kreis beihilfefähiger Zielunternehmen geht zwar über Art. 21 AGVO 2014 hinaus, ist aber aufgrund der Leitlinien 2014 zulässig. Daher sind für diese Unternehmen die in Rz 52 Unterpunkt xxvii der Leitlinien 2014 festgelegten Schwellenwerte maßgeblich. „Kleine Unternehmen mittlerer Kapitalisierung" sind danach solche, die

- weniger als 500 Personen beschäftigen und
- einen Jahresumsatz von weniger als 100 Millionen Euro erzielen oder eine Bilanzsumme von weniger als 86 Millionen Euro aufweisen.

319

Auf Grundlage der Leitlinien 2014 werden zudem „innovative Unternehmen mittlerer Kapitalisierung" (§ 6b Abs. 3 Z 1 lit. c KStG 1988) in den Kreis beihilfefähiger Zielunternehmen einbezogen werden. Darunter fallen nach Rz 52 Unterpunkt xviii der Leitlinien 2014 Unternehmen, deren Kosten für Forschung und Entwicklung sowie für Innovation gemäß der AGVO 2014

- in mindestens einem der drei Jahre vor der ersten Investition im Rahmen der Risikofinanzierungsbeihilfe mindestens 15% der gesamten Betriebsausgaben ausmachen oder
- in den drei Jahren vor der ersten Investition im Rahmen der Risikofinanzierungsbeihilfe mindestens 10% jährlich der gesamten Betriebsausgaben ausmachen.

2.14.7.4.2 Beteiligungsvolumen (§ 6b Abs. 3 Z 2 KStG 1988)

320

In § 6b Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind Einschränkungen der Investitionsmöglichkeiten für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften in Hinblick auf ein einzelnes Zielunternehmen geregelt.

321

Das Eigenkapital einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft darf zu höchstens 20% in ein einzelnes Unternehmen investiert werden (§ 6b Abs. 3 Z 2 lit. a KStG 1988). Dadurch wird eine gewisse „Streuung" des Investitionsvolumens in möglichst viele beihilfefähige Unternehmen erreicht.

322

Das Investitionsvolumen einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft in ein einzelnes Unternehmen darf weiters insgesamt (einschließlich Anschluss- und Annexfinanzierungen) den Betrag von 15 Millionen Euro nicht überschreiten (§ 6b Abs. 3 Z 2 lit. b KStG 1988); es handelt sich somit um eine unternehmensbezogene Investitionsgrenze. Das beihilfenrechtlich zulässige Investitionsvolumen wird damit voll ausgeschöpft, wodurch flexible Investitionsmöglichkeiten für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften bestehen.

Die 15 Millionen Euro-Grenze pro Unternehmen bezieht sich allerdings auf sämtliche Investitionen von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften insgesamt, sodass ein Unternehmen nicht von mehreren Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften in Summe mehr als 15 Millionen Euro erhalten kann (einschließlich Anschluss- und Annexfinanzierung).

2.14.7.4.3 Beteiligungsausmaß (§ 6b Abs. 3 Z 3 KStG 1988)

323

Nach § 6b Abs. 3 Z 3 KStG 1988 darf sich die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft am Grund- oder Stammkapital bzw. am fixen Kapital des jeweiligen Unternehmens zu höchstens 49% beteiligen und keine beherrschende Stellung ausüben.

Dadurch wird sichergestellt, dass die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft primär – ihrem Sinn und Zweck entsprechend – als Kapitalgeberin fungiert und nicht für Konzern-Gestaltungen verwendet werden kann, die eine Einflussnahme auf die Tätigkeit des Unternehmens und seine Geschäftsführung ermöglichen.

2.14.7.5 Internationale Schachtelbeteiligungen (§ 6b Abs. 4 KStG 1988)

324

§ 6b Abs. 4 KStG 1988 ergänzt die Befreiungsbestimmung des § 6b Abs. 1 KStG 1988 in Hinblick auf ausländische Zielunternehmen. Hält die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft eine Beteiligung an einem ausländischen Zielunternehmen (iSd § 6b Abs. 2 Z 3 lit. e KStG 1988) nach Maßgabe der dafür erforderlichen Voraussetzungen und erfüllt diese Beteiligung die Kriterien für internationale Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs. 2 KStG 1988, kann die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft – dem allgemeinen Regime des § 10 Abs. 3 KStG 1988 entsprechend – auch die Möglichkeit der Option zur Steuerwirksamkeit haben.

Wird die Option zur Steuerwirksamkeit nicht ausgeübt, ergibt sich die Befreiung der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft für Gewinne aus der Veräußerung bereits aufgrund von § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988.

Wird die Option zur Steuerwirksamkeit hingegen ausgeübt, sind Gewinne und Verluste aus der Veräußerung sowie sonstige Wertänderungen (Zuschreibungen oder Teilwertabschreibungen) steuerwirksam; demnach kommt in diesem Fall weder die in § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 angeordnete Steuerneutralität noch die Befreiung gemäß § 5 Z 14 iVm § 6b KStG 1988 zur Anwendung.

2.14.8 Formale Verpflichtungen (§ 6b Abs. 5 KStG 1988)

325

In § 6b Abs. 5 KStG 1988 sind formale Voraussetzungen für die Überprüfung und Bescheinigung der Voraussetzungen von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften geregelt.

326

Eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft hat jährlich die Erfüllung der Voraussetzungen gemäß § 6b KStG 1988 durch Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers nachzuweisen. Dabei gelten die Bestimmungen des § 275 UGB sinngemäß.

327

Zudem ist die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft zur jährlichen Offenlegung jener Informationen verpflichtet, die für die Erfüllung der mitgliedstaatlichen Veröffentlichungspflichten von Risikokapitalbeihilfen notwendig sind. Dies betrifft entsprechend Rz 166 lit. v der Leitlinien 2014

- die Nennung des Namens des Unternehmens, in das investiert wurde,
- Informationen über die Art des Unternehmens (KMU, kleines Unternehmen mittlerer Kapitalisierung, innovatives Unternehmen mittlerer Kapitalisierung),
- die Region, in der das Unternehmen seinen Standort hat (auf NUTS-2-Ebene),
- den Hauptwirtschaftszweig (auf Ebene der NACE-Gruppe), in dem das Unternehmen tätig ist,
- sowie Form und Höhe der Investition.

328

Durch das Finanzamt für Großbetriebe ist das Vorliegen der Voraussetzungen zu bescheinigen; sämtliche dieser Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften sind sodann vom Finanzamt für Großbetriebe einmal jährlich auf elektronischem Wege in Form einer Liste zu veröffentlichen. Diese Liste ist zudem maßgeblich für die Überprüfung, ob die Befreiung gemäß § 27 Abs. 7 EStG 1988 zu gewähren ist.

Um eine rasche Veröffentlichung von neu gegründeten Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften zu ermöglichen, können diese auch schon vorab, dh. nach einer raschen unterjährigen Überprüfung, auf die Liste für Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften aufgenommen werden können. Zu diesem Zweck ist binnen acht Wochen das Vorliegen der Voraussetzungen durch einen Wirtschaftsprüfer zu bestätigen und die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft in die zuletzt veröffentlichte Liste aufzunehmen (mit Zusatz „neu aufgenommen").

Die Aufnahme von neu gegründeten Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften auf die Liste bedeutet jedoch nicht, dass auch in Hinblick auf die sich bereits auf der Liste befindenden Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften die Voraussetzungen erneut überprüft worden wären.

2.14.9 Verletzung der Voraussetzungen

2.14.9.1 Wegfall der KSt-Befreiung

329

Im Allgemeinen führt jede Verletzung der Begünstigungsvoraussetzungen zur unbeschränkten Steuerpflicht der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft. Die Steuerpflicht

beginnt mit jenem Veranlagungszeitraum, in den das die Verletzung auslösende Ereignis fällt und wirkt grundsätzlich nur pro futuro. Werden die Voraussetzungen in der Folge wiederum hergestellt, tritt die Gesellschaft mit Beginn des auf die „Sanierung" folgenden Veranlagungszeitraumes wieder in die (Teil-)Steuerbefreiung ein. § 18 KStG 1988 ist in beiden Fällen anzuwenden.

330

Die Besteuerung nach einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen ergibt sich wie folgt:

	Steuerlich adaptierter Gewinn laut Bilanz des Verletzungsjahres (die Befreiung nach § 5 Z 14 KStG 1988 ist nicht anzuwenden)
+	Auflösung der Rücklage nach Übergangsregelung (§ 18 Abs. 1 KStG 1988)
-	Sonderausgaben und Sanierungsgewinn
=	Steuerpflichtiges Einkommen, zum Normalsteuersatz zu versteuern.

331

Die Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen kann nicht nur in Jahren gegeben sein, für die noch keine Bestätigung des Wirtschaftsprüfers vorliegt, sondern auch überprüfte Jahre betreffen, wenn die Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen zB im Rahmen von Betriebsprüfungen festgestellt wird.

Eine Verletzung ist für jedes Jahr gesondert zu beurteilen und berührt das Folgejahr, in dem die Anwendungsvoraussetzungen wieder gegeben sein können, grundsätzlich nicht.

2.14.9.2 Aufgabe des begünstigten Zwecks und Liquidation

332

Die Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht entfällt rückwirkend, wenn der angestrebte begünstigte Zweck innerhalb von sieben Jahren nach der Eintragung der neu gegründeten Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft aufgegeben wird (§ 5 Z 14 zweiter Satz KStG 1988). Es kommt daher zur Nachversteuerung aller bisher erzielten Erträge der Gesellschaft.

Diese Regelung des § 5 Z 14 KStG 1988 soll verhindern, dass Körperschaften unter Hinweis auf § 5 Z 14 KStG 1988 für die ersten sieben Jahre die Steuerbefreiung als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft in Anspruch nehmen und in der Folge durch Veränderung der Gestion darauf verzichten, obwohl die Voraussetzungen für eine begünstigte Gesellschaft vorliegen. Die Gestaltung soll insbesondere den Missbrauch für einzelne Veräußerungsgewinne hintanhalten.

333

Sobald eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft ihre Liquidation beschließt, scheidet sie aus der Steuerbegünstigung aus. Im Liquidationszeitraum unterliegen daher alle Erträge der unbeschränkten Steuerpflicht.

2.14.9.3 Zusatzsteuer (§ 6b Abs. 6 KStG 1988)

334

In § 6b Abs. 6 KStG 1988 sind weitere Rechtsfolgen für den Fall der nachhaltigen Verletzung der Voraussetzungen des § 6b KStG 1988 durch Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften geregelt.

Diesfalls ist der Bruttobetrag sämtlicher von der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft getätigten und bei den Investoren eine Steuerbefreiung gemäß § 27 Abs. 7 EStG 1988 vermittelnden Ausschüttungen für die von der Verletzung betroffenen Geschäftsjahre (auch rückwirkend) neben dem Einkommen mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 „nachzuversteuern".

Sinn und Zweck dieser Nachversteuerung ist die Rückgängigmachung zu Unrecht in Anspruch genommener Steuerbegünstigungen in Form der Befreiung von Gewinnausschüttungen von der Einkommensteuer; ohne Befreiungsbestimmung würden die Gewinnausschüttungen beim Investor mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (27,5%) besteuert werden. Zudem ist eine allfällige von der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft für die Anteilsinhaber übernommene Kapitalertragsteuer zu berücksichtigen, sodass sich auf Ebene der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft insgesamt eine Nachversteuerung mit 37,93% ergibt. Die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft haftet nach allgemeinen kapitalertragsteuerlichen Grundsätzen für die KESt (§ 95 Abs. 1 EStG 1988).

Voraussetzung für die Nachversteuerung der Ausschüttungen ist allerdings eine nachhaltige Verletzung der Voraussetzungen; eine einmalige und kurzfristige Verletzung einzelner Voraussetzungen führt daher nicht zu einer „Zusatzsteuer".

2.15 Gemäß § 718 Abs. 9 ASVG errichtete Privatstiftungen (§ 5 Z 15 KStG 1988)

335

Aus Anlass der Organisationsreform des österreichischen Sozialversicherungssystems im Rahmen der 89. ASVG-Novelle (BGBl. I Nr. 100/2018) und der damit einhergehenden Auflösung von Betriebskrankenkassen bestimmter Betriebsunternehmen (Wiener Verkehrsbetriebe, Mondi, voestalpine Bahnsysteme, Zeltweg und Kapfenberg; siehe § 718

Abs. 8 ASVG) mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2020 wurde für Betriebsunternehmer, deren Bedienstete gegenüber den aufgelösten Betriebskrankenkassen anspruchs- oder anwartschaftsberechtigt waren, gesetzlich die Möglichkeit zur Errichtung einer Privatstiftung zur Förderung der Gesundheit ihrer Beschäftigten vorgesehen (§ 718 Abs. 9 ASVG). Durch die Errichtung einer solchen Privatstiftung sollte für die bisherigen Versicherten und deren anspruchsberechtigten Angehörigen das zum Zeitpunkt der Auflösung der jeweiligen Betriebskrankenkasse bestehende Leistungsniveau aufrechterhalten werden. Den errichteten Privatstiftungen wurde von der jeweiligen Betriebskrankenkasse für diese Zwecke ein Anteil in Höhe von 20% ihres im Jahresabschluss 2019 ausgewiesenen Reinvermögens gewidmet (§ 718 Abs. 9 ASVG iVm BKK-RV-VO, BGBl. II Nr. 361/2019).

336

Privatstiftungen, die nach Maßgabe von § 718 Abs. 9 ASVG errichtet wurden, sind aufgrund von § 5 Z 15 KStG 1988 von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sowie von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 21 Abs. 2 Z 3 letzter Teilstrich KStG 1988; siehe Rz 1505) befreit.

Randzahlen 337 bis 347: *derzeit frei.*

3. Einkommen (§ 7 KStG 1988)

3.1 Einkommensbegriff (§ 7 Abs. 1 und 2 KStG 1988)

348

§ 7 Abs. 1 KStG 1988 regelt die

- sachliche Steuerpflicht (Besteuerungsgegenstand)
- Zurechnung des Einkommens und
- den Besteuerungszeitraum.

Wie das Einkommen ermittelt wird, ergibt sich grundsätzlich aus den Vorschriften des EStG 1988 und aus den speziellen Bestimmungen des KStG 1988. Soweit spezielle Bestimmungen des KStG 1988 vom EStG 1988 abweichende Regelungen treffen, gehen diese als Spezialnormen den einkommensteuerlichen Normen vor. Soweit das KStG 1988 ergänzende Regelungen enthält, treten diese zu den einkommensteuerlichen Vorschriften über die Einkommensermittlung hinzu, wie zB die Regelungen über Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung, Unternehmensgruppen (§ 9 KStG 1988), die Befreiungstatbestände des § 10 KStG 1988, Sonderausgaben gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988, die abzugsfähigen und die nicht abzugsfähigen Aufwendungen (§§ 11 und 12 KStG 1988), die Sondervorschriften der §§ 13 bis 17 KStG 1988 und die besonderen Einkommensermittlungsvorschriften der §§ 18 bis 20 KStG 1988.

3.1.1 Allgemeines

3.1.1.1 Umfang der sachlichen Steuerpflicht

349

Die sachliche Steuerpflicht bezieht sich auf das Einkommen. Dieses ist im § 7 Abs. 2 KStG 1988 eigenständig definiert. Danach gilt als Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG 1988). Demnach können Körperschaften folgende Einkünfte haben (siehe Rz 1310 bis 1312):

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft
- Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb
- Einkünfte aus Kapitalvermögen

- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
- sonstige Einkünfte.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 1 und 3 bis 5 EStG 1988 und nichtselbständige Einkünfte kann eine Körperschaft begrifflich nicht haben (siehe aber Rz 1325 und 1328).

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 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).

351

Keine Einkunftsquelle liegt vor bei Betätigungen, die auf Dauer gesehen zu keinem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen (Liebhaberei). Die Ergebnisse aus diesen Betätigungen sind nicht als Teil des Einkommens zu erfassen, und zwar weder Verluste noch Zufallsgewinne (siehe EStR 2000 Rz 102, LRL 2012 Rz 3 und 130).

352

Liebhaberei kann gemäß § 5 Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 nicht vorliegen bei

- Betrieben gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988)
- juristischen Personen des privaten Rechts im Rahmen des § 2 Abs. 4 dritter Satz KStG 1988
- wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§ 31 BAO)
- unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Körperschaften (siehe LRL 2012 Rz 134).

3.1.1.2 Ausländische Einkünfte

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 sind ausländische Einkünfte entweder aus der inländischen Besteuerungsgrundlage auszuscheiden oder die darauf entfallende ausländische Steuer auf die inländische anzurechnen.

354

Bei der Anwendung von DBA ist folgendermaßen vorzugehen: Es ist nach inländischem Recht der inländische Besteuerungsanspruch zu ermitteln, dieser ist auf Grundlage des jeweils gültigen Abkommens anzupassen und der so abkommenskonform adaptierte Besteuerungsanspruch nach inländischem Recht durchzusetzen. Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen kommen grundsätzlich zwei Methoden in Frage, die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode. Erstere bedeutet eine Steuerbefreiung im Ansässigkeitsstaat für im Quellenstaat erzielte Einkünfte. Bei der Anrechnungsmethode wird das gesamte Einkommen im Ansässigkeitsstaat besteuert, die auf ausländische Einkünfte entfallende ausländische Steuer wird jedoch auf die entsprechende inländische Steuer angerechnet (siehe auch Rz 376 und EStR 2000 Rz 32 bis 34).

3.1.1.3 Zurechnung des Einkommens

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).

3.1.1.4 Besteuerungszeitraum

356

Besteuert wird jeweils das Einkommen, das die unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Das bedeutet, dass das Kalenderjahr grundsätzlich sowohl Veranlagungszeitraum als auch Ermittlungszeitraum für das Einkommen ist.

Veranlagungszeitraum ist immer das Kalenderjahr, auch wenn die sachliche Steuerpflicht nicht das ganze Kalenderjahr über bestanden hat.

357

Beginnt oder endet die persönliche Steuerpflicht während eines Kalenderjahres, umfasst der Veranlagungszeitraum nicht das volle Kalenderjahr.

Eine Ausnahme davon besteht im Falle der Liquidationsbesteuerung nach § 19 KStG 1988 (siehe Rz 1424 bis 1453).

358

Erfolgt während des Kalenderjahres in Bezug auf den Sitz oder die Geschäftsleitung ein Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht oder umgekehrt, sind in einem Kalenderjahr zwei getrennte Veranlagungen durchzuführen. Es liegen daher zwei Veranlagungszeiträume vor.

359

Wann das Einkommen als bezogen gilt, richtet sich nach den Vorschriften, die für die zeitliche Erfassung von Einnahmen, Erträgen und Ausgaben bzw. Aufwendungen für die jeweilige Einkunftsart gelten. Bei den betrieblichen Einkunftsarten richtet sich diese nach der Art der Gewinnermittlung. Grundsätzlich kommen für Körperschaften dieselben Gewinnermittlungsarten in Frage wie für natürliche Personen (Betriebsvermögensvergleich durch Buchführung, Einnahmen-Ausgabenrechnung, Überschussermittlung und Pauschalierung). Die dabei im Bereich des EStG 1988 entwickelten Grundsätze gelten auch für den Bereich des KStG 1988.

Im Bereich der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind Einnahmen in dem Zeitpunkt zu berücksichtigen, in dem die Vermögensvermehrung eintritt, Ausgaben dann, wenn die Vermögensminderung eintritt (Sollprinzip).

Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 sind Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem sie zu- bzw. abgeflossen sind. Gleiches gilt im Bereich der Überschusseinkünfte (Einkünfte aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte).

Das Zufluss- bzw. Abflussprinzip ist auch für gemäß § 17 EStG 1988 ermittelte Einkünfte zu beachten.

3.1.2 Geltung einkommensteuerrechtlicher Vorschriften

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,
- § 3 Abs. 1 Z 33 EStG 1988.

- § 4 Abs. 1 bis 4, 6 bis 12 EStG 1988 (Gewinnermittlung), siehe EStR 2000 Rz 401 ff.
- §§ 4a, 4b und 4c EStG 1988 (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 bis 9 EStG 1988, § 18 Abs. 6 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).

3.2 Verlustausgleich

361

Der Verlustausgleich ist ein Teil der Einkommensdefinition nach § 7 Abs. 2 KStG 1988, siehe Rz 349. Verluste sind negative Einkünfte und vermindern grundsätzlich die Bemessungsgrundlage. Sofern sie außerhalb der Einkunftsarten oder im Rahmen einer Liebhaberei anfallen, sind sie körperschaftsteuerlich unbeachtlich, siehe LRL 2012 Rz 130).

3.2.1 Horizontaler und vertikaler Verlustausgleich

362

Unter dem horizontalen Verlustausgleich versteht man die Saldierung von positiven und negativen Einkünften innerhalb der jeweiligen Einkunftsart (siehe EStR 2000 Rz 152). Verbleibt nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleiches bei einer Einkunftsart ein Verlust, ist dieser im Rahmen des vertikalen Verlustausgleiches mit den positiven Ergebnissen anderer Einkunftsarten auszugleichen (siehe im Übrigen EStR 2000 Rz 151 bis 153).

3.2.1.1 Verlustausgleich bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988

363

Siehe Rz 402 bis 403.

3.2.1.2 Verlustausgleich bei nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften

364

Nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften können Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten haben (siehe Rz 1310), es ist daher sowohl der horizontale als auch der vertikale Verlustausgleich möglich.

Beispiel:

Ein nicht gemeinnütziger Verein betreibt einen Gewerbebetrieb. Daneben hält der Verein eine Beteiligung an einer Personengesellschaft, vermietet eine Liegenschaft und bezieht Einkünfte aus einer stillen Beteiligung:

Im Veranlagungszeitraum wurden aus dem Gewerbebetrieb ein Gewinn von 30.000 Euro, aus der Personengesellschaft ein anteiliger Verlust von 7.000 Euro, aus der Vermietung ein Überschuss der Werbungskosten von 3.500 Euro, aus der stillen Beteiligung Einkünfte aus Kapitalvermögen von 6.500 Euro erzielt. Aus der stillen Beteiligung liegt ein nicht verrechneter Schwebeverlust (Wartetastenverlust) von 5.000 Euro vor.

Zwischen den Einkünften aus dem Gewerbebetrieb und der Beteiligung an der Personengesellschaft ist ein horizontaler Verlustausgleich vorzunehmen, sodass 23.000 Euro an Einkünften aus Gewerbebetrieb verbleiben. Davon ist der Überschuss über die Werbungskosten aus der Vermietung in Höhe von 3.500 Euro abzuziehen. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen sind um den Wartetastenverlust von 5.000 Euro zu kürzen, sodass ein Überschuss von 1.500 Euro verbleibt. Das Einkommen beträgt somit 21.000 Euro.

3.2.2 Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 2a EStG 1988

365

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 besteht auch für den Bereich der Körperschaftsteuer ein Verlustausgleichs- und Vortragsverbot für negative Einkünfte aus der Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften nach § 2 Abs. 2a EStG 1988, bei denen das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht (= beteiligungsbezogenes Verlustausgleichsverbot). Solche negativen Einkünfte sind mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung oder diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen. Siehe dazu EStR 2000 Rz 156 bis 159 sowie 163 bis 177.

Der Hinweis in den EStR 2000 Rz 159, dass das branchenbezogene Verlustausgleichsverbot dem beteiligungsbezogenen Verlustausgleichsverbot vorgeht, ist für die Körperschaftsteuer unbeachtlich.

Randzahl 366: *entfällt*

3.2.3 Besondere Verlustausgleichsverbote und Verlustausgleichsbeschränkungen

3.2.3.1 Verluste im Zusammenhang mit Beteiligungen

367

Nach § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 ist ein ausschüttungsbedingter Verlust bei der Veräußerung einer Beteiligung im Sinne des § 10 KStG 1988 nicht abzugsfähig. Im Übrigen siehe Rz 1289 bis 1291. Nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 ist ein Verlust im Zusammenhang mit Teilwertabschreibungen oder der Veräußerung von Beteiligungen nur auf sieben Jahre verteilt abzugsfähig. Siehe dazu Rz 1292 ff.

3.2.3.2 Gemeinnützige Bauvereinigungen

368

Gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 ist ein aus begünstigungsschädlichen Geschäften einer gemeinnützigen Bauvereinigung im Sinne des § 6a Abs. 1 KStG 1988 insgesamt entstehender Verlust nicht ausgleichsfähig.

3.2.4 Verlustausgleichsbeschränkungen für nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften

3.2.4.1 Stille Beteiligung

369

Verlustanteile einer Körperschaft als echter stiller Gesellschafter (stille Beteiligung, die nicht zum Betriebsvermögen gehört, bspw. stille Beteiligung einer Privatstiftung) sind gemäß § 27 Abs. 8 Z 2 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen. Sie sind jedoch mit späteren Gewinnen zwecks Auffüllung bis zur Höhe der Einlage zu verrechnen (§ 27 Abs. 2 Z 4 EStG 1988, siehe EStR 2000 Rz 6108).

3.2.4.2 Sonstige Einkünfte

370

Verluste aus Leistungen der Körperschaft gemäß § 29 Z 3 EStG 1988 unterliegen einem Ausgleichsverbot (insbesondere Vermietung beweglicher Gegenstände).

3.2.4.3 Spekulationsgeschäfte iSd § 31 EStG 1988

371

Verluste aus Spekulationsgeschäften sind nur mit allenfalls vorhandenen anderen Spekulationsüberschüssen, nicht hingegen mit anderen Einkünften ausgleichsfähig (§ 31 Abs. 4 EStG 1988).

3.2.4.4 Veräußerung von Beteiligungen iSd § 31 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 111/2010

372

Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen im Sinne des § 31 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 111/2010 an Körperschaften sind nur mit Überschüssen aus anderen derartigen Beteiligungsveräußerungen ausgleichsfähig (§ 31 Abs. 5 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 111/2010). Zum Ausgleich von Verlusten aus realisierten Wertsteigerungen (Rechtslage ab dem 1.4.2012) siehe § 27 Abs. 8 EStG 1988 (dazu EStR 2000 Abschnitt 20.4, Verlustausgleich).

3.2.4.5 Übergangsverluste

373

Übergangsverluste, die sich durch Zu- und Abschläge nach Maßgabe von § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 beim Wechsel der Gewinnermittlungsart ergeben, sind nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart auf die nächsten sieben Gewinnermittlungszeiträume zu je einem Siebentel zu verteilen.

3.2.4.6 Gemeinnützige Vereine

374

Ein Verlustausgleich zwischen steuerpflichtigen Betrieben nach § 45 Abs. 1 oder 3 BAO und steuerfreien Betrieben nach § 45 Abs. 2 BAO ist ausgeschlossen.

Ebenso können Verluste eines gemeinnützigen Vereines aus einem steuerpflichtigen Betrieb nach § 45 Abs. 3 BAO nicht mit Einkünften aus Kapitalvermögen, hinsichtlich welcher beschränkte Steuerpflicht vorliegt, ausgeglichen werden.

3.2.5 Verluste im Zusammenhang mit ausländischen Einkunftsquellen

375

Siehe dazu EStR 2000 Rz 178.

3.2.5.1 Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften

376

Werden von unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften Einkünfte aus Staaten bezogen, mit denen Doppelbesteuerungsabkommen bestehen, ist bei der Besteuerung in drei Schritten vorzugehen:

- Zunächst ist der Bestand der Steuerpflicht nach österreichischem innerstaatlichen Steuerrecht zu beurteilen.
- Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).
- Die weitere Vorgangsweise bei der Erhebung der abkommensgemäß Österreich zustehenden Steuern richtet sich wieder nur nach innerstaatlichem Steuerrecht (allerdings unter Beachtung von DBA-Diskriminierungsverboten).

Ein nach innerstaatlichem Recht gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 vorzunehmender Verlustausgleich mit negativen ausländischen Einkünften wird durch die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode nicht beeinträchtigt. Der innerstaatlich zwingend vorzunehmende Verlustausgleich gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 vermindert die inländische Steuerpflicht; diese kann durch ein Doppelbesteuerungsabkommen lediglich noch weiter eingeschränkt, nicht aber ausgeweitet werden.

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).

3.2.5.2 Beschränkte Steuerpflicht ausländischer Körperschaften

378

Bei beschränkter Steuerpflicht ausländischer Körperschaften sind Verluste aus Einkunftsarten, die nicht unter § 98 EStG 1988 fallen (Inlandsverluste sind nach § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 und in Verbindung mit § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 abzugsfähig), nicht ausgleichsfähig. Verluste, die im Inland vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Ausland entstanden sind, sind weder ausgleichs- noch abzugsfähig.

379

Beim Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht während eines Kalenderjahres sind zwei Veranlagungen durchzuführen. Ein Ausgleich von Verlusten, die während des Zeitraumes der beschränkten Steuerpflicht entstanden sind, mit Gewinnen im Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht ist im selben Kalenderjahr nicht möglich.

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, Ro 2015/15/0004).

3.2.5.3 Verlustklausel nach § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988

381

Bei Körperschaften, die weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland haben, stellt sich die Verlustausgleichsfrage nur insoweit, als Einkünfte im Sinne der § 98 EStG 1988 vorhanden sind (bspw. Betriebsstätte einer ausländischen Körperschaft im Inland). Der Verlust ist nach § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 und in Verbindung mit § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 auch nur beschränkt abzugs- bzw. vortragsfähig.

382

Danach ist der Verlustabzug bei Unternehmen mit Ausländereigenschaft in Österreich nur subsidiär gegenüber dem Ansässigkeitsstaat zulässig, unabhängig davon, ob der Ansässigkeitsstaat eine Verlustverrechnung gewährt.

Verluste einer ausländischen Körperschaft aus einer inländischen Betriebsstätte sind daher zuerst mit den anderen (ausländischen) Einkünften dieser Körperschaft zu verrechnen. Nur hinsichtlich eines etwaigen verbleibenden Verlustes der inländischen Betriebsstätte besteht die Möglichkeit des Verlustvortrages (siehe dazu ausführlich EStR 2000 Rz 8059). Auch hier kommt für die Ermittlung der Auslandseinkünfte österreichisches Steuerrecht zur Anwendung.

383

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 (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).

3.2.5.4 Beschränkt steuerpflichtige inländische Körperschaften

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 mit ihren inländischen kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften, 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.

3.2.6 Sonderfälle

3.2.6.1 Betriebe gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts

385

Jeder Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts ist für sich nach § 2 Abs. 1 KStG 1988 ein eigenes Körperschaftsteuersubjekt (für den Bereich der Umsatzsteuer liegt ein einziges Unternehmen vor). Es gibt daher keinen Verlustausgleich zwischen den einzelnen Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts. Verluste können nur bei dem Betrieb vorgetragen werden, bei dem sie entstanden sind. Eine Ausnahme besteht nur hinsichtlich der Versorgungsbetriebe (Rz 78 bis 81, 398 und 89 ff).

3.2.6.1.1 Zusammenfassung von Tätigkeiten

386

Zur Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art siehe Rz 67 und 68.

3.2.6.1.2 Versorgungsbetriebe

387

Versorgungsbetriebe einer Körperschaft des öffentlichen Rechts werden als einheitlicher Betrieb behandelt, wenn sie organisatorisch zusammengefasst sind und unter gemeinsamer Leitung stehen (§ 2 Abs. 3 KStG 1988; siehe Rz 78 bis 81).

Die Verluste aus einzelnen im Versorgungsverbund zusammengefassten Betrieben und Betätigungen sind unbeschränkt ausgleichsfähig, auch wenn bei einzelnen Tätigkeiten die Gewinnerzielungsabsicht fehlt (auch hier keine Liebhaberei, siehe LRL 2012 Rz 153).

3.2.6.2 Schedulenbesteuerung eigen- und gemischtnütziger Privatstiftungen

388

Siehe StiftR 2009 Rz 89 bis 110.

3.2.7 Versorgungsbetriebeverbund von juristischen Personen des privaten Rechts

389

Siehe Rz 100.

3.2.8 Liebhaberei

3.2.8.1 Allgemeines

390

Die Steuersubjekteigenschaft der Körperschaften und der Gleichheitsgrundsatz gebieten, dass die Grundsätze der Liebhaberei auch für den Bereich der Körperschaftsteuer zu beachten sind. Der VwGH hat die Möglichkeit des Vorliegens von Liebhaberei bei Körperschaften bejaht (vgl. VwGH 20.10.2009, 2007/13/0029 und VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140). Zur Liebhaberei im Bereich der Körperschaftsteuer siehe im Detail LRL 2012 Rz 130 ff.

3.2.8.2 Liebhaberei bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988

391

Zur Liebhaberei in Zusammenhang mit unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften siehe LRL 2012 Rz 138 ff.

3.2.8.3 Unternehmensgruppen

392

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

3.2.8.4 Liebhaberei im Verhältnis zur verdeckten Ausschüttung

393

Zur Liebhaberei in Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen siehe LRL 2012 Rz 135 ff.

3.2.8.5 Liebhaberei im Verhältnis zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des § 12 KStG 1988

394

Auch im Verhältnis zur Frage der steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des § 12 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 EStG 1988 (siehe Rz 1256 ff und LRL 2012 Rz 130) ist die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft zu überprüfen.

> *Beispiel:*
>
> *Betreibt eine Gewinn bringende AG ein Verlust erzeugendes Schlosshotel, das zum Teil für die Bewirtung und Unterkunft von Geschäftsfreunden genutzt wird, ist zuerst die Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle zu klären. Wird die Einkunftsquelleneigenschaft bejaht, kann erst in einem zweiten Schritt die Betriebsbezogenheit dieser Aufwendungen überprüft werden und gegebenenfalls die Abzugsfähigkeit nach § 12 KStG 1988 verneint werden.*

3.2.8.6 Liebhaberei bei nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften

395

Zur Liebhaberei in Zusammenhang mit nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften siehe LRL 2012 Rz 145.

3.2.8.7 Liebhaberei bei gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke verfolgenden Körperschaften

396

Zur Liebhaberei in Zusammenhang mit Körperschaften, die mildtätige und kirchliche Zwecke verfolgen, siehe LRL 2012 Rz 146.

3.2.8.8 Liebhaberei bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechtes

397

Zur Liebhaberei in Zusammenhang mit Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts siehe Rz 72 und LRL 2012 Rz 147 f.

3.2.8.9 Liebhaberei bei einem ausgelagerten Versorgungsbetriebeverbund

398

Zur Liebhaberei in Zusammenhang mit ausgelagerten Versorgungsbetriebsverbunden von Körperschaften öffentlichen Rechts siehe LRL 2012 Rz 153 ff.

3.3 Einkommen der unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften

3.3.1 Körperschaften, die nach UGB rechnungslegungspflichtig sind

399

Bei Körperschaften, die auf Grund ihrer Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind (siehe EStR 2000 Rz 403), sind gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 alle Einkünfte im Sinne des EStG 1988 den Einkünften aus dem Gewerbebetrieb zuzurechnen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Körperschaften operativ oder nur vermögensverwaltend tätig sind.

Auf Grund der Rechtsform sind zur unternehmensrechtlichen Buchführung verpflichtet:

- AG (§§ 3, 125 ff AktG, §§ 189 ff UGB)
- GmbH (§§ 22, 23 GmbHG, §§ 189 ff UGB)
- SE (§ 2 UGB, §§ 189 ff UGB)
- Sparkassen (§ 1 Abs. 1, § 23 SpG)
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 2 UGB)

3.3.2 Andere Körperschaften

400

Außerhalb der Eigenschaft als Unternehmer kraft Rechtsform werden dem § 7 Abs. 3 KStG 1988 zugerechnet:

- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, soweit sie nach § 189 UGB in Verbindung mit § 22 GenG zur Rechnungslegung verpflichtet sind (§ 7 Abs. 3 KStG 1988; siehe auch Rz 456).
- Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988), wenn sie nach unternehmensrechtlichen oder vergleichbaren Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind und ihre maßgeblichen Umsätze mehr als 700.000 Euro betragen (§ 7 Abs. 3 KStG 1988 idF COVID-19-StMG; siehe Rz 95 ff).
- Betrieblich veranlasste Privatstiftungen, die unter § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 fallen (StiftR 2009 Rz 140 bis Rz 182). Eigennützige und gemischtnützige Privatstiftungen fallen nur dann und so lange unter den Geltungsbereich des § 7 Abs. 3 KStG 1988, als sie der in § 13 Abs. 1 KStG 1988 verankerten Offenlegungspflicht nicht nachkommen.
- Den genannten Körperschaften vergleichbare ausländische Körperschaften sind gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 den inländischen gleichgestellt, wenn sie im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind, sodass die "Isolationstheorie" nicht anzuwenden ist.

3.3.3 Einkommen

401

Einkommen der unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften ist der Gewinn oder Verlust aus Gewerbebetrieb nach Abzug der Sonderausgaben im Sinne des § 8 Abs. 4 KStG 1988. Diese Körperschaften haben nur steuerbare Einkünfte (im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 und 3 sowie 5 bis 7 EStG 1988), die den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet und der Gewinnermittlung unterworfen werden können. Dazu zählen auch alle Wertzugänge, die dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind, und die keine Einlagen oder Beiträge jeder Art iSd § 8 Abs. 1 KStG 1988 darstellen (siehe Rz 488). Hinsichtlich des Kriteriums der Zurechnung zum betrieblichen Bereich der Körperschaft siehe auch Rz 435 bis 437.

§ 7 Abs. 3 KStG 1988 hat nicht nur die Zurechnung aller Einkünfte zur gewerblichen Einkunftsart zur Folge, sondern es sind auch sämtliche, dem Grunde nach steuerlich zu erfassenden Einkünfte nach den bei dieser Einkunftsart geltenden Regeln zu versteuern.

Die den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechneten Einkünfte gelten für Zwecke der Gewinnermittlung stets als laufende Einkünfte, sodass auch Veräußerungs- und Aufgabegewinne unter diese Einkunftsart fallen.

Für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften kommt grundsätzlich nur die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 in Betracht.

3.3.4 Verlustausgleich

402

Bei den unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften ist nach der Einkommensdefinition weder ein horizontaler noch ein vertikaler Verlustausgleich möglich (alle Einkünfte sind den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen). Der horizontale Verlustausgleich tritt somit bereits „innerbetrieblich" auf der Ebene der Einkunftsermittlung (Gewinnermittlung) ein und wirkt wie ein interner Verlustausgleich. Auch wenn mehrere Betätigungen ausgeführt werden, die für sich jeweils eine Einkunftsquelle darstellen, erfolgt eine einheitliche Gewinnermittlung. Wenn allerdings eine Betätigung (Betrieb oder Teilbetrieb) keine Einkunftsquelle darstellt, ist weder ein Verlustausgleich noch ein Verlustvortrag aus dieser Betätigung möglich (siehe LRL 2012 Rz 138).

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 Kürzung eines verbleibenden, negativen Überhangs aus Teilwertabschreibungen und Verlusten, die in Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern stehen, auf deren Erträge bzw. Wertsteigerungen ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 bzw. § 30a Abs. 1 EStG 1988 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).

3.3.5 Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988

404

Alle unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften haben den Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln; die Eintragung im Firmenbuch ist unerheblich (siehe § 189 UGB bzw. § 2 Z 13 FBG).

Da die Gewinnermittlung zwingend gemäß § 5 EStG 1988 zu erfolgen hat, ist ein Wechsel der Gewinnermittlungsarten nicht möglich. Siehe aber Rz 408.

3.3.6 Außerbetriebliche Einkünfte

405

Außerbetriebliche Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7 EStG 1988 sind nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 "den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen". Diese Zurechnung gilt nicht bei Zutreffen der in den Rz 435 bis 437 dargestellten Verhältnisse. Aus der Zurechnung ergibt sich Folgendes:

- Auch im Bereich der Vermögensverwaltung hat eine steuerliche Erfassung der Wertänderungen der Einkunftsquelle zu erfolgen.
- Die Sondervorschriften für die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 27 und § 28 EStG 1988, usw.) kommen nicht zum Zuge.
- Die Bestimmungen des § 11 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 und des § 19 KStG 1988 betreffen nur Körperschaften iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988 (siehe Rz 476 bis 480, Rz 1249 bis 1251 und Rz 1415 bis 1473).
- Für verschmelzende Umwandlungen nach dem UmwG ist gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG Voraussetzung, dass ein Betrieb im abgabenrechtlichen Sinne übertragen wird oder Hauptgesellschafter eine Körperschaft iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988 (ausgenommen Kapitalgesellschaften) ist.
- Erwerbe von Anteilen an der übertragenden Gesellschaft im Wege der Einzelrechtsnachfolge durch eine Körperschaft iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988 als Hauptgesellschafter verringern bei der nachfolgenden verschmelzenden Umwandlung nach dem UmwG gemäß § 10 Z 1 lit. c UmgrStG nicht das Ausmaß des im Rahmen einer Umwandlung übergehenden vortragsfähigen Verlustes.

3.3.7 Beteiligung an Personengesellschaften

3.3.7.1 Beteiligung als Mitunternehmer

406

Die steuerliche Behandlung einer unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft als Mitunternehmer unterscheidet sich begrifflich von jener der natürlichen Personen nur hinsichtlich der Behandlung des Sonderbetriebsvermögens. Da bei diesen Körperschaften immer von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen ist, stellt eine Übertragung aus dem eigenen Betriebsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen der an der Mitunternehmerschaft beteiligten Körperschaft und umgekehrt einen steuerneutralen Vorgang dar. Zur Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem eigenen Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen der beteiligten Körperschaft in das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft und umgekehrt siehe EStR 2000 Rz 5931. Sinkt eine

Mitunternehmerschaft zur bloßen Vermögensverwaltung (Miteigentümergemeinschaft) ab, ist hinsichtlich des den beteiligten Körperschaften zuzurechnenden Anteils eine steuerneutrale Überführung ins eigene Betriebsvermögen anzunehmen.

Zur Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Mitunternehmerschaft, die ausschließlich der Ausübung einer selbstständigen Arbeit im Sinne des § 22 EStG 1988 dient, siehe EStR 2000 Rz 5844, zur Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, die den Gewinn durch Betriebseinnahmen-Betriebsausgaben-Rechnung ermittelt, siehe EStR 2000 Rz 661.

3.3.7.2 Beteiligung als Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

407

Sind Gesellschafter einer vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft ausschließlich Kapitalgesellschaften, sind die erzielten Einkünfte zufolge § 7 Abs. 3 KStG 1988 solche aus Gewerbebetrieb (VwGH 25.6.1997, 95/15/0192).

An vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaften beteiligte Kapitalgesellschaften können keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) erzielen. Die Erfassung der aus einer Liegenschaft mittelbar (im Wege einer Personengesellschaft) oder unmittelbar (grundbücherlicher Liegenschaftsanteil der Körperschaft) erzielten Einkünfte hat außerhalb der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO ausschließlich im Rahmen der Gewinnermittlung der Kapitalgesellschaft nach den Regeln des § 5 EStG 1988 zu erfolgen (siehe auch VwGH 20.5.1987, 86/13/0068), sofern nicht ausschließlich Kapitalgesellschaften an der Personengesellschaft beteiligt sind. Sind zwei oder mehrere Kapitalgesellschaften neben anderen Gesellschaftern beteiligt, ist für die Kapitalgesellschaften eine Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO vorzunehmen. Siehe auch EStR 2000 Rz 6024.

3.3.8 Betriebsübertragung unter Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern

408

Überträgt eine unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft ihren Betrieb auf rechtsgeschäftlicher Grundlage (vor allem durch Veräußerung) oder auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage (im Wege von Umgründungen im Sinne des UmgrStG), bleibt sie auch nach der Übertragung "Gewerbebetrieb kraft Rechtsform", sodass eine Entnahme von durch die Körperschaft zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern in ein außerbetriebliches Vermögen und ein damit verbundenes Aufdecken der stillen Reserven nicht denkbar ist.

3.3.9 Auslandsbezug

409

§ 7 Abs. 3 KStG 1988 umfasst auch die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichteten Steuerpflichtigen vergleichbaren, unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften (Ort der Geschäftsleitung im Inland); alle Einkünfte dieser Körperschaften sind den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Der Gewinn dieser vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften ist nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln (§ 7 Abs. 3 KStG 1988).

Bei beschränkt Steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften, die inländischen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind, ist § 7 Abs. 3 KStG 1988 auf inländische Betriebsstätten und im Inland belegenes, unbewegliches Vermögen anwendbar (§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988); die Gewinnermittlung hat nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu erfolgen.

Unterhält eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, die einer inländischen, unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft nicht vergleichbar ist, eine Betriebstätte im Inland, und besteht hinsichtlich dieser Betriebsstätte eine Verpflichtung zur Rechnungslegung nach unternehmensrechtlichen Vorschriften, ist hinsichtlich der der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte § 5 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden (§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988); das Wirtschaftsjahr der Betriebsstätte folgt dem Geschäftsjahr des ausländischen Stammhauses.

3.3.10 Folgen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 bei einer Kapitalgesellschaft

410

Im Hinblick auf die Verpflichtung für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften, den Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln, stellt sowohl eine Gewinnermittlung im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wie auch das Fehlen eines Rechnungswerkes und eines Jahresabschlusses einen Verstoß gegen zwingendes Unternehmens- und Abgabenrecht dar und verpflichtet die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlage gemäß § 184 BAO.

3.4 Gewinnermittlungszeitraum (§ 7 Abs. 4 und 5 KStG 1988)

3.4.1 Wirtschaftsjahr

411

Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr, das ist jener Zeitraum, für den regelmäßig Abschlüsse erstellt werden. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr, dh. das Wirtschaftsjahr darf nur einen Zeitraum umfassen, der maximal zwölf Monate beträgt (zum Liquidationszeitraum siehe Rz 1431 bis 1435).

3.4.1.1 Abweichendes Wirtschaftsjahr

412

Grundsätzlich stimmt das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr überein; eine Gewinnermittlung auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr dürfen vornehmen (§ 2 Abs. 5 EStG 1988):

- Steuerpflichtige, die nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind („rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende")
- buchführende Steuerpflichtige, die Land- und Forstwirtschaft betreiben („buchführende Land- und Forstwirte").

Zum abweichenden Wirtschaftsjahr bei einer werdenden Kapitalgesellschaft siehe Rz 144 bis 146.

Wählen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, ist dieses für die Gewinnermittlung aus sämtlichen Tätigkeitsbereichen maßgeblich. Bei den übrigen Körperschaften sind hingegen unterschiedliche Gewinn- oder Einkunfts-Erzielungszeiträume denkbar.

Bestimmt das Unternehmensrecht das Geschäftsjahr zwingend mit dem Kalenderjahr, kann auch abgabenrechtlich nicht auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr umgestellt werden.

Eine Körperschaft, die lediglich nach § 125 BAO, nicht aber nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet ist oder Bücher freiwillig führt, kann kein abweichendes Wirtschaftsjahr wählen, es sei denn, sie erzielt Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Auch für Scheinkaufleute (darunter fallen nicht Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988) ist ein abweichendes Wirtschaftsjahr nicht zulässig.

Hinsichtlich eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres bei der Umsatzsteuer siehe UStR 2000 Rz 2682 ff.

3.4.1.2 Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag

413

Zur Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag siehe EStR 2000 Rz 180 ff, soweit auf Körperschaften anwendbar.

Hat eine Kapitalgesellschaft in ihrer Satzung oder ihrem Gesellschaftsvertrag das Geschäftsjahr und damit einen Regelbilanzstichtag festgelegt, ist dieser unternehmens-- und abgabenrechtlich maßgebend. Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf ein anderes ist daher einerseits von einer Änderung der Satzung bzw. des Gesellschaftsvertrages und

andererseits von der Kenntnisnahme des Firmenbuchgerichtes bzw. der Zustimmung der Abgabenbehörde abhängig. Dazu ist eine Eintragung in das Firmenbuch erforderlich, der gemäß § 148 Abs. 3 AktG bzw. § 49 Abs. 2 GmbHG konstitutive Wirkung zukommt. Hat im Zuge dieser Vertragsänderung das zuständige Firmenbuchgericht einer Umstellung des Geschäftsjahres mit Wirkung ab einem bestimmten Stichtag zugestimmt, kann die genannte Umstellung folglich auch erst zum genannten Zeitpunkt erfolgen. Dieser Zeitpunkt ist gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 auch steuerlich maßgebend, wenn eine rechtzeitige - vor oder gleichzeitig mit der Anmeldung zur Eintragung in das Firmenbuch erfolgende - Antragstellung nach § 7 Abs. 5 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs. 7 EStG 1988 erfolgt ist und die Abgabenbehörde der Umstellung zugestimmt hat.

414

Firmenbuchmäßig gedeckte, statutarische Änderungen des Bilanzstichtages, ohne dass ein Antrag auf steuerliche Anerkennung im Sinne des § 7 Abs. 5 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs. 7 EStG 1988 gestellt wird, sind steuerlich unbeachtlich; es läuft das ursprüngliche steuerliche Wirtschaftsjahr ungeachtet der Bilanzierung auf den neuen Stichtag weiter. Das Fehlen eines Jahresabschlusses auf den steuerlich weitergeltenden Bilanzstichtag verpflichtet die Abgabenbehörde zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 184 BAO).

415

Soll eine Umgründung im Sinne des UmgrStG (zB eine Einbringung nach Art. III UmgrStG oder eine unter Art. VI UmgrStG fallende Abspaltung zur Aufnahme nach dem SpaltG) auf einen vom Regelbilanzstichtag der übernehmenden Körperschaft abweichenden Stichtag erfolgen, ändert dies nichts am Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft. Will sie einen nahtlosen Anschluss erreichen, muss sie ihr Wirtschaftsjahr den Regeln des § 7 Abs. 5 KStG 1988 entsprechend umstellen. Da diese Umstellung nichts mit der Umgründung selbst zu tun hat, kann mangels Geltung der Rückwirkungsfiktion nur eine rechtzeitige Umstellung den gewünschten Erfolg bringen.

416

Fällt bei einer nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft eine der gesetzlichen Grundvoraussetzungen für ein abweichendes Wirtschaftsjahr weg, muss die steuerpflichtige Körperschaft im Jahr des Wegfalles (unter Einschaltung eines Rumpfwirtschaftsjahres) auf die Gewinnermittlung nach dem Kalenderjahr übergehen, und zwar auch dann, wenn das Finanzamt dem Übergang auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr die bescheidmäßige Zustimmung erteilt hat.

3.4.1.3 Ende mehrerer Wirtschaftsjahre in einem Kalenderjahr

417

Enden in einem Kalenderjahr mehrere Wirtschaftsjahre, ist das Betriebsergebnis dieser Wirtschaftsjahre der Veranlagung des betreffenden Kalenderjahres zugrunde zu legen.

3.4.1.4 Rumpfwirtschaftsjahr

418

Einem Rumpfwirtschaftsjahr (Gewinnermittlungszeitraum, der weniger als zwölf Monate beträgt) kommt steuerlich die gleiche Bedeutung zu wie vollen Wirtschaftsjahren, die einen Zeitraum von zwölf Monaten umfassen (VwGH 13.11.1956, 1945/54).

In folgenden Fällen ist ein Rumpfwirtschaftsjahr zulässig:

- Eine Körperschaft wird gegründet (tritt erstmals in die Steuerpflicht ein) und wählt erlaubterweise einen anderen Stichtag für die Gewinnermittlung, als den, der dem Stichtag des Eintrittes in die Steuerpflicht entspricht.
- Eine Körperschaft scheidet vor Ablauf des zwölfmonatigen Gewinnermittlungszeitraumes aus der Steuerpflicht aus (zB durch Liquidation oder Umgründung).
- Eine Körperschaft, die nicht für ihren gesamten Bereich eine einheitliche Gewinnermittlung vorzunehmen hat (zB ein Verein), erwirbt oder eröffnet während des Kalenderjahres einen Betrieb und hat kein abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt, dessen Stichtag mit dem der Betriebseröffnung übereinstimmt.
- Eine Körperschaft, die nicht für ihren gesamten Bereich eine einheitliche Gewinnermittlung vorzunehmen hat, veräußert während des Gewinnermittlungszeitraumes einen Betrieb oder gibt ihn während des Gewinnermittlungszeitraumes auf.
- Eine Körperschaft geht von der Gewinnermittlung nach einem bestimmten (Zwölfmonate)-Zeitraum auf einen anderen (Zwölfmonate)-Zeitraum über (Einschieben eines Rumpfwirtschaftsjahres).

4. Gewinnermittlung - Allgemeine Vorschriften (§§ 4 und 5 EStG 1988)

4.1 Gewinn und Gewinnermittlung (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 4 bis 14 EStG 1988)

4.1.1 Allgemeines und Verweise

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.

4.1.2 Arten der Gewinnermittlung

420

Folgende Gewinnermittlungsarten sind nach dem KStG 1988 möglich (siehe EStR 2000 Rz 414):

- Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG 1988
- Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988
- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988
- Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 17 EStG 1988.

Zur Buchführungspflicht nach Unternehmensrecht und nach Steuerrecht siehe EStR 2000 Rz 403 bis Rz 408. Die Gewinnermittlungsvorschriften sind grundsätzlich betriebsbezogen anzuwenden. Hinsichtlich des Betriebsbegriffes siehe EStR 2000 Rz 409 und Rz 410. Zum Begriff eines einheitlichen Betriebes siehe EStR 2000 Rz 411 und Rz 412. Bei einer Mehrheit von Betrieben einer Körperschaft sind unterschiedliche Gewinnermittlungsarten denkbar.

421

Bei Vereinen, die mehrere Hilfsbetriebe führen, bestehen keine Bedenken, sachlich selbständige Betriebe für Zwecke der Gewinnermittlung zusammenzufassen. Es ist allerdings erforderlich, dass die Eigenschaft des einzelnen Betriebes als begünstigungsunschädlich oder begünstigungsschädlich feststellbar sein muss. Die Gewinnermittlungsart dieser zusammengefassten Betriebe richtet sich nach dem Betrieb, der zur "höchstrangigen" Gewinnermittlung verpflichtet ist (siehe weitergehend VereinsR 2001 Rz 329 bis 335).

422

Bei gemeinnützigen Bauvereinigungen, die in Folge "begünstigungsschädlicher" Geschäfte (§ 7 Abs. 4 WGG) oder wegen der Verwaltung von Eigenkapital (§ 7 Abs. 6 WGG) steuerpflichtig sind, ist der Gewinn für alle diese Geschäfte in einem gesonderten Rechnungskreis zu erfassen (siehe Rz 263 bis 266). Dabei ist es unerheblich, ob diese Geschäfte für sich getrennt zu beurteilen wären. Die Gewinnermittlung hat zu erfolgen, als ob ein Betrieb vorläge.

423

Versorgungsbetriebe einer Körperschaft öffentlichen Rechtes werden nach § 2 Abs. 3 KStG 1988 als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art behandelt, wenn sie organisatorisch zusammengefasst sind und unter einer gemeinsamen Leitung stehen (siehe Rz 79). Im Falle der Übertragung auf eine ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts gehörende Kapitalgesellschaft wird der Versorgungsbetriebeverbund als wirtschaftliche Einheit betrachtet, wenn für diesen ein gesonderter Rechnungskreis besteht (siehe Rz 99).

4.1.2.1 Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988

424

Zu den allgemeinen Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches nach § 5 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 426 ff. § 7 Abs. 3 KStG 1988 legt darüber hinaus die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 für bestimmte Körperschaften fest. Auf Grund dieser Bestimmungen haben folgende Körperschaften den Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln:

- Kapitalgesellschaften (AG und GmbH)
- Rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (siehe Rz 452)
- Gemeinnützige Bauvereinigungen, soweit sie infolge begünstigungsschädlicher Geschäfte unbeschränkt steuerpflichtig sind
- Sparkassen
- Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, sofern sie nach unternehmensrechtlichen oder vergleichbaren Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind und ihre maßgeblichen Umsätze mehr als 700.000 Euro betragen (§ 7 Abs. 3 KStG 1988 idF COVID-19-StMG; siehe Rz 94 bis Rz 97)
- Betriebliche Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind (siehe StiftR 2009 Rz 140 bis Rz 145)
- Eigennützige oder gemischtnützige Privatstiftungen nach § 13 Abs. 1 Z 2 KStG 1988, wenn und solange sie ihrer Offenlegungspflicht nicht nachkommen, weiters, soweit die Privatstiftung selbst einen Gewerbebetrieb führt (siehe StiftR 2009 Rz 37). Zur Gewinnermittlung betreffend die Mitunternehmeranteile einer Privatstiftung an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft siehe StiftR 2009 Rz 53 und Rz 54.
- Vereine, die nach § 22 VerG rechnungslegungspflichtig sind (siehe aber Rz 426).
- Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988, wenn diese mit ihrer Betätigung nach unternehmensrechtlichen Vorschriften rechnungslegungspflichtig sind. Sind derartige Körperschaften lediglich mit einem Teil ihrer Betätigung rechnungslegungspflichtig, haben sie nur insoweit den Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln.

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die nicht mehr der Rechnungslegungspflicht unterliegen, können in der Steuererklärung des Jahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das erstmalig keine Pflicht zur Rechnungslegung besteht, beantragen, weiterhin als rechnungslegungspflichtig zu gelten. Damit bleibt auch die einheitliche Qualifikation sämtlicher Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb aufrecht. Der Antrag kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gestellt werden und bindet die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft so lange, als er nicht in der Steuererklärung für das jeweils zu veranlagende Wirtschaftsjahr mit Wirkung für dieses und die folgenden Wirtschaftsjahre widerrufen wird.

425

Bei Körperschaften, die im Inland weder den Ort der Geschäftsleitung noch den Sitz haben (beschränkt steuerpflichtige Körperschaften) und somit in Österreich nur mit ihren inländischen Einkünften steuerpflichtig sind, sind nicht alle Einkünfte von vornherein den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen und nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln. Für diese Körperschaften ist für jede inländische Einkunftsquelle sowohl hinsichtlich der Einkünftequalifikation als auch hinsichtlich der Gewinnermittlungsart auf das objektive Erscheinungsbild der Einkünfte abzustellen (siehe auch Rz 1476 bis 1479).

Handelt es sich bei der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft um eine solche, die den unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften vergleichbar ist, sind sämtliche Einkünfte gewerbliche Einkünfte, die Gewinnermittlung hat für sämtliche in Österreich beschränkt steuerpflichtige Einkünfte nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu erfolgen. (§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988).

Handelt es sich bei der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft um eine solche, die den unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften nicht vergleichbar ist, und unterhält diese im Inland eine Betriebstätte, für die nach § 189 UGB Rechnungslegungspflicht besteht, sind auch alle anderen der Betriebstätte zurechenbaren, im Inland erzielten Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen; die Gewinnermittlung hat nach § 5 EStG 1988 zu erfolgen (§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988).

> *Beispiel:*
>
> *Ein ausländischer nicht gemeinnütziger Verein unterhält im Inland eine Zweigniederlassung, die nach § 189 UGB nicht rechnungslegungspflichtig ist, daneben einen Forstbetrieb und besitzt Mietwohngrundstücke. Der Verein erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft und aus Vermietung und Verpachtung, es sei denn, der Forst- und der Hausbesitz sind in das Betriebsvermögen der Zweigniederlassung aufgenommen worden oder sind dem Betriebsvermögen der Zweigniederlassung zuzurechnen, weil sie nach objektiven Grundsätzen dem Betrieb dienen (notwendiges Betriebsvermögen).*

Zum Verhältnis der unternehmensrechtlichen Gewinnermittlung zur steuerrechtlichen Gewinnermittlung siehe EStR 2000 Rz 432 ff.

4.1.2.2 Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988

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 gemischtnützige 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.

Weiters können Körperschaften, die betriebliche Einkünfte haben, aber nicht zur Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 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 sind seit dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 entfallen.

4.1.2.3 Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988

427

Zu den allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 658 ff. Körperschaften können den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, wenn sie nicht unter die Bestimmungen des § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, nicht einer Rechnungslegungspflicht unterliegen, und die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO nicht überschreiten.

Die Möglichkeit, den Gewinn freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln, besteht für Einkünfte aus allen betrieblichen Einkunftsquellen.

Folgende Körperschaften sind zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 berechtigt:

- Vereine, die land- und forstwirtschaftliche oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe führen, wenn diese Betriebe mit ihrer Betätigung keiner Rechnungslegungspflicht unterliegen und die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO nicht überschreiten bzw. wenn sie eine sonstige selbständige Tätigkeit ausüben.

- Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988), wenn diese mit ihrer Betätigung keiner Rechnungslegungspflicht unterliegen und die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO nicht überschreiten.
- Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, sofern sie nach unternehmensrechtlichen oder vergleichbaren Vorschriften nicht rechnungslegungspflichtig sind oder wenn sie die Umsatzgrenzen des § 7 Abs. 3 KStG 1988 idF COVID-19-StMG nicht überschreiten (siehe Rz 94 bis Rz 97).

Hinsichtlich der Unterschiede der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 und der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich siehe EStR 2000 Rz 415.

4.1.2.4 Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 17 EStG 1988

428

Zu den allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 4100 ff.

4.1.3 Entnahmen und Einlagen im Körperschaftsteuerrecht

4.1.3.1 Entnahmen und Einlagen nach § 4 Abs. 1 EStG 1988

429

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 übernimmt die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Gewinnermittlung ins Körperschaftsteuerrecht. Entnahmen und Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind somit auch bei der Gewinnermittlung von Körperschaften zu beachten. Bedeutung hat der Entnahme- bzw. Einlagetatbestand des § 4 Abs. 1 EStG 1988 im Körperschaftsteuerrecht dort, wo eine außerbetriebliche Ebene der Körperschaft vorliegen kann.

> *Beispiel:*
>
> *Ein Verein bringt ein Wirtschaftsgut aus dem Vereinsvermögen in seinen Betrieb ein oder entnimmt ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen (siehe Rz 360).*

Auch bei Körperschaften, die ihren Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln, ist ein „außerbetrieblicher Bereich" in gewissen Fällen denkbar (zB Liebhaberei, siehe dazu Rz 435 bis 437 und Rz 636 ff).

Die Überführung von Wirtschaftsgütern vom betrieblichen Bereich in den außerbetrieblichen Bereich löst bei allen Körperschaften die Besteuerung nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen aus. Zum allgemeinen Entnahmebegriff siehe EStR 2000 Rz 435 und 436, zum allgemeinen Einlagebegriff siehe EStR 2000 Rz 437 bis 448. Zur Bewertung von Entnahmen siehe EStR 2000 Rz 2476 bis 2483, von Einlagen siehe EStR 2000 Rz 2484 bis 2504.

4.1.3.2 Gesellschaftsrechtliche Entnahmen und Einlagen im Sinne des § 8 KStG 1988

430

Neben dem Entnahme- und Einlagetatbestand nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind im § 8 KStG 1988 auch Entnahmen und Einlagen auf gesellschaftsrechtlicher Basis geregelt. Zu den gesellschaftsrechtlichen Einlagen siehe Rz 487 bis 536, zu den gesellschaftsrechtlichen Entnahmen siehe Rz 542 bis 548.

4.1.4 Betriebsvermögen

4.1.4.1 Allgemeines

431

Das Körperschaftsteuerrecht kennt keinen eigenen Betriebsvermögensbegriff. Es gilt somit grundsätzlich der einkommensteuerrechtliche Betriebsvermögensbegriff (siehe EStR 2000 Rz 449 bis 468), sofern dies für Körperschaften begrifflich möglich ist. Hinsichtlich der Besonderheiten siehe Rz 432 bis 442.

4.1.4.2 Notwendiges Betriebsvermögen

432

Hinsichtlich der grundlegenden Ausführungen zum notwendigen Betriebsvermögen siehe EStR 2000 Rz 469 bis 478, sowie Rz 482 bis 556.

4.1.4.3 Gewillkürtes Betriebsvermögen

433

Hinsichtlich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum gewillkürten Betriebsvermögen siehe grundsätzlich EStR 2000 Rz 589 bis 601. Bei Körperschaften, die ihren Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 zwingend nach § 5 EStG 1988 ermitteln, wird gewillkürtes Betriebsvermögen durch die unternehmensrechtliche Verpflichtung zur Bilanzierung aller Vermögenswerte der Gesellschaft de facto zu notwendigem Betriebsvermögen.

Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern (zB von Beteiligungen) zum Betriebsvermögen einer ausländischen Betriebsstätte bzw. einer einem Steuerausländer zuzuordnenden inländischen Betriebsstätte setzt grundsätzlich einen funktionalen Zusammenhang dieser Wirtschaftsgüter zu den Aktivitäten der Betriebsstätte voraus, um einen Gleichklang mit den zwischenstaatlichen Grundsätzen der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte herzustellen (vgl. etwa zur abkommensrechtlichen Zuordnung von Beteiligungen VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0014; siehe auch VPR 2010 Rz 189 ff).

4.1.4.4 Privatvermögen

434

Hinsichtlich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum notwendigen Privatvermögen siehe grundsätzlich EStR 2000 Rz 602 und 603.

Körperschaften, die nicht unter die Bestimmungen des § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, können Einkünfte aus allen Einkunftsarten außer Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit erzielen (siehe Rz 349). Daher sind Wirtschaftsgüter, die nicht dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind, Wirtschaftsgüter des Privatvermögens der Körperschaft. Überführungen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens in den Bereich des Privatvermögens stellen Entnahmen dar, Überführungen von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in den Bereich des Betriebsvermögens stellen Einlagen dar (siehe Rz 429 bis 430).

Zu den Besonderheiten bei Körperschaften, die ihren Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln, siehe Rz 435 bis 437.

Die Besteuerung der Veräußerungsüberschüsse für Wirtschaftsgüter des Privatvermögens tritt nur nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 27, 29, 30 und 31 EStG 1988 ein (siehe dazu grundlegend EStR 2000). Maßgeblicher Anschaffungszeitpunkt ist jener, an dem die Körperschaft das Wirtschaftsgut entgeltlich erwirbt.

4.1.4.5 Einkünfteerzielung als Kriterium der Zuordnung zum betrieblichen Bereich von Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988

435

Bei Körperschaften, die den Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln (siehe Rz 424 und 425), sind alle Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Alle Wirtschaftsgüter, die der Einkunftserzielung dienen, sind dem notwendigen Betriebsvermögen (siehe Rz 432) oder dem gewillkürten Betriebsvermögen (siehe Rz 433) zuzuordnen.

436

Ob ein Wirtschaftsgut (zB eine Wohnung) dem Betriebsvermögen einer Körperschaft, die den Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermittelt, zuzurechnen ist, steht daher grundsätzlich in Zusammenhang mit der Überlegung, ob dieses Wirtschaftsgut der Einkommenserzielung der Körperschaft dient.

Die in § 7 Abs. 3 KStG 1988 enthaltene Zurechnungsvorschrift schließt nicht aus, dass diese Körperschaften steuerrechtlich in bestimmten Fällen einen „außerbetrieblichen Vermögensbereich" haben können. Dieser umfasst:

- Wirtschaftsgüter, die nicht der Einkunftserzielung dienen (zB Wirtschaftsgüter, die bei einer Liebhabereitätigkeit verwendet werden), sowie

- Wirtschaftsgüter, die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen (teilweise) bei der Gewinnermittlung unberücksichtigt bleiben zB Wirtschaftsgüter, die Repräsentationszwecken dienen); siehe auch Rz 636 ff.

Diese Trennung der Vermögenssphären folgt aus dem Grundsatz des Ertragsteuerrechtes, wonach die betriebliche von der betriebsfremden Vermögenssphäre zu trennen ist. Dieser Grundsatz geht auch dem Maßgeblichkeitsprinzip vor.

Wenn ein Wirtschaftsgut nicht der Einkunftserzielung dient (zB einer Liebhabereitätigkeit, siehe dazu LRL 2012 Rz 139), sind Aufwendungen auf dieses Wirtschaftsgut steuerlich ebenso unbeachtlich wie damit im Zusammenhang stehende Einnahmen. Die Besteuerung der Veräußerungsüberschüsse für derartige Wirtschaftsgüter tritt nur nach Maßgabe der Bestimmungen der §§ 27, 29, 30 und 31 EStG 1988 ein (siehe Rz 434).

Wenn ein Wirtschaftsgut nach der Anschaffung zunächst der betrieblichen Vermögenssphäre zuzuordnen ist, und diese Vermögenssphäre in der Folge verlässt, liegt eine Entnahme im Sinne des § 6 Z 4 EStG 1988 vor (siehe Rz 424), eine spätere betriebliche Nutzung führt demzufolge zu einer Einlage im Sinne des § 6 Z 5 EStG 1988.

Beispiel:

Eine GmbH erwirbt eine Wohnung und überlässt sie zunächst einem betriebszugehörigen Arbeitnehmer. Später wird die Wohnung vermietet. Diese Vermietung lässt auf Dauer gesehen keinen Gesamtüberschuss erwarten (Liebhaberei). Die Wohnung gelangt daher vom betrieblichen Bereich mittels „Entnahme" in den außerbetrieblichen Bereich der Körperschaft. Durch die Entnahme kommt es zur Aufdeckung der stillen Reserven (Näheres siehe LRL 2012 Rz 138 f).

437

Ist die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes rein gesellschaftsrechtlich veranlasst bzw. dient es nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft, kann dieses nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft gehören (siehe auch Rz 636 ff).

4.1.4.6 Teilweise außerbetriebliche Verwendung von Wirtschaftsgütern

438

Zur teilweisen außerbetrieblichen Verwendung eines Wirtschaftsgutes siehe EStR 2000 Rz 461. Die teilweise außerbetriebliche Verwendung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens kann zur verdeckten Ausschüttung führen. Dies trifft bei Kapitalgesellschaften zu (siehe Rz 565 bis 960). Auch bei eigentümerlosen Körperschaften kann eine verdeckte Ausschüttung vorliegen (siehe Rz 542 bis 548 und Rz 586 bis 589).

4.1.4.7 Verwendung eines Wirtschaftsgutes in verschiedenen Betrieben einer Körperschaft

439

Hinsichtlich der Zurechnung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens, das in verschiedenen Betrieben einer nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft verwendet wird, siehe EStR 2000 Rz 468.

440

Hinsichtlich der Zurechnung eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens, das im betrieblichen und im außerbetrieblichen Bereich einer Körperschaft verwendet wird, siehe sinngemäß EStR 2000 Rz 479 bzw. 481. Hinsichtlich eines gemischt genutzten Gebäudes siehe sinngemäß EStR 2000 Rz 557 bis 576.

441

Kommt es bei Vereinen zur Verwendung von Wirtschaftsgütern in unterschiedlichen Bereichen, richtet sich die Zugehörigkeit von Wirtschaftsgütern zum betrieblichen Anlagevermögen danach, ob sie überwiegend der Summe aller genannten steuerpflichtigen Betriebe bzw. bei Gebäuden in nicht nur untergeordnetem Ausmaß der Summe aller genannten Betriebe dienen (siehe weiters VereinsR 2001 Rz 336 und 337).

442

Wenn eine gemeinnützige Bauvereinigung Wirtschaftsgüter im steuerbefreiten Bereich und im "begünstigungsschädlichen" Bereich der Geschäfte nach § 7 Abs. 4 und 6 WGG einsetzt, hat die Bauvereinigung das Betriebsvermögen, soweit es den begünstigungsschädlichen Geschäften dient, dem steuerpflichtigen Bereich zuzurechnen. Hinsichtlich gemischt genutzter körperlicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (zB Baumaschinen) hat die Zurechnung zum steuerpflichtigen bzw. steuerfreien Vermögen nach dem Überwiegensgrundsatz der EStR 2000 Rz 479 ff, bei Grundstücken des Anlagevermögens nach den Quotengrundsätzen, zu erfolgen (weiters siehe Rz 267 bis 270).

4.1.5 Anlage- und Umlaufvermögen

443

Hinsichtlich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens zum Anlage- oder Umlaufvermögen siehe EStR 2000 Rz 604 bis 636.

4.2 Bilanzberichtigung und Bilanzänderung (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 4 Abs. 2 EStG 1988)

4.2.1 Allgemeines

444

Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen beziehen sich jeweils auf die Steuerbilanz einer Körperschaft, die den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach

§ 5 Abs. 1 EStG 1988 ermitteln, ist der Grundsatz der Maßgeblichkeit der UGB-Bilanz für die Mehr-Weniger-Rechnung bzw. die Steuerbilanz (siehe EStR 2000 Rz 432 bis 434) zu berücksichtigen. Zur Bilanzberichtigung nach Maßgabe des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, siehe EStR 2000 Rz 645 ff.

445

Bei Körperschaften, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 KStG 1988 ermitteln, gibt es zwar begrifflich keine Bilanzänderung oder Bilanzberichtigung (siehe EStR 2000 Rz 638). Die Bestimmungen über eine steuerwirksame Bilanzberichtigung durch Ansatz eines Zu- oder Abschlages (§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012) gelten gemäß § 4 Abs. 3 letzter Satz EStG 1988 jedoch auch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner (siehe dazu EStR 2000 Rz 638 und 651 ff).

4.2.2 Bilanzberichtigung

446

Zum Begriff der Bilanzberichtigung siehe EStR 2000 Rz 639 ff. Durch eine Bilanzberichtigung soll die Steuerbilanz mit den zwingenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sowie den Vorschriften des EStG 1988 und des KStG 1988 in Einklang gebracht werden.

Eine Bilanzberichtigung nach Maßgabe von § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, gilt sowohl für Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 KStG 1988 ermitteln, für Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 KStG 1988 ermitteln (siehe EStR 2000 Rz 643 und 644) sowie im Falle der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (siehe dazu EStR 2000 Rz 651).

4.2.3 Bilanzänderung

447

Zum Begriff der Bilanzänderung siehe EStR 2000 Rz 653 ff.

Gründe für eine Bilanzänderung können sein:

- Änderung in der Ausübung von Bewertungswahlrechten
- Änderung in der Ausübung von Ansatzwahlrechten
- Änderungen bei der Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen
- Änderung bei Rückstellungen, deren Bildung nach unternehmensrechtlichen oder steuerrechtlichen Bestimmungen mit einem Wahlrecht versehen ist.

Eine Bilanzänderung liegt auch vor, wenn ein subjektiv richtiger Bilanzansatz durch einen objektiv richtigen Bilanzansatz ersetzt werden soll (siehe EStR 2000 Rz 640 bis 642).

4.3 Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 4 Abs. 10 EStG 1988)

4.3.1 Allgemeines

448

Im Bereich der körperschaftsteuerrechtlichen Gewinnermittlung können grundsätzlich alle vier Gewinnermittlungsarten des EStG 1988 in Betracht kommen. Nach den Bestimmungen des § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist dort, wo für Körperschaften ein Wechsel der Gewinnermittlungsart in Frage kommt, ein Übergangsgewinn (Übergangsverlust) gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 zu ermitteln. Der Übergangsgewinn (Übergangsverlust) soll auch bei Körperschaften die Besonderheiten der einzelnen Gewinnermittlungsarten ausgleichen und zu einem, unabhängig von der Art der Gewinnermittlung gleichen Totalgewinn führen.

Zu den allgemeinen Grundsätzen siehe EStR 2000 Rz 689.

Zu den grundsätzlichen Unterschieden bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten des EStG 1988 und zum Prinzip der Totalgewinngleichheit siehe EStR 2000 Rz 691 bis 694.

4.3.2 Übergangsgewinn

4.3.2.1 Ermittlung

449

Zum Übergang von der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 und umgekehrt siehe EStR 2000 Rz 695 bis 701.

Zum Übergang vom Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 bzw. von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auf den Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 EStG 1988 und umgekehrt siehe EStR 2000 Rz 702 bis 710.

Zum Übergang auf eine Pauschalierung siehe EStR 2000 Rz 711 bis 716.

4.3.2.2 Besonderheiten im Bereich der Körperschaftsteuer

4.3.2.2.1 Vorgründungsgesellschaft

450

Zum Begriff der Vorgründungsgesellschaft siehe Rz 143.

4.3.2.2.2 Vorgesellschaft

451

Zum Beginn der Körperschaftsteuerpflicht bei der Vorgesellschaft siehe Rz 144 bis 146.

Ab dem Entstehen der Vorgesellschaft ist das anfallende Einkommen der (werdenden) Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Die Betriebsvorfälle der Vorgesellschaft sind bereits im Wege der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 zu erfassen.

Das Gleiche gilt für Genossenschaften, weil diese gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 ihren Gewinn stets gemäß § 5 EStG 1988 zu ermitteln haben.

4.3.2.2.3 Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

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 § 68 VAG 2016 besteht eine im Vergleich zu großen Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit vereinfachte Form der Rechnungslegung (Verordnung der Finanzmarktaufsichtsbehörde (FMA) über die Rechnungslegung kleiner Versicherungsvereine, kV-RLV, BGBl. II Nr. 168/2015).

4.3.2.2.4 Privatstiftungen

453

Für eigennützige und gemischtnützige Privatstiftungen, die ihrer Offenlegungspflicht im Sinne des § 13 Abs. 1 KStG 1988 nachkommen, und für begünstigte Zwecke im Sinn der §§ 34 ff BAO verfolgende Privatstiftungen gilt § 7 Abs. 3 KStG 1988 nicht. Zum Wechsel der Stiftungseigenschaft bei Verweigerung der Offenlegung bzw. bei nachträglicher Offenlegung und den damit verbundenen Entnahme- bzw. Einlagetatbeständen siehe StiftR 2009 Rz 29.

4.3.2.2.5 Umwandlung und Einbringung

454

Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft nach dem UmwG in Verbindung mit Art. II UmgrStG auf einen Rechtsnachfolger, der seinen Gewinn nicht nach § 5 EStG 1988 ermittelt (zB einen Verein), kommt es zu einem Wechsel der Gewinnermittlung. Gemäß § 9 Abs. 3 UmgrStG ist auf einen durch die Umwandlung bewirkten Wechsel der Gewinnermittlungsart § 4 Abs. 10 EStG 1988 anzuwenden.

455

Bei der Einbringung eines von der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 nicht betroffenen Betriebes nach Art. III UmgrStG kommt es zum Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu der für die übernehmende Körperschaft maßgebenden Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988. Dabei ist gemäß § 20 Abs. 8 UmgrStG das Ausmaß der Anschaffungskosten oder des Buchwertes der Anteile um jene Beträge zu erhöhen oder zu vermindern, die sich auf Grund von Änderungen des Betriebsvermögens nach § 4 Abs. 10 EStG 1988 ergeben.

456

Genossenschaften sind nur dann als § 7 Abs. 3 KStG 1988 – Körperschaften anzusehen, wenn sie nach § 189 UGB zur Rechnungslegung verpflichtet sind. Im Falle des Wegfalls der Rechnungslegungspflicht (und auch im Falle des Hineinwachsens) ergibt sich daher die Notwendigkeit der Ermittlung eines Übergangsgewinnes mit den entsprechenden ertragsteuerlichen Konsequenzen.

Für diesen Fall wird den betroffenen Genossenschaften (in Anlehnung an die einkommensteuerliche Rechtslage) die Möglichkeit zugestanden, durch eine Optionserklärung die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 beizubehalten. Die Option kann durch Antrag in der Körperschaftsteuererklärung jenes Jahres geltend gemacht werden, in dem erstmalig keine Rechnungslegungspflicht besteht (spätestens bis zur Rechtskraft des Bescheides). Eine Bindung an die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 besteht bis zum Widerruf dieser Option in einer kommenden Körperschaftsteuererklärung. Der Widerruf wird mit dem Jahr, für das die Erklärung, die den Widerruf enthält, eingereicht wird, wirksam. Siehe auch Rz 424.

4.3.3 Zeitpunkt und Erfassung des Übergangsgewinnes

457

Zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart und zur Erfassung des damit verbundenen Übergangsgewinnes siehe EStR 2000 Rz 717 bis 725.

4.3.4 Übergangsverlust

458

Zur Ausgleichs- und Vortragsfähigkeit sowie zur zeitlichen Berücksichtigung von Übergangsverlusten siehe EStR 2000 Rz 728 bis 730.

4.4 Einzelfragen der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung

4.4.1 Er- und Ablebensversicherungen

459

Zum Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft gehören auch Er- und Ablebensversicherungen zur Besicherung betrieblicher Kredite, wenn Versicherungsnehmer und Begünstigter die Kapitalgesellschaft ist. Die versicherte Person ist nicht maßgeblich.

4.4.2 Grundsatz der besseren Einsicht

460

Im Unternehmens- und Steuerrecht gilt der Grundsatz, dass zwischen dem Bilanzstichtag und dem Bilanzerstellungstag bekannt werdende, werterhellende (nicht wertverändernde) Verhältnisse bei der Bilanzerstellung zu berücksichtigen sind.

461

Wann eine Bilanz erstellt ist, regelt weder das Unternehmens- noch das Steuerrecht. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist dies der Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Erstellung des unternehmensrechtlichen Abschlusses durch das zuständige gesellschaftsrechtliche Organ, wie zB dem Vorstand bei der AG und der Genossenschaft oder dem zuständigen Geschäftsführer bei der GmbH. Die Berücksichtigung von Umständen, die nach dem Ablauf der gesetzlichen Frist (§ 222 UGB bzw. § 22 Abs. 2 GenG) bekannt werden, kann nicht mehr erfolgen (siehe EStR 2000 Rz 2132).

4.4.3 Bilanzierung von Beteiligungserträgen gemäß § 10 KStG 1988

462

Siehe Rz 1167 bis 1170 und 1212.

4.4.4 Rücklage gemeinnütziger Bauvereinigungen gemäß § 6a Abs. 5 KStG 1988

463

Die Zuführung und Verwendung dieser Rücklage ist in einem gesonderten der Körperschaftsteuererklärung beizulegenden Verzeichnis nach den einzelnen Wirtschaftsjahren aufzugliedern.

4.4.5 Begriff "Betrieb des Bank- und Versicherungswesens"

464

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

4.4.6 Beteiligung einer eigennützigen Privatstiftung an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft

465

Siehe StiftR 2009 Rz 53 und Rz 54.

4.4.7 Beteiligung einer eigennützigen Privatstiftung an einer land- und forstwirtschaftlichen oder selbständig tätigen Mitunternehmerschaft

466

Siehe StiftR 2009 Rz 53 und Rz 54.

4.4.8 Mindestgewinn bei Versicherungsunternehmen

467

Die Anordnung in § 17 Abs. 3 KStG 1988, dass Versicherungsunternehmen einen Mindestgewinn zu versteuern haben, ist keine Ermittlungs-, sondern eine Tarifvorschrift.

4.4.9 Beteiligungserträge aus Beteiligungen an Personengesellschaften

468

Gewinnanteile aus Beteiligungen an Personengesellschaften als Mitunternehmer sind in jenem Wirtschaftsjahr zu erfassen, das durch den Gewinnfeststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vorgegeben wird (= Ausfluss der Bindungswirkung dieses Bescheides). Enden die Wirtschaftsjahre der Personengesellschaft und des beteiligten Unternehmens im selben Zeitpunkt, ist der Beteiligungsertrag aus einem Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft im selben Wirtschaftsjahr des beteiligten Unternehmens zu erfassen. Hat eines der Unternehmen ein abweichendes Wirtschaftsjahr, ist der Beteiligungsertrag in jenem Wirtschaftsjahr des beteiligten Unternehmens zu erfassen, in das das Ende des Wirtschaftsjahres der Personengesellschaft fällt.

Beispiel 1:

Wirtschaftsjahr der beteiligten Körperschaft 1.1.2001 bis 31.12.2001, Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft 1.1.2001 bis 31.12.2001, Erfassung des Beteiligungsertrages im Jahr 2001.

Beispiel 2:

Wirtschaftsjahr der beteiligten Körperschaft 1.1.2002 bis 31.12.2002, Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft 1.5.2001 bis 30.4.2002, Erfassung des Beteiligungsertrages im Jahr 2002.

Beispiel 3:

Wirtschaftsjahr der beteiligten Körperschaft 1.5.2001 bis 30.4.2002, Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft 1.1.2001 bis 31.12.2001, Erfassung des Beteiligungsertrages im Jahr 2002.

4.4.10 Gebäudeabschreibung

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.

471

Setzt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ein gemietetes Gebäude für Hoheitszwecke ein, ist bspw. bei Feuerwehrhäusern, Bauhöfen, Spitälern, Altersheimen, im Schul- und Erziehungswesen eingesetzten Gebäuden, Turn- und Sporthallen, Kultur- und Veranstaltungshäusern beim Vermieter ein unmittelbar der gewerblichen Betriebsausübung dienender Einsatz anzunehmen.

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%).

Für nach dem 30. Juni 2020 angeschaffte oder hergestellte Gebäude kann eine beschleunigte Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden (§ 8 Abs. 1a EStG 1988 idF KonStG 2020). Im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung beträgt die Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens das Dreifache des jeweiligen Prozentsatzes des § 8 Abs. 1 EStG 1988 (7,5% bzw. 4,5%), im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache (5% bzw. 3%). Die Grenzen des zulässigen AfA-Satzes von 7,5% bzw. 4,5% können unterschritten werden, sodass ab dem Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung auch die einfache AfA zulässig ist. Siehe dazu näher EStR 2000 Rz 3139b ff.

4.4.11 Freiberuflicher Praxiswert

472

Der freiberufliche Praxiswert wird von der Regelung des § 6 Z 1 EStG 1988 und des § 8 Abs. 3 EStG 1988 nicht umfasst.

Ist der Praxiswert eines freiberuflich Tätigen abnutzbar (siehe EStR 2000 Rz 2287 ff), sind die Anschaffungskosten ggf. auf einen kürzeren Zeitraum als jenen nach § 8 Abs. 3 EStG 1988 abzuschreiben.

Da die Nutzungsdauer des Praxiswertes nicht gesetzlich geregelt ist, muss sie im Einzelfall gesondert ermittelt werden. Ein entscheidendes Kriterium ist das Ausmaß der Abgeltung des mit der persönlichen Beziehung des freiberuflich Tätigen verbundenen besonderen Vertrauensverhältnisses zu den von ihm Betreuten (Klienten, Patienten) oder unter Umständen zu anderen Personen (das Vertrauen der Berufskollegen zu einem Spezialisten) im Vergleich zu anderen Komponenten des Praxiswertes. Dies gilt nicht nur für die unterschiedlichen Berufsgruppen der freien Berufe, sondern kann auch bei unterschiedlichen Strukturen innerhalb einer Berufsgruppe, zB jener der Ärzte, zutreffen. Als Richtlinie kann daher gelten, dass die Nutzungsdauer des Praxiswertes zwar im Standardfall mit fünf Jahren angenommen werden kann. Dies schließt aber nicht aus, dass die Nutzungsdauer nach den konkreten Umständen des Einzelfalles innerhalb eines mit mindestens drei und höchstens fünfzehn Jahren (wenn der Praxiswert nicht abnutzbar ist) begrenzten Zeitrahmens angenommen werden kann.

Es bestehen keine Bedenken, einen nicht abnutzbaren Praxiswert analog zur Regelung für die entgeltlich erworbenen Firmenwerte bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben. In diesen Fällen ist ein späterer Wechsel zu einer kürzeren Abschreibungsdauer nicht zulässig.

> *Beispiel:*
>
> *Eine GmbH erwirbt das Einzelunternehmen eines Freiberuflers. Ist der bisherige Praxisinhaber weiterhin als Geschäftsführer tätig, unterliegt der Praxiswert nicht der Abnutzung, er kann analog zu § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben werden. Wird das Unternehmen unabhängig vom bisherigen Praxisinhaber betrieben, unterliegt der Praxiswert hingegen der Abnutzung und ist auf einen gegebenenfalls kürzeren Zeitraum als 15 Jahre abzuschreiben.*

4.4.12 Besonderheiten bei Investitionsbegünstigungen

473

Das KStG 1988 kennt keine eigenen Investitionsbegünstigungen, die einkommensteuergesetzlichen Regelungen sind maßgebend.

474

Gesellschaftsrechtliche Einlagen in Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind keine Einlagen im Sinne des § 6 Z 5 EStG 1988, sondern tauschartige Vorgänge im Sinne des § 6 Z 14 EStG 1988, sodass bei der die Einlage empfangenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ein Anschaffungsvorgang vorliegt (siehe EStR 2000 Rz 2595 ff).

4.4.13 Land- und forstwirtschaftliche Betriebe

475

Die Tatsache, dass die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften und diesen vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, ändert nichts daran, dass die einkommensteuerlichen Grundsätze der Gewinnermittlung im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft anzuwenden sind. Die Möglichkeit der jährlichen Zuschreibung des Aufwuchses im Bereich der Vieh- und der Forstwirtschaft ist bei unternehmensrechtlicher Zulässigkeit auch steuerlich anwendbar (siehe § 6 Z 2 lit. b EStG 1988).

4.5 Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage (vorgezogene Verlustberücksichtigung)

4.5.1 Allgemeines

475aa

Um die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise durch eine Ergebnisglättung steuerlich abzumildern, besteht zeitlich befristet seit dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020, BGBl. I Nr. 96/2020 iVm COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung, BGBl. II Nr. 405/2020, die Möglichkeit eines Verlustrücktrages und einer vorgezogenen Verlustberücksichtigung durch die Bildung einer COVID-19-Rücklage.

Gemäß § 26c Z 76 KStG 1988 idF COVID-19-Steuermaßnahmengesetz, BGBl. I Nr. 3/2021, stehen der Verlustrücktrag und die COVID-19-Rücklage nach § 124b Z 355 EStG 1988 auch Körperschaften zu. Hierfür gelten im Allgemeinen die Ausführungen in den EStR 2000 Rz 3901 ff sinngemäß.

4.5.2 Sonderfragen bei Körperschaften

4.5.2.1 COVID-19-Rücklage

4.5.2.1.1 Voraussetzungen zur Bildung der COVID-19-Rücklage

475ab

Die COVID-19-Rücklage steht in persönlicher Hinsicht grundsätzlich allen Körperschaften offen. Daher können sowohl juristische Personen des privaten Rechts (Kapitalgesellschaften, Privatstiftungen, Vereine etc.) als auch Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie sonstige körperschaftsteuerpflichtige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen im Sinne des § 3 KStG 1988 die COVID-19-Rücklage beantragen.

475ac

Voraussetzung ist allerdings auch bei Körperschaften, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2019 positiv und im Jahr 2020 voraussichtlich negativ ist (§ 1 Abs. 1 Z 1 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung). Körperschaften, die in einem der

beiden Veranlagungszeiträume nicht über (im Inland steuerpflichtige) betriebliche Einkünfte verfügen, können dementsprechend keine COVID-19-Rücklage bilden (zB beschränkt Steuerpflichtige der ersten Art ohne Betriebsstätte oder beschränkt Steuerpflichtige der zweiten Art). Bei Körperschaften, die § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, sind sämtliche Einkünfte betriebliche Einkünfte und damit für Zwecke der COVID-19-Rücklage grundsätzlich in voller Höhe zu berücksichtigen.

475ad

Als Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte gilt auch bei Körperschaften der Saldo der nach dem Tarif zu versteuernden Gewinne und Verluste (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) aus Wirtschaftsjahren, die im jeweiligen Kalenderjahr enden.

Wenngleich bei Körperschaften im Allgemeinen ein einheitlicher Steuertarif von 25% gilt, so sind demnach bei diesen auch nur jene Einkünfte zu berücksichtigen, die steuerwirksam in die Gewinnermittlung und die synthetische Einkommensermittlung miteinzubeziehen sind. Für Zwecke der Ermittlung der COVID-19-Rücklage dürfen folglich insbesondere nicht berücksichtigt werden:

- steuerneutrale oder steuerfreie Vermögensveränderungen (zB nach §§ 8 oder 10 KStG 1988),
- Einkünfte, die bei der jeweiligen Körperschaft einer Schedulenbesteuerung unterliegen (zB Immobilienertragsteuer gemäß § 30b EStG 1988 iVm § 24 Abs. 2 KStG 1988; Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988; Steuerabzug nach § 107 EStG 1988 iVm § 24 Abs. 7 KStG 1988) sowie
- Einkünfte, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerbefreit sind.

475ae

Soweit Privatstiftungen über betriebliche Einkünfte verfügen, können auch diese eine COVID-19-Rücklage bilden. Für die Ermittlung der COVID-19-Rücklage nicht zu berücksichtigen sind Einkünfte, die der Zwischenbesteuerung nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen.

475af

Für die Ermittlung einer COVID-19-Rücklage ergeben sich aus den Regelungen des KStG 1988 insbesondere folgende Besonderheiten:

- Einkünfte, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen (§ 10a KStG 1988) sind zu berücksichtigen.
- Teilwertabschreibungen auf Kapitalanteile sind nur in dem Ausmaß zu berücksichtigen, in dem sie in dem betreffenden Veranlagungszeitraum steuerwirksam sind (§ 12 Abs. 3 KStG 1988).

- Voraussichtliche Liquidationsverluste (§ 19 KStG 1988) sind vor dem Hintergrund der Zielsetzung des § 124b Z 355 EStG 1988, werbende Unternehmen in der Krise zu stärken, für Zwecke der COVID-19-Rücklage nicht zu berücksichtigen.
- Sanierungsgewinne (§ 23a KStG 1988) sind für die Ermittlung der COVID-19-Rücklage zu berücksichtigen.

475ag

Durch die Bildung der COVID-19 Rücklage wird der positive Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2019 vermindert, ohne dass die Höhe der betrieblichen Einkünfte vermindert wird (§ 1 Abs. 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung). Die COVID-19-Rücklage kürzt daher die Basis (Gesamtbetrag der Einkünfte) für den Verlustabzug und geht damit auch der Berücksichtigung von Verlustvorträgen nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 iVm § 18 Abs. 6 EStG 1988 aus Vorjahren vor.

Für Körperschaften verändert sich durch den Abzug der COVID-19-Rücklage somit auch die Basis (= Gesamtbetrag der Einkünfte) für die in der Veranlagung 2019 zu berücksichtigende 75%-Verlustvortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988.

475ah

Die Geltendmachung der COVID-19-Rücklage erfolgt aufgrund eines gesonderten Antrages, wenn die Veranlagung für 2019 bereits erledigt worden ist (Formular CoV19-RLZE-PDF-2019 bzw. über FinanzOnline). Der Antrag gilt als rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO.

475ai

Für jene Fälle, in denen die Steuererklärung 2019 noch nicht eingebracht worden ist, besteht die Möglichkeit der nachträglichen Herabsetzung der Vorauszahlungen für das Jahr 2019 nach § 124b Z 355 lit. a EStG 1988 idF COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021, iVm § 5 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung (siehe EStR 2000 Rz 3938). Außerdem kann im Zuge der Abgabe der Steuererklärung 2019 (Formulare K 1, K 2, K 3) gemeinsam mit der Steuererklärung 2019 auch der Antrag auf COVID-19-Rücklage gestellt werden.

4.5.2.1.2 Höhe der COVID-19-Rücklage

475aj

Zur Ermittlung der Höhe der COVID-19-Rücklage siehe grundlegend EStR 2000 Rz 3911 f.

Für Körperschaften ist insbesondere zu beachten, dass die COVID-19-Rücklage – ohne weiteren Nachweis des Steuerpflichtigen – bis zu 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte beträgt, wenn die Körperschaftsteuervorauszahlungen 2020 nur in Höhe der Mindeststeuer (§ 24 Abs. 4 KStG 1988) festgesetzt wurden. Voraussetzung ist aber

dennoch, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 voraussichtlich negativ sein wird. Maßstab dafür ist die Sachlage zum Zeitpunkt der Antragstellung.

4.5.2.1.3 Keine steuersubjektübergreifende Bildung der COVID-Rücklage

475ak

Zur steuersubjektübergreifenden Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage siehe EStR 2000 Rz 3913 ff.

4.5.2.1.4 Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage

475al

Zur Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage bei der Veranlagung siehe EStR 2000 Rz 3920.

4.5.2.2 Verlustrücktrag

4.5.2.2.1 Voraussetzungen für den Verlustrücktrag

475am

Die Voraussetzungen des Verlustrücktrages sind den Voraussetzungen des Verlustvortrages (Verlustabzug iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 iVm § 18 Abs. 6 EStG 1988) nachgebildet. Siehe dazu EStR 2000 Rz 3922 ff.

475an

Der Verlustrücktrag steht – wie die COVID-19-Rücklage – in persönlicher Hinsicht grundsätzlich allen Körperschaften offen, die in den betreffenden Veranlagungszeiträumen steuerpflichtige betriebliche Einkünfte erzielt haben (Rz 475ab f). Nach Maßgabe von § 19 KStG 1988 ermittelte Liquidationsverluste sind vor dem Hintergrund der Zielsetzung des § 124b Z 355 EStG 1988, werbende Unternehmen in der Krise zu stärken, von der Vornahme eines Verlustrücktrages ausgeschlossen (siehe dazu EStR 2000 Rz 3922).

475ao

Für die bei der Ermittlung und Anwendung des Verlustrücktrages außer Ansatz bleibenden Einkünfte siehe bereits Rz 475ad.

475ap

Für die sich bei der Ermittlung des Verlustrücktrages aus den Regelungen des KStG 1988 ergebenden Besonderheiten siehe bereits Rz 475af.

475aq

Der Abzug des Verlustrücktrages erfolgt vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Berücksichtigung von Sonderausgaben (§ 124b Z 355 lit. a EStG 1988) und damit auch vor Berücksichtigung des Freibetrags für begünstigte Zwecke. Auch der Verlustrücktrag kürzt die Basis (Gesamtbetrag der Einkünfte) für den Verlustvortrag (Verlustabzug) und geht damit

der Berücksichtigung von Verlustvorträgen nach Maßgabe von § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 iVm § 18 Abs. 6 EStG 1988 aus Vorjahren vor.

Für Körperschaften verändert sich durch den Verlustrücktrag auch die Basis (= Gesamtbetrag der Einkünfte) für die in der Veranlagung 2019 zu berücksichtigende 75%-Verlustvortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988.

475ar

Soweit Verluste in den Verlustrücktrag miteinbezogen wurden, erhöhen diese in eben diesem Ausmaß den Gesamtbetrag der Einkünfte für 2020. Damit scheidet ein Verlustvortrag (Verlustabzug) für jene Verluste aus, die bereits rückgetragen worden sind.

4.5.2.2.2 Höhe des Verlustrücktrages

475as

Für die Höhe des Verlustrücktrages sehen § 124b Z 355 lit. a EStG 1988 und § 7 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung besondere Regelungen vor. Siehe dazu EStR 2000 Rz 3925 ff.

475at

Wenngleich der Verlustrücktrag grundsätzlich unter den gleichen Bedingungen zusteht wie der Verlustvortrag, unterliegt der Verlustrücktrag nicht der Verlustverrechnungsgrenze von 75% nach § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988. Die Regelungen des § 124b Z 355 EStG 1988 und § 7 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung sind insoweit als die spezielleren Regelungen anzusehen. Allerdings bleiben die Regelungen zur Mindeststeuer unberührt (§ 24 Abs. 4 KStG 1988).

4.5.2.2.3. Kein steuersubjektübergreifender Verlustrücktrag

475au

Zur steuersubjektübergreifenden Anwendung des Verlustrücktrages siehe EStR 2000 Rz 3935 ff.

4.5.3 Sonderregelungen für Unternehmensgruppen (§ 26c Z 76 KStG 1988)

4.5.3.1 COVID-19-Rücklage

475av

Eine COVID-19-Rücklage kann auch durch Unternehmensgruppen (§ 9 KStG 1988) gebildet werden. Aufgrund der Gruppenbesteuerung gelten allerdings insbesondere im Hinblick auf die Beantragung und die Höhe der COVID-19-Rücklage gewisse Besonderheiten.

475aw

Die COVID-Rücklage kann ausschließlich durch den Gruppenträger beantragt werden (§ 1 Abs. 3 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung). Die Bildung einer COVID-19-

Rücklage durch einzelne Gruppenmitglieder, deren Einkommen 2019 im Rahmen der Gruppenbesteuerung zugerechnet wurden, scheidet demnach analog zum Verlustrücktrag aus.

475ax

Die Höhe der COVID-19-Rücklage richtet sich grundsätzlich nach denselben Vorschriften wie für einzelne Körperschaften (siehe Rz 475aj). Als maßgebliche Bezugsgröße für die COVID-19-Rücklage ist jedoch in sinngemäßer Anwendung des § 26c Z 76 lit. b KStG 1988 anstatt des Gesamtbetrags der betrieblichen Einkünfte das Gruppeneinkommen (§ 24a Abs. 3 KStG 1988) vor Berücksichtigung von Sonderausgaben heranzuziehen (zu ausländischen Verlusten siehe Rz 475bd).

Die Obergrenze der COVID-19-Rücklage von 5 Millionen Euro steht sowohl für den Gruppenträger als auch für jedes einzelne Gruppenmitglied einmal zu (§ 1 Abs. 3 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung); dh. die Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder plus dem Gruppenträger ist mit 5 Millionen Euro zu multiplizieren. Voraussetzung ist jedoch, dass das Einkommen der inländischen Gruppenmitglieder bzw. die Einkünfte aus inländischen Betriebsstätten oder aus inländischem unbeweglichen Vermögen beschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder bei der Veranlagung 2019 dem Gruppenträger zugerechnet wurde(n).

475ay

Ist ein Gruppenmitglied, dessen Einkommen 2019 im Rahmen der Gruppenbesteuerung zugerechnet wurde, im Jahr 2020 aus der Gruppe ausgeschieden, kann dieses Gruppenmitglied für sich selbst keine COVID-19-Rücklage bilden. Allerdings kann der Gruppenträger auch dieses Gruppenmitglied hinsichtlich des Höchstbetrages einer COVID-19-Rücklage berücksichtigen, weil für die Ermittlung des Höchstbetrages auf die Anzahl der Gruppenmitglieder (siehe Rz 475ax) im Jahr 2019 abzustellen ist. Voraussetzung ist aber dennoch, dass das Gruppeneinkommen 2020 voraussichtlich negativ ist. Die Einkünfte des ausgeschiedenen Gruppenmitgliedes sind bei der Berechnung des voraussichtlich negativen Gruppeneinkommens – insbesondere für Zwecke des § 1 Abs. 1 Z 3 lit. b COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung – nicht zu berücksichtigen.

Die Aufnahme neuer Gruppenmitglieder in eine bereits bestehende Unternehmensgruppe im Jahr 2020 steht der Bildung einer COVID-19-Rücklage durch den Gruppenträger nicht entgegen. Ein im Jahr 2020 neu hinzugekommenes Gruppenmitglied kann allerdings selbst keine Rücklage bilden, weil dessen Ergebnis 2020 vollumfänglich dem Gruppenträger zugerechnet wird. Für die Ermittlung des Höchstbetrages ist auf die Anzahl der Gruppenmitglieder (siehe Rz 475ax) im Jahr 2019 abzustellen.

Die Neubildung einer Unternehmensgruppe im Jahr 2020 steht der Bildung einer COVID-19-Rücklage durch den Gruppenträger nicht entgegen. Der Höchstbetrag beträgt diesfalls 5 Millionen Euro.

4.5.3.2 Verlustrücktrag

475az

Auch der Verlustrücktrag steht Unternehmensgruppen zu. Aufgrund der Gruppenbesteuerung gelten allerding insbesondere in Hinblick auf die Beantragung und die Höhe des Verlustrücktrages Besonderheiten.

475ba

Der Verlustrücktrag kann ausschließlich vom Gruppenträger beantragt werden (§ 26c Z 76 lit. a KStG 1988). Eine Wiederaufrollung der Veranlagung 2019 bzw. 2018 bei sämtlichen Gruppenmitgliedern ist daher nicht erforderlich.

Eine Körperschaft, deren Ergebnis 2018 oder 2019 im Rahmen der Gruppenbesteuerung zugerechnet wurde, kann selbst keinen Verlustrücktrag beantragen. Das gilt insbesondere auch dann, wenn das betreffende Gruppenmitglied im Jahr 2020 aus der Unternehmensgruppe ausscheidet. Allerdings wird ein solches Gruppenmitglied bei der Ermittlung des Höchstbetrages berücksichtigt, weil dafür die Anzahl der Gruppenmitglieder im Jahr 2019 bzw. 2018 maßgeblich ist (siehe Rz 475ay).

Die Aufnahme neuer Gruppenmitglieder in eine bereits bestehende Unternehmensgruppe im Jahr 2020 steht einem Verlustrücktrag durch den Gruppenträger nicht entgegen. Ein im Jahr 2020 neu hinzugekommenes Gruppenmitglied kann allerdings selbst keinen Verlustrücktrag (auf seine Vorgruppenergebnisse) beantragen, weil dessen Ergebnis des Jahres 2020 vollumfänglich dem Gruppenträger zugerechnet wird. Für die Ermittlung des Höchstbetrages ist auf die Anzahl der Gruppenmitglieder (siehe Rz 475ax) im Jahr 2019 bzw. 2018 abzustellen.

Die Neubildung einer Unternehmensgruppe im Jahr 2020 steht einem Verlustrücktrag durch den Gruppenträger nicht entgegen. Der Höchstbetrag beträgt diesfalls 5 Millionen (2019) bzw. 2 Millionen (2018).

475bb

Die Höhe des Verlustrücktrages richtet sich grundsätzlich nach denselben Vorschriften, die für einzelne Körperschaften gelten (siehe Rz 475as f). Anstelle des Gesamtbetrags der Einkünfte tritt bei Unternehmensgruppen jedoch systembedingt das Gruppeneinkommen iSd § 24a Abs. 3 KStG 1988 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben auf das zusammengefasste Ergebnis (§ 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz KStG 1988).

475bc

Damit geht der Verlustrücktrag auch bei Unternehmensgruppen der Berücksichtigung etwaiger Verlustvorträge als Sonderausgaben vor. Jedoch bleibt die Berücksichtigung von Vor- und Außergruppenverlusten bei der Veranlagung 2019 bzw. 2018 unberührt, zumal diese unmittelbar mit Gewinnen des betreffenden Gruppenmitglieds zu verrechnen sind; daher ist der Verlustrücktrag systematisch nachgelagert.

Dasselbe gilt auch für die Berücksichtigung der Verluste ausländischer Gruppenmitglieder hinsichtlich der 75%-Verlustgrenze gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 bei der der Veranlagung 2019 bzw. 2018, weil der Verlustrücktrag sich auf das Gruppeneinkommen nach Berücksichtigung der Auslandsverluste bezieht und somit systematisch nachgelagert ist.

475bd

Bei der Ermittlung des Verlustrücktrages sind auch inländische Betriebsstättenverluste beschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder zu berücksichtigen (siehe auch Rz 1078).

Ausländische Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern werden bei der Ermittlung der Höhe des Verlustrücktrages hingegen nicht berücksichtigt. Der Verlustrücktrag setzt das Vorliegen eines Verlustes voraus; ausländische Verluste ausländischer Gruppenmitglieder können aufgrund der 75%-Verlustgrenze gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 jedoch nur die (positive) Summe der eigenen Einkommen unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers vermindern. Die Summe der eigenen Einkommen kann durch ausländische Verluste ausländischer Gruppenmitglieder somit nicht negativ werden bzw. kann eine negative Summe der eigenen Einkommen nicht noch weiter verringert werden. Nicht verrechenbare ausländische Verluste gehen daher ausschließlich in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein (siehe Rz 1084 ff).

475be

Die Obergrenze des Verlustrücktrages für das Jahr 2019 von 5 Millionen Euro steht für den Gruppenträger und jedes einzelne Gruppenmitglied einmal zu (§ 26c Z 76 lit. c KStG 1988); dh. die Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder (mit inländischer Betriebsstätte oder inländischem unbeweglichen Vermögen), deren Ergebnis 2019 zugerechnet wurde, plus dem Gruppenträger ist mit 5 Millionen Euro zu multiplizieren. Voraussetzung ist jedoch, dass das Einkommen der Gruppenmitglieder bei der jeweiligen Veranlagung dem Gruppenträger zugerechnet wurde.

Dieser für den Verlustrücktrag in der Unternehmensgruppe maßgebliche Höchstbetrag von 5 Millionen Euro pro Gruppenmitglied plus Gruppenträger ist lediglich für die Veranlagung 2019 maßgeblich; für die Veranlagung 2018 steht eine Obergrenze von 2 Millionen Euro pro

Gruppenmitglied plus Gruppenträger, insgesamt in den Jahren 2018 und 2019 jedoch höchstens 5 Millionen Euro zu.

Beispiel:

Eine Unternehmensgruppe (Bilanzstichtag jeweils 31.12.) besteht im Jahr 2019 aus dem inländischen Gruppenträger A, den beiden inländischen Gruppenmitgliedern B und C, sowie dem ausländischen Gruppenmitglied X (GM X ist nicht beschränkt steuerpflichtig). Es bestehen 2019 keine vortragsfähigen Verluste.

Im Jahr 2020 wird die Beteiligung von GT A am GM B an eine gruppenfremde Gesellschaft veräußert.

Die eigenen Einkommen bzw. der Verlust des ausländischen Gruppenmitglieds setzen sich 2019 und 2020 wie folgt zusammen:

	2019	*2020*
Gruppenträger A	*18.000.000*	*- 10.000.000*
Gruppenmitglied B	*10.000.000*	*ausgeschieden*
Gruppenmitglied C	*- 7.000.000*	*- 6.000.000*
Gruppenmitglied X	*- 2.000.000*	*- 4.000.000*

Es wird das voraussichtlich negative Gruppeneinkommen vor Berücksichtigung von Sonderausgaben für 2020 gegenüber der Abgabenbehörde glaubhaft gemacht. Es soll eine COVID-19-Rücklage gebildet und bei der Veranlagung des Jahres 2020 soll der Verlustrücktrag im höchstmöglichen Ausmaß geltend gemacht werden. Die in der Veranlagung 2020 erklärten eigenen Einkommen von GT A und GM C sowie der zuzurechnende Verlust von GM X entsprechen den glaubhaft gemachten Werten.

Für die Deckelung der COVID-19-Rücklage und des Verlustrücktrages ist die Anzahl der gruppenzugehörigen unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Jahr 2019 maßgeblich (GT A + GM B + GM C). Der gruppenbezogene Höchstbetrag beträgt folglich 15 Mio. Euro. GM X ist für den Höchstbetrag nicht zu berücksichtigen.

GT A kann für das Jahr 2019 somit eine COVID-19-Rücklage für die Gruppe in Höhe von 11,4 Mio. Euro abziehen (60% vom zusammengefassten Gruppeneinkommen vor Berücksichtigung von Sonderausgaben 2019 iHv 19 Mio. Euro). Aufgrund der Deckelung des Verlustrücktrages mit 15 Mio. Euro kann nach Abzug der bereits berücksichtigten COVID-19-Rücklage noch ein Verlustrücktrag von 3,6 Mio. Euro geltend gemacht werden. Das im Jahr 2020 ausgeschiedene GM B kann selbst keinen Verlustrücktrag beantragen. Das ausländische GM X wird für die Höhe des Verlustrücktrages nicht berücksichtigt, weil aufgrund der 75%-Verrechnungsgrenze die Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers nicht weiter verringert werden kann (§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988); die zuzurechnenden Verluste des GM X gehen daher nur in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein.

2019 unter Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage:

Gruppeneinkommen 2019 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben ohne COVID-19-Rücklage	*19.000.000*
*COVID-19-Rücklage (19 Mio. Euro * 0,6)*	*- 11.400.000*
Gruppeneinkommen 2019 vor Berücksichtigung von	*7.600.000*

Sonderausgaben abzüglich COVID-19-Rücklage	

2019 unter Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage und des Verlustrücktrages:

Gruppeneinkommen 2019 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben ohne COVID-19-Rücklage	*19.000.000*
*COVID-19-Rücklage (19 Mio. Euro * 0,6)*	*- 11.400.000*
Gruppeneinkommen 2019 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben abzüglich COVID-19-Rücklage	*7.600.000*
Verlustrücktrag	*- 3.600.000*
Gruppeneinkommen 2019 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben abzüglich COVID-19-Rücklage und abzüglich Verlustrücktrag	*4.000.000*

2020 unter Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage und des Verlustrücktrages:

Gruppeneinkommen 2020 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben ohne COVID-19-Rücklage	*- 16.000.000*
COVID-19-Rücklage	*+ 11.400.000*
Gruppeneinkommen 2020 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben zuzüglich COVID-19-Rücklage	*- 4.600.000*
Verlustrücktrag	*+ 3.600.000*
Gruppeneinkommen 2020 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben zuzüglich COVID-19-Rücklage und zuzüglich Verlustrücktrag	*- 1.000.000*
Vortragsfähige Verluste (einschließlich nicht verrechenbarer ausländischer Verluste gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988)	*- 5.000.000*

5. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

5.1 Betriebseinnahmen (inklusive Sanierungsgewinn)

5.1.1 Allgemeines und Verweise

5.1.1.1 Begriff der Betriebseinnahme

476

Der Begriff der Betriebseinnahmen ist im KStG 1988 nicht geregelt. Es wird auf die Bestimmungen des EStG 1988 verwiesen (siehe EStR 2000 Rz 1001 ff), wobei nur jene Bestimmungen übernommen werden können, die systembedingt auf Körperschaften angewendet werden können. Trifft das KStG 1988 abweichende Regelungen, gehen diese als leges speciales vor. Nur steuerbare Einnahmen im Sinne des EStG 1988 sind bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen. So sind Schenkungen, Erbschaften, Spielgewinne in der Regel nicht als Einnahmen anzusetzen.

5.1.1.2 Auflösung von Kapital- oder Gewinnrücklagen

477

Steuerpflichtige Einnahmen liegen nicht vor, wenn Kapital- oder Gewinnrücklagen aufgelöst werden. Dies könnte beispielsweise notwendig sein, um angesammelte Bilanzverluste auszugleichen. Der steuerliche Verlust wird durch die Auflösung dieser Rücklagen nicht berührt, er behält daher seine Qualifikation als vortragsfähiger Verlust.

5.1.1.3 Sanierungsgewinn

478

Sanierungsgewinne aus dem sanierungsbedingten Wegfall von Verbindlichkeiten sind in voller Höhe als steuerpflichtige Betriebseinnahmen anzusetzen.

Zur Möglichkeit der teilweisen Nichtfestsetzung der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Ertragsteuern siehe Rz 1522 ff.

5.2 Betriebsausgaben

5.2.1 Allgemeines und Verweise

5.2.1.1 Begriff der Betriebsausgabe

479

Aus § 11 Abs. 1 KStG 1988 ergibt sich, dass als Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben gemäß § 4 EStG 1988 geltend gemacht werden können, soweit sie systembedingt auf Körperschaften anwendbar sind. Zu den speziellen Regelungen für Körperschaften siehe Rz 1249 ff.

5.2.1.2 Betriebsausgaben des EStG 1988

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 Anteilsinhabern 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.

6. Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 19 EStG 1988)

481

Hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben ist § 19 EStG 1988 anzuwenden. Siehe dazu EStR 2000 Rz 4601 bis 4632.

7. Bewertung (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 6 bis 9 und 14 EStG 1988)

482

Für die Bewertung gelten die einkommensteuerlichen Bestimmungen der §§ 6 bis 9 und 14 EStG 1988.

Siehe dazu EStR 2000 Rz 2101 bis 3532.

8. Besondere Gewinnermittlungsvorschriften (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 10 bis 13 EStG 1988)

483

Die besonderen Gewinnermittlungsvorschriften des EStG 1988 sind mit Ausnahme des § 11a EStG 1988 anzuwenden. Siehe dazu EStR 2000 Rz 3701 bis 3900 mit Ausnahme der EStR 2000 Rz 3860a bis 3860u.

9. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 15 und 16 EStG 1988)

484

Die §§ 15 und 16 EStG 1988 sind auch für den Bereich der Körperschaften anzuwenden, soweit die betroffenen Körperschaften nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen. Siehe EStR 2000 Rz 4001 bis 4043.

10. Gewinn und Überschussermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 17 EStG 1988)

485

Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, können ihren Gewinn im Wege der Gewinnpauschalierung ermitteln, wenn die Basispauschalierung in Anspruch genommen wird oder eine in den Pauschalierungsverordnungen aufgezählte Tätigkeit entfaltet wird. Siehe EStR 2000 Rz 4101 bis 4360.

11. Einlagen (§ 8 Abs. 1 KStG 1988)

11.1 Allgemeines

486

Die steuerliche Neutralität von Gesellschaftereinlagen und ähnlichen Leistungen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 folgt bereits aus der Systematik des Gewinnbegriffs, da sie in gleicher Weise wie Einlagen im Sinne des § 6 Z 5 EStG 1988 keine betrieblich veranlassten Vermögenszugänge darstellen. Unbeachtlich sind daher Vermögenszuführungen seitens des Anteilsinhabers, die er in dieser Eigenschaft erbringt, unabhängig davon, ob sie bei der Gründung oder zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen oder ob sie in offener oder verdeckter Form geleistet werden. Die steuerlich nicht zu erfassenden Einlagen sind von den grundsätzlich steuerpflichtigen Entgelten anlässlich einer Leistungsbeziehung des Anteilsinhabers zu seiner Körperschaft zu unterscheiden.

11.2 Einlagen und Beiträge (§ 8 Abs. 1 KStG 1988)

11.2.1 Einlagenbegriff

487

Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 liegen vor, wenn der Körperschaft vom Anteilsinhaber 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 Anteilsinhaberstellung findet, mit anderen Worten dem Fremdvergleich nicht standhält. Neben einer objektiven Bereicherung der Körperschaft durch den Anteilsinhaber 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 Anteilsinhabers 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).

488

Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen setzen somit einen Vermögenstransfer aus dem Eigentum des Anteilsinhabers in das Eigentum der Körperschaft und die Übertragung in Eigentümerfunktion voraus. Zuwendungen einer dem Anteilsinhaber nahe stehenden Person an die Körperschaft sind als Zuwendungen an den Anteilsinhaber mit nachfolgender Einlage

durch diesen anzusehen. Zahlungen, die nicht aus dem Vermögen des Anteilinhabers oder einer ihm nahestehenden Person, sondern von fremden Dritten kommen, stellen grundsätzlich keine Einlagen dar und erwerben auch bei Durchleitung über den Gesellschafter nicht den Charakter einer Einlage.

Eine andere Situation besteht bei Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988. Dabei kommt es lediglich zu einer Verschiebung in der Vermögenssphäre ein und desselben Steuerpflichtigen. Der in § 8 Abs. 1 KStG 1988 verwendete Einlagenbegriff ist daher ein anderer als der des § 4 Abs. 1 EStG 1988.

489

Sind an der Körperschaft mehrere Personen beteiligt, die nicht in einem Naheverhältnis zueinander stehen, wird eine von einem Anteilsinhaber gesetzte Maßnahme in der Regel der Wahrung eigener, nicht aber fremder Interessen dienen. Denn im geschäftlichen Verkehr kann grundsätzlich vermutet werden, dass zwei unabhängige Vertragspartner einander nichts zu schenken pflegen (VwGH 24.06.2009, 2007/15/0113).

490

Zuwendungen fremder Dritter an eine unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft können aufgrund der fehlenden Eigentums- oder Nahebeziehung zur Körperschaft keine Einlagen darstellen. Sie sind in der Regel als Betriebseinnahmen zu erfassen, weil unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften – von den in Rz 435 ff beschriebenen Sonderfällen abgesehen – nur über eine betriebliche Sphäre verfügen und die Zuwendungen somit nur Ergebnis einer betrieblichen Tätigkeit der Körperschaft sein können (zu Zuwendungen von Privatstiftungen siehe auch StiftR 2009 Rz 256).

Es führt jedoch nicht jede objektiv bestehende Bereicherung einer unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft bei dieser zu einer Betriebseinnahme im Zeitpunkt der Bereicherung. Denn auch unter Fremden hängt die Preisfindung von verschiedenen Faktoren, insbesondere dem Verhandlungsgeschick und der Verhandlungsmacht der Vertragspartner ab, weshalb die für übertragene Wirtschaftsgüter bezahlten Preise bzw. gewährten Gegenleistungen sich in der Regel innerhalb einer gewissen Bandbreite um deren tatsächlichen, objektiven Wert bewegen werden. Bei Fehlen einer subjektiven Bereicherungsabsicht ist das Abweichen vom objektiven Wert daher lediglich das Ergebnis einer marktkonformen Preisgestaltung; die objektive Bereicherung der Körperschaft ist bei dieser nicht als Betriebseinnahme zu erfassen.

Bei der Beurteilung, ob bei den Vertragspartnern eine subjektive Bereicherungsabsicht gegeben ist, ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Eine Bereicherungsabsicht wird dabei umso eher angenommen werden können, je stärker der Wert der auf die

bereicherte Körperschaft übertragenen Wirtschaftsgüter den Wert der von ihr erbrachten Gegenleistung überschreitet. Liegt der Wert der Gegenleistung unter der Hälfte des gemeinen Wertes der übertragenen Wirtschaftsgüter, überwiegt der Zuwendungscharakter und es kann in der Regel schon aufgrund der vorliegenden objektiven Tatsachen von einer subjektiven Bereicherungsabsicht ausgegangen werden. Bei der bereicherten, unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft ist eine Betriebseinnahme in Höhe des Differenzbetrages zwischen dem Wert der übertragenen Wirtschaftsgüter und dem Wert der Gegenleistung zu erfassen. Wurden die übertragenen Wirtschaftsgüter aktiviert, erhöhen sich die Anschaffungskosten entsprechend.

491

Die Steuerneutralität der Einlagen ergibt sich aus dem Umstand, dass der damit verbundene Vermögenszugang nicht durch eine steuerlich relevante Tätigkeit der Körperschaft veranlasst ist, sondern durch das Interesse des Anteilsinhabers an einer entsprechenden Kapitalausstattung der Körperschaft (VwGH 21.1.1987, 86/13/0145 und VwGH 3.6.1987, 86/13/0201). Dies gilt sowohl für Pflichteinlagen als auch für freiwillige Einlagen, für Geldeinlagen ebenso wie für Sacheinlagen.

492

Offene Einlagen sind die Aufbringung des Grund- oder Stammkapitals anlässlich der Gründung oder einer Kapitalerhöhung einschließlich des Aufgeldes (Agios) und die Aufbringung des Genossenschaftskapitals. Einlagen sind weiters Zuwendungen im Sinne des § 202 Abs. 1 UGB (Geld- oder Sachzuwendungen von körperlichen und unkörperlichen Wirtschaftsgütern) und verdeckte Einlagen in Form von Rechtsgeschäften mit einer die Körperschaft begünstigenden Gestaltung. Mittelbare Einlagen zählen ebenfalls zu den steuerneutralen Vermögensvermehrungen und liegen vor, wenn ein dem Anteilsinhaber Nahestehender der Körperschaft Vermögenswerte zuwendet und die Zuwendung nur durch die Gesellschafterstellung veranlasst ist. Im umgekehrten Fall sind Einlagenrückzahlungen steuerneutrale Zuwendungen aus dem Eigenkapital der Körperschaft außerhalb von steuerlichen Ausschüttungen, die an Personen in ihrer Eigenschaft als Anteilsinhaber erfolgen.

493

Einlagen gleichzuhalten sind Baukostenzuschüsse, die von Genossenschaftsmitgliedern zur Unterstützung von Investitionen an die Genossenschaft geleistet werden.

11.2.2 Geld- und Sacheinlagen

11.2.2.1 Allgemeines

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 §§ 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.

495

Zu den offenen Einlagen zählt auch das von der Körperschaft bei der Ausgabe von Anteilen, Genussrechten und Wandelschuldverschreibungen vereinnahmte Agio. Die steuerliche Beurteilung des Agios aus der Ausgabe von Optionsanleihen ergibt sich aus der zivilrechtlichen Einstufung der Optionsanleihe. Nach herrschender Auffassung sind Optionsanleihen Schuldverschreibungen, denen aus der Sicht des Emittenten eine Verbindlichkeit zugrunde liegt. Zunächst ist das Aufgeld das Entgelt für die Möglichkeit eines späteren Erwerbes von Gesellschaftsrechten. Solange diese Möglichkeit besteht, ist das Aufgeld steuerneutral zu behandeln. Verfällt aber das Optionsrecht mangels Ausnützung in der dafür zur Verfügung stehenden Frist, entsteht durch die Verbuchung als Ertrag beim Emittenten der Zusammenhang mit seiner Verbindlichkeit, sodass damit die betriebliche Sphäre der emittierenden Körperschaft angesprochen wird. Ähnliches gilt für das Aufgeld, das bei der Ausgabe von Wandelanleihen vereinnahmt wird.

11.2.2.2 Einlagen als Tauschvorgänge

496

Die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen (zB Betriebe, Mitunternehmeranteile) in eine Körperschaft (Sacheinlage) gilt gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 als Tausch, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Offene Einlagen von Wirtschaftsgütern oder sonstigem Vermögen in eine Körperschaft anlässlich einer Kapitalerhöhung oder eines Nachschusses fallen ebenso unter den Tauschgrundsatz wie verdeckte Einlagen und stellen somit einen Anschaffungsvorgang dar.

497

War der die Einlage bewirkende Steuerpflichtige bereits vor der Einlage an der die Einlage empfangenden Körperschaft beteiligt, ist im Falle einer Einlage anlässlich einer Kapitalerhöhung die Anschaffung weiterer Anteile, im Falle einer Einlage (Zuwendung) ohne Kapitalerhöhung die nachträgliche Erhöhung der seinerzeitigen Anschaffungskosten der bisherigen Anteile anzunehmen. In beiden Fällen ist der gemeine Wert des eingelegten Wirtschaftsgutes oder sonstigen Vermögens anzusetzen. Aber auch die Vermögenszuwendung durch einen nicht unmittelbar an der Körperschaft Beteiligten gilt als über den unmittelbar beteiligten Anteilsinhaber eingelegt und daher als steuerneutraler Vermögenszugang, der beim unmittelbar Beteiligten zur Anschaffung weiterer Anteile bzw. zur Erhöhung der seinerzeitigen Anschaffungskosten der bisherigen Anteile führt.

498

Auf der Seite der Körperschaft, die die Einlage erhält, liegt eine Anschaffung in Form eines Tausches vor. Die durch die Einlage eintretende Erhöhung des Vermögens der Körperschaft wird steuerlich nicht erfasst (§ 8 Abs. 1 KStG 1988). Das im Wege der Einlage zugegangene Wirtschaftsgut oder sonstige Vermögen gilt als angeschafft, als Anschaffungskosten ist der gemeine Wert des eingelegten Wirtschaftsguts anzusetzen. Nach § 6 Z 14 EStG 1988 wäre das eingelegte Wirtschaftsgut oder sonstige Vermögen in der Körperschaft mit dem gemeinen Wert der hingegebenen Gesellschaftsrechte zu bewerten. Es bestehen jedoch aus Gründen der einfacheren Handhabung keine Bedenken, wenn auf beiden Seiten der gemeine Wert des eingelegten Wirtschaftsgutes oder sonstigen Vermögens angesetzt wird ("Wertverknüpfung"). Für Umgründungen außerhalb des Geltungsbereiches des UmgrStG sieht § 20 Abs. 3 KStG 1988 die Wertverknüpfung ausdrücklich vor. § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 kann keinesfalls angewendet werden.

499

Die Zuführung eines Wirtschaftsguts an eine Körperschaft kann auch anteilig als Einlage anzusehen sein. Dies ist dann der Fall, wenn ein Anteilsinhaber der Körperschaft ein Wirtschaftsgut zu einem unangemessen niedrigen Preis verkauft. In diesem Fall ist in Höhe der Differenz zum gemeinen Wert eine Einlage anzunehmen. Der gemeine Wert eingelegter Wirtschaftsgüter erhöht die Anschaffungskosten der Beteiligung (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 93/14/0188).

11.2.2.3 Umgründungen

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).

11.2.3 Nutzungseinlagen

501

Unter Nutzungseinlage wird die Überlassung von Geld oder Gegenständen an die Körperschaft zum Gebrauch oder die Erbringung von Dienstleistungen durch den Anteilsinhaber ohne Entgelt oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt verstanden. Dem Nutzungsvorteil kommt nicht die Eigenschaft eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes zu. Somit stellt dieser bei der Körperschaft keine Einlage dar und führt daher auch beim Anteilsinhaber nicht zu einer Erhöhung des Beteiligungsansatzes (siehe EStR 2000 Rz 2605).

Einlagen, die in Form von unentgeltlichen oder verbilligten Nutzungen geleistet werden, sind auf der Ebene der Körperschaft weder bilanziell als Aktivum anzusetzen noch als (fiktive) Betriebsausgaben in Höhe der ersparten Aufwendungen zu berücksichtigen (ebenso liegen beim Einlegenden auch keine fiktiven Betriebseinnahmen vor).

Der VwGH hat in mehreren Erkenntnissen seine ablehnende Haltung zur steuerlichen Erfassung von Nutzungseinlagen durchblicken lassen (vgl. insbesondere VwGH 6.7.2011, 2008/13/0234). Es ging in diesen Verfahren um die steuerliche Beurteilung von unentgeltlich erbrachten Geschäftsführungstätigkeiten eines Gesellschafters oder um Vergütungen für die Zurverfügungstellung von Kapital bzw. Liegenschaften durch den Anteilsinhaber an die Körperschaft. In allen Fällen hat der VwGH einen Ansatz von fiktiven Vergütungen mit der Begründung ausgeschlossen, dass keine fremdübliche Vereinbarung vorliege und demzufolge auch keine Entgeltlichkeit anzunehmen sei.

502

Gewährt der Anteilsinhaber der Körperschaft ein langfristiges unverzinsliches Darlehen und wird das unverzinsliche Darlehen auf Ebene des Anteilsinhabers aufgrund der Unverzinslichkeit aufwandswirksam wertberichtigt, stellt diese Wertberichtigung keine Betriebsausgabe, sondern eine Einlage gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 dar. Es ist nämlich davon auszugehen, dass ein Fremder der Körperschaft im Zeitpunkt der

Darlehensgewährung nur einen um die Höhe der Wertberichtigung verminderten Betrag ausgezahlt hätte, um den vereinbarten Rückzahlungsbetrag zurückzuerhalten. Dementsprechend erhöht die Wertberichtigung auf Ebene des Anteilsinhabers gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 die Anschaffungskosten seiner Beteiligung an der Körperschaft (siehe Rz 497), bei der Körperschaft wird die Einlage steuerlich nicht erfasst (siehe Rz 498) und erhöht das Evidenzkonto gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988.

Wird das unverzinsliche Darlehen laufend rückgezahlt, ist der Rückzahlungsbetrag in einen Zins- und in einen Tilgungsteil aufzuteilen. Der Zinsteil stellt eine Einlagenrückzahlung dar, der Tilgungsteil reduziert die Forderung auf Ebene des Anteilsinhabers bzw. die Verbindlichkeit auf Ebene der Körperschaft.

Wird das unverzinsliche Darlehen endfällig rückgezahlt, stellt der Rückzahlungsbetrag in Höhe der Wertberichtigung eine Einlagenrückzahlung dar.

Beispiel:

Die Muttergesellschaft gewährt ihrer Tochtergesellschaft ein unverzinsliches Darlehen in Höhe von 70 Mio. Euro, die Tilgung erfolgt endfällig nach zehn Jahren. Die Muttergesellschaft nimmt – einer fremdüblichen Verzinsung entsprechend – in ihrem unternehmensrechtlichen Jahresabschluss eine Wertberichtigung der Darlehensforderung im Ausmaß von 30 Mio. Euro vor. Im zehnten Jahr erfolgt die Rückzahlung der 70 Mio. Euro.

Im Jahr der Darlehensgewährung hat die Muttergesellschaft die Anschaffungskosten an der Tochtergesellschaft um 30 Mio. Euro zu erhöhen, bei der Tochter erhöht sich das Evidenzkonto gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 um diesen Betrag. Im Jahr der Darlehensrückzahlung liegt eine Einlagenrückzahlung in Höhe von 30 Mio. Euro vor.

503

Im Gegensatz zu Nutzungsüberlassungen im Inland ist bei Auslandssachverhalten jedenfalls eine Versteuerung im Inland sicherzustellen. Bei grenzüberschreitenden Nutzungsüberlassungen (zB im konzerninternen Dienstleistungsverkehr) ist als innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Umsetzung einer OECD-konformen Verrechnungspreiskorrektur § 6 Z 6 EStG 1988 heranziehbar. Bei der gesetzlichen Anordnung, dass eine Bewertung mit dem Fremdpreis zu erfolgen hat, bezieht § 6 Z 6 EStG 1988 ausdrücklich auch Fremdpreise für "sonstige Leistungen" mit ein. Die "sonstige Leistung" einer Darlehensgewährung ist demnach gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 in OECD-konformer Interpretation durch Ansatz von fremdüblichen Zinsen zu bewerten.

11.2.4 Verdeckte Einlagen

504

Verdeckte Einlagen sind alle nicht ohne weiteres als Einlagen erkennbare Zuwendungen (Vorteilseinräumungen) einer an der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten

Person, die von einer dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Person, nicht gewährt würden. Im Falle einer Wirtschaftsgutübertragung liegt eine faktische Sacheinlage durch Eigentumsübergang auf die Körperschaft vor. Bei der verdeckten Sacheinlage erhält die Körperschaft vom Anteilsinhaber Geld oder körperliche oder unkörperliche Wirtschaftsgüter aus gesellschaftlichem Anlass (societatis causa).

505

Bei der indirekt verdeckten Sacheinlage, die im wörtlichen Sinne durch ein Rechtsgeschäft verdeckt wird, ist der rechtsgeschäftliche Vorgang vom gesellschaftsrechtlichen zu trennen. Verkauft ein Anteilsinhaber einer Körperschaft ein Wirtschaftsgut zu einem unangemessen niedrigen Preis, sind die Anschaffungskosten der Körperschaft auf den gemeinen Wert zu erhöhen; in Höhe der Differenz zum gemeinen Wert ist eine Einlage anzunehmen.

Veräußert die Körperschaft an einen Anteilsinhaber ein Wirtschaftsgut zu einem überhöhten Preis, wird die Körperschaft aus gesellschaftsrechtlichen Gründen bereichert. In Höhe der Differenz zwischen gemeinem Wert des Wirtschaftsguts und Veräußerungspreis ist eine Einlage anzusetzen.

506

Der gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht eines Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner Gesellschaft stellt hinsichtlich des werthaltigen Teils der Forderung eine Einlage dar (VwGH 26.05.1998, 94/14/0042), soweit die Kreditgewährung nicht insgesamt als indirekt verdeckte Einlage anzusehen und § 8 Abs. 1 KStG 1988 daher nicht anwendbar ist. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam. Da Einlagen als Tauschvorgänge iSd § 6 Z 14 EStG 1988 anzusehen sind, ist der gemeine Wert des eingebrachten Vermögens(teiles) für die Bewertung sowohl beim Gesellschafter als auch bei der Gesellschaft ausschlaggebend. § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG 1988 stellt klar, dass bei nur teilweise werthaltigen Forderungen aus der Sicht der Gesellschaft ein Doppelvorgang stattfindet. Einerseits erfolgt die Einlage des werthaltigen Forderungsteiles und andererseits entsteht ein Ertrag aus dem Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil. Dieser Ertrag aber ist bei der Gewinnermittlung steuerwirksam. Siehe dazu auch das Beispiel in EStR 2000 Rz 2599.

507

Hat eine Zuwendung des Anteilsinhabers an die Körperschaft nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber, sondern im Gesellschaftsverhältnis, ist die Leistung ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung (zB als Darlehen oder stille Beteiligung) als verdeckte Einlage anzusehen.

508

Eine unklare Vertragsgestaltung, nämlich keine Vereinbarung über Rückzahlung bzw. Verzinsung, sind Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliegt (VwGH 28.4.1999, 97/13/0068).

509

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen, andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden.

Der VwGH hat für die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber in seiner so genannten Angehörigenjudikatur (VwGH 10.7.1996, 94/15/0114; VwGH 23.10.1997, 94/15/0160) folgende Formel entwickelt:

Bei Begründung einer vertraglichen Beziehung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber ist in erster Linie zu beachten, dass der Vertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen klaren und eindeutigen Inhalt hat und hinsichtlich der Konditionen dem Fremdvergleich standhält.

510

Besserungsvereinbarungen können ebenfalls zu verdeckten Einlagen führen. Unter Besserungsvereinbarungen sind Vereinbarungen zu verstehen, wonach ein Kapitalnehmer mit Kapital ausgestattet wird, das er dem Kapitalgeber nur im Fall seiner "Besserung" zurückzahlen muss. Die "Besserung" kann dabei als (Wieder-)Eintritt in die Gewinnzone bzw. als Erreichen bestimmter betriebswirtschaftlicher Parameter (zB Erreichen einer bestimmten Eigenkapitalquote) definiert sein. Die Hingabe des Kapitals kann im Wesentlichen in Form einer betrieblich veranlassten Kapitalhingabe, eines Forderungsnachlasses oder einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Hingabe von Kapital an Körperschaften erfolgen (siehe EStR 2000 Rz 2382 bis 2388, 2452).

Wird einer Körperschaft von einem ihrer Anteilsinhaber Besserungskapital im Wege einer Kapitalhingabe oder eines Forderungsnachlasses aus gesellschaftsrechtlichen Gründen zugeführt, kann eine steuerneutrale verdeckte Einlage vorliegen.

511

Vorteilsgewährungen zwischen Schwestergesellschaften (Gesellschaften, deren Anteile unmittelbar oder mittelbar in einer Hand vereinigt sind oder bei denen eine Mehrheit von Gesellschaftern im gleichen Beteiligungsverhältnis beteiligt ist), führen bei der

vorteilsgewährenden Körperschaft steuerrechtlich zunächst stets zur Annahme verdeckter Ausschüttungen an den oder die beherrschenden Anteilsinhaber und in der Folge zu verdeckten Einlagen zugunsten der vorteilsempfangenden Schwester-Körperschaft (VwGH 30.5.1995, 91/13/0248, 91/13/0250; siehe weiters Rz 593). Zu einer verdeckten Einlage kommt es aber nur, wenn der Gegenstand der Vorteilsgewährung ein einlagefähiges Wirtschaftsgut ist.

11.2.5 Mittelbare Einlagen

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 des BMF vom 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017).

11.2.6 Einlagenrückzahlungen (§ 4 Abs. 12 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 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017.

11.2.7 Mitgliedsbeiträge

514

Beiträge sind Zuwendungen der Mitglieder an eine Körperschaft in ihrer Eigenschaft als Mitglieder, die der laufenden Abdeckung des Aufwandes der Körperschaft dienen.

Dabei sind echte und unechte Mitgliedsbeiträge zu unterscheiden. Gemischte Beiträge liegen vor, wenn ein einheitlicher Mitgliedsbeitrag sowohl für allgemeine Aufgaben der Körperschaft als auch für die Erbringung konkreter Gegenleistungen erhoben wird.

11.2.7.1 Echte Mitgliedsbeiträge

515

Echten Mitgliedsbeiträgen liegt keine konkrete Gegenleistung der Körperschaft (des Vereines) zu Grunde. Sie sind vom Mitglied ungeachtet der Inanspruchnahme von Leistungen der Körperschaft zu entrichten.

Siehe weiters VereinsR 2001 Rz 432 und 433 und die dort angeführten Beispiele.

11.2.7.2 Unechte Mitgliedsbeiträge

516

Beiträge, denen eine konkrete Gegenleistung der Körperschaft an den Beitragszahler gegenübersteht, sind unechte Mitgliedsbeiträge. Unechte Mitgliedsbeiträge liegen tendenziell (widerlegbare Vermutung) bei Körperschaften vor, die die wirtschaftlichen Belange ihrer Mitglieder fördern.

Siehe auch VereinsR 2001 Rz 434 bis 437 und die dort angeführten Beispiele.

Unechte Mitgliedsbeiträge fallen nicht unter § 8 Abs. 1 KStG 1988 und führen, wenn der Leistungsaustausch einen Einkunftstatbestand des § 2 EStG 1988 erfüllt, zur Steuerpflicht.

11.2.8 ABC der Einlagen und Beiträge

Alineare Einlagen

517

Leisten nicht sämtliche Anteilsinhaber Einlagen, ändert dies nichts an der Einlagenwirkung.

Anteilige Einlage

518

Veräußert der Anteilsinhaber der Körperschaft ein Wirtschaftsgut zu einem unangemessen niedrigen Preis, ist in Höhe der Differenz zum gemeinen Wert anteilig eine Einlage anzunehmen (VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 93/14/0188).

Baukostenzuschüsse

519

Ist die Leistung eines Baukostenzuschusses für Stromlieferungen im Gesellschaftsverhältnis begründet, ist von einer Einlage in die Körperschaft auszugehen (VwGH 18.12.1996, 94/15/0168).

Besserungskapital

520

Eine im Gesellschaftsverhältnis begründete Hingabe von Besserungskapital kann ebenso wie ein Forderungsnachlass aus gesellschaftsrechtlichen Gründen eine verdeckte Einlage darstellen. Siehe weiters Rz 504 bis 511.

Forderungsverzicht

521

Wird in keiner Weise aufgezeigt, auf Grund welcher objektivierbaren Umstände eine gesellschaftsrechtliche Ursache für einen zunächst als betrieblich veranlasst behandelten Forderungsverzicht anzunehmen wäre, liegt weder ein Verfahrensmangel noch Rechtswidrigkeit vor, wenn die Behörde das Vorliegen einer Einlage nicht als gegeben annimmt (VwGH 15.12.1994, 93/15/0008).

Ob ein Forderungsausfall bzw. ein Forderungsverzicht betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, hängt maßgeblich davon ab, ob die Maßnahmen auch einander fremd gegenüberstehende Personen gesetzt hätten. Siehe auch Rz 506.

Kapitalausstattung

522

Eine Einlage liegt vor, wenn das Interesse des Anteilsinhabers an einer entsprechenden Kapitalausstattung der Körperschaft vorliegt (VwGH 21.1.1987, 86/13/0145).

Leistungsbeziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft

523

Ein eine wirtschaftliche Einheit betreffender Vertrag kann nicht derart zerlegt werden, dass ein Teil der Gegenleistung der Tochtergesellschaft als zu hoch und somit als verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft beurteilt wird und der verbleibende Teil dieser

Gegenleistung als zu gering und deshalb als verdeckte Einlage der Muttergesellschaft angesehen wird (VwGH 16.12.1998, 93/13/0257).

Mittelbare Einlage

524

Wird eine Einlage von einer dem Anteilsinhaber nahe stehenden Person geleistet, ist im ersten Schritt von einer Zuwendung an den Anteilsinhaber und im zweiten Schritt von einer Einlage des Anteilsinhabers in die Körperschaft auszugehen.

Nicht behobene Dividenden

525

Die Vereinnahmung einer vom Genossenschafter nicht behobenen und somit verfallenen Dividende durch die Genossenschaft ist eine Zuwendung des Genossenschafters mit Einlagencharakter und vermehrt nicht den steuerpflichtigen Gewinn (VwGH 13.9.1978, 2001/76, 1593/78). Dies gilt in gleicher Weise für Kapitalgesellschaften.

Rückgriffsanspruch

526

Wird ein unternehmensrechtlicher Rückgriffsanspruch einer bewirkten verdeckten Ausschüttung, die die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen ausgelöst hat, durchgesetzt, liegt eine Einlage in die Körperschaft vor (VwGH 21.12.1993, 93/14/0216).

Schwestergesellschaft

527

Zur Vorteilsgewährung an eine Schwestergesellschaft siehe Rz 511.

Stille Beteiligung

528

Die Vermögenszuwendung ist dahin zu untersuchen, ob die Zuwendung nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Die Veranlassung durch eine schuldrechtliche Beziehung darf nur angenommen werden, wenn festgestellt wird, dass ein fremder Dritter unter den gleichen Bedingungen eine stille Beteiligung eingegangen wäre. Andernfalls ist die Leistung, ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen oder stille Beteiligung, als verdeckte Einlage anzusehen (VwGH 25.6.1997, 94/15/0118).

Hat die Einlage eines unechten stillen Gesellschafters objektiv nur den wirtschaftlichen Erfolg, Eigenkapital des Inhabers des Unternehmens (GmbH) zu ersetzen, ist die Einlage als verdecktes Stammkapital der GmbH zu betrachten (VwGH 18.10.1989, 88/13/0180).

Unterpreisige Übertragung einer Beteiligung

529

Die unterpreisige Übertragung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch den Beteiligten auf eine andere Kapitalgesellschaft, bei welcher der Übertragende ebenfalls beteiligt ist, stellt in der Differenz zwischen Abtretungspreis (Nennwert) und tatsächlichem Wert der Anteile (gemeiner Wert) eine verdeckte Einlage dar (VwGH 5.10.1994, 94/15/0036; VwGH 27.1.2000, 97/15/0193).

Verdecktes Grund- oder Stammkapital

530

Bei einer Darlehensgewährung durch den Anteilsinhaber an seine Körperschaft bewirkt eine nicht fremdübliche Vertragsgestaltung (keine Besicherung, abgegebene Nachrangigkeitserklärung, fehlende Schriftlichkeit, nur später verfasste Aktennotiz, dass Rückzahlung erst nach drei Jahren verzinst werden soll) die Behandlung als verdecktes Stammkapital (VwGH 14.12.2000, 95/15/0127).

Hat eine Zuwendung des Anteilsinhabers an die Körperschaft nach ihrem inneren Gehalt ihre Ursache nicht in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen diesen, sondern im Gesellschaftsverhältnis, ist die Leistung ungeachtet einer allfälligen Bezeichnung als Darlehen oder stille Beteiligung als verdeckte Einlage anzusehen. Eine unklare Vertragsgestaltung, nämlich keine Vereinbarung über Rückzahlung bzw. Verzinsung, sind Anhaltspunkte dafür, dass kein echtes Gesellschafterdarlehen, sondern eine eigenkapitalersetzende Zuwendung vorliegt, wobei in diesem Fall nicht relevant ist, ob nach betriebswirtschaftlichen Gründen die Zufuhr von Eigenkapital geboten war (VwGH 28.4.1999, 97/13/0068).

531

Ersetzt ein Darlehen Eigenkapital, wird die Verbindlichkeit der Körperschaft gegenüber dem Anteilsinhaber steuerlich nicht anerkannt. Es muss aber (bei Vorliegen einer dem Fremdvergleich standhaltenden Darlehensvereinbarung) eindeutig erwiesen sein, dass die Zufuhr von Eigenkapital wirtschaftlich geboten wäre und das Darlehen dieses erforderliche Eigenkapital ersetzt (VwGH 20.4.1982, 81/14/0195). Dass die Körperschaft das Darlehen zu gleichen Bedingungen woanders nicht bekommen hätte, reicht für die Annahme von verdecktem Eigenkapital nicht aus. Es müssen besondere Umstände dafür sprechen, dass die Darlehenshingabe objektiv den wirtschaftlichen Erfolg hat, Eigenkapital zu ersetzen. Für das Vorliegen der besonderen Umstände ist der Zeitpunkt der Darlehenszuzählung maßgebend. Verdecktes Eigenkapital ist auch dann nicht anzunehmen, wenn die Körperschaft die in der Wirtschaft übliche Eigenkapitalquote aufweist (VwGH 23.10.1984, 83/14/0257). In diesen beiden Fällen kommt es sehr wohl auf die Eigenkapitalsituation der Körperschaft an.

Ein proportionaler Zuschuss der Anteilsinhaber im Verhältnis ihrer Beteiligung spricht für verdecktes Stammkapital (VwGH 4.3.1983, 81/17/0102).

532

Darlehen einer dem Anteilsinhaber nahestehenden Person, die nicht beteiligt ist, können nur dann als verdecktes Eigenkapital behandelt werden, wenn der Anteilsinhaber diese Maßnahme veranlasst (VwGH 18.12.1990, 89/14/0133, 89/14/0134).

Verzicht auf Pensionszusage

533

Verzichtet ein Anteilsinhaber gegenüber seiner Körperschaft auf eine bloße Pensionsanwartschaft, liegt keine Einlage vor, sondern es ergibt sich in Höhe der wegfallenden Rückstellung bei der Körperschaft ein steuerpflichtiger Ertrag. Wird allerdings auf einen bereits entstandenen Pensionsanspruch verzichtet, liegt eine Einlage vor.

Zinsenlose Überlassung von Geld

534

Der von einem Anteilsinhaber einer Körperschaft gewährte Vorteil, ein Darlehen zinsenlos nutzen zu können, ist steuerrechtlich kein einlagefähiges Wirtschaftsgut.

Zinslose Überlassung von Geld ins Ausland

535

Gewährt eine österreichische Muttergesellschaft ihrer ausländischen Tochtergesellschaft ein Darlehen, sind von der Tochtergesellschaft fremdübliche Zinsen zu leisten; in der zinslosen Überlassung ist daher eine sonstige Leistung gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 zu sehen, die durch den Ansatz fremdüblicher Zinsen zu bewerten ist.

Zuschuss zur Verlustabdeckung

536

Die Zuführung von Mitteln an die Körperschaft durch den Anteilsinhaber ist grundsätzlich als Einlage anzusehen, die beim Anteilsinhaber als Einkommensverwendung zunächst steuerneutral ist und im Falle der Zugehörigkeit der Gesellschaftsbeteiligung zu einem Betriebsvermögen im Wert der Beteiligung aktiviert ausgewiesen werden muss. Dies gilt auch für den Fall der Verlustabdeckung, da es in der Folge, unter Umständen schon bei der Bilanzierung des Zuwendungsjahres, bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung zu einem abzugsfähigen Aufwand kommen kann (VwGH 29.4.1992, 90/13/0228, 90/13/0229).

12. Einkommensverwendung (§ 8 Abs. 2 bis 4 KStG 1988)

12.1 Allgemeines

537

Einkommensverwendung ist bei personenbezogenen Körperschaften hauptsächlich die steuerneutrale Aufteilung des Einkommens auf die Anteilsinhaber, im Übrigen der Einsatz für nicht der Einkommenserzielung dienende Maßnahmen. Analog zum Einkommensteuerrecht können Maßnahmen der Einkommensverwendung die Ermittlung des Einkommens von Körperschaften nicht beeinflussen, soweit das Gesetz nicht Ausnahmen davon vorsieht. Anteilsinhaber sind die Personen, welche die Körperschaft mit Kapital ausstatten und dafür einen Anteil am Gewinn, oder im Falle der Liquidation am Vermögen der Körperschaft haben.

Typische Anteilsinhaber sind:

- bei einer GmbH die Gesellschafter
- bei einer Aktiengesellschaft die Aktionäre
- bei einer Genossenschaft die Genossenschafter

538

Von einer Einkommensverteilung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 kann nur gesprochen werden, wenn sie gesellschaftsrechtlich motiviert ist, dh. wenn der Empfänger ein Anteilsinhaber ist oder eine eigentümerähnliche Position besitzt (siehe Rz 542 bis 548).

Die Einkommensverteilung kann in Form von

- offenen Ausschüttungen (siehe Rz 549 bis 561)
- verdeckten Ausschüttungen (siehe Rz 562)
- Entnahmen (siehe Rz 542 bis 548) oder
- in anderer Weise

auftreten.

539

Offene Ausschüttungen sind bei Vorliegen von Gewinnverteilungsbeschlüssen von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften anzunehmen (siehe Rz 549 bis 561).

Unter verdeckten Ausschüttungen versteht man alle vermögenswerten Vorteile, die eine Körperschaft dem Anteilsinhaber oder einem ihm nahe Stehenden nur deshalb gewährt, weil

er Beteiligter der Körperschaft ist und die sie einem anderen Vertragspartner in dieser Form nicht gewähren würde (siehe Rz 562).

Als Entnahmen wird auch bei Körperschaften im Allgemeinen der Vermögenstransfer vom Betriebsvermögen in den außerbetrieblichen Bereich verstanden. Ein weiterer Anwendungsbereich kann in Vermögenszuwendungen von eigentümerlosen Körperschaften gesehen werden, soweit nicht eine verdeckte Ausschüttung denkbar ist (siehe Rz 543).

540

Jeder Akt der Einkommensverwendung, der nicht unter die drei ersten Tatbestände subsumiert werden kann, fällt unter Einkommensverwendung in „anderer Weise". Darunter sind etwa Spenden und Aufwendungen im Sinne des § 12 KStG 1988 zu verstehen. Unter welchen der vier Tatbestände ein Vorgang fällt, spielt nur eine untergeordnete Rolle. Die steuerlichen Folgen sind grundsätzlich bei allen vier Tatbeständen die gleichen. Der einzige Unterschied zwischen Entnahme und verdeckter Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft ist der Bewertungsmaßstab. Während bei der Entnahme der Teilwert zum Ansatz kommt, ist der verdeckten Ausschüttung ein Fremdvergleichsmaßstab zu Grunde zu legen.

541

Von der Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Einlagenrückzahlung sowie die Verteilung des Vermögens im Wege der Liquidation zu unterscheiden.

- Einlagenrückzahlungen sind steuerneutrale Zuwendungen aus dem Eigenkapital der Körperschaft außerhalb von steuerlichen Ausschüttungen, die an Personen in ihrer Eigenschaft als Anteilsinhaber erfolgen (siehe Rz 513). Hinsichtlich der Abgrenzung zur Ausschüttungsfiktion des § 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 siehe Rz 560.
- Liquidation ist die Auflösung und Abwicklung einer Körperschaft nach § 19 KStG 1988. Gewinnausschüttungen aus Wirtschaftsjahren, die in den Abwicklungszeitraum fallen, sind nicht möglich und sind als Vorwegverteilung des Abwicklungsergebnisses zu behandeln. Näheres siehe Rz 1447.

12.2 Entnahmen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988

12.2.1 Entnahmen als Einkommensverwendungstatbestand

542

Als Entnahmen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind einerseits jene im Sinne des § 6 Z 4 EStG 1988, andererseits Einkommensverwendungstatbestände anzusehen, die üblicherweise nicht als Ausschüttungen in Betracht kommen. Diese Entnahmen betreffen Vorteilsgewährungen und Zuwendungen von eigentümerlosen Körperschaften, bei denen

eine offene Gewinnausschüttung begrifflich nicht denkbar ist, wohl aber auch der Begriff der verdeckten Ausschüttung Anwendung finden kann. Eigentümerlose Körperschaften im engeren Sinn sind:

- Sparkassen
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit
- Vereine
- Anstalten
- Stiftungen
- Fonds
- Betriebe gewerblicher Art.

543

Sollte eine eigentümerlose Körperschaft Vorteile an dritte Personen gewähren, ist zu überprüfen, ob die Vorteilsgewährung betrieblich bedingt ist. Ist diese Vorteilszuwendung nicht betrieblich bedingt, ist sie nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Eine derartige Vorteilsgewährung ist entweder als verdeckte Ausschüttung oder als Entnahme zu behandeln. Eine Behandlung als verdeckte Ausschüttung sowie die Qualifikation des Vorteilsempfängers als Empfänger einer verdeckten Ausschüttung ist nur denkbar, wenn der Vorteilsempfänger der eigentümerlosen Körperschaft nahe steht und ihm eine eigentümerähnliche Stellung zukommt. Eigentümerähnliche Stellung haben zB die Gemeinde gegenüber der Gemeindesparkasse oder einem Gemeindefonds mit Rechtspersönlichkeit, das Land gegenüber einer Hypothekenbank, der Bund gegenüber einer Bundesanstalt mit Rechtspersönlichkeit. Bei personenbezogenen juristischen Personen (zB Kapitalgesellschaften) ist die eigentümerähnliche Stellung enger auszulegen. Es liegt zB keine eigentümerähnliche Stellung bei Hauptgläubigern oder stillen Gesellschaftern vor, auch wenn sie einen beherrschenden Einfluss auf die Körperschaft ausüben.

12.2.1.1 Einkommensverwendung bei Sparkassen, bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit und bei Vereinen

544

Bei Sparkassen ist die Haftungsgemeinde als eigentümerähnliche Person anzusehen, auch wenn kein Gesellschaftsverhältnis vorliegt. Vorteilszuwendungen einer Sparkasse an die Haftungsgemeinde stellen eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn ein entsprechender Einfluss auf die Geschäftsführung besteht (VwGH 30.4.1965, 2325/63).

545

Bei Vereinen sind zB Funktionäre des Vereines als eigentümerähnliche Personen anzusehen. Erhalten Funktionäre eine Vorteilsgewährung, kommen beim Verein die Vorschriften der verdeckten Ausschüttung sinngemäß zur Anwendung (siehe Rz 966 und VereinsR 2001 Rz 341 und 342).

12.2.1.2 Einkommensverwendung bei Anstalten, Stiftungen und Fonds

546

Der Stifter bzw. der Anstaltsgründer haben eine eigentümerähnliche Stellung gegenüber der Körperschaft. Gleiches gilt für die die Stiftung bzw. die Anstalt organisatorisch und wirtschaftlich beherrschenden Personen. Eine Vorteilszuwendung an diese Personen kann unter besonderen Umständen zu einer verdeckten Ausschüttung führen.

12.2.1.3 Einkommensverwendung bei Betrieben gewerblicher Art

547

Die Trägerkörperschaft eines Betriebes gewerblicher Art hat eine eigentümerähnliche Position gegenüber dem Betrieb gewerblicher Art. In der Stellung der Trägerkörperschaft zum Betrieb gewerblicher Art ist eine Beziehung zu sehen, die jener des Alleingesellschafters zur Kapitalgesellschaft entspricht (siehe Rz 64 bis 88). Offene und verdeckte Vorteilszuwendungen des Betriebes gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft sind als verdeckte Ausschüttung zu erfassen. Siehe auch VwGH 15.10.1954, 2979/52, VwGH 28.4.1964, 2151/62 und VwGH 17.2.1988, 86/13/0174; VwGH 25.1.2001, 2000/15/0224, 0225.

12.2.2 Entnahmen als Maßnahme des Betriebsvermögensvergleiches

548

Siehe Rz 429 und 430 sowie Rz 435 bis 437.

12.3 Ausschüttungen

12.3.1 Offene Ausschüttungen

549

Eine offene Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die körperschaftsteuerlich unbeachtliche Verteilung des Einkommens auf Grund von Gewinnverteilungsbeschlüssen oder gesetzlichen Gewinnverteilungsregeln auf die Anteilsinhaber. Die offene Ausschüttung ist für die ausschüttende Körperschaft der typische Einkommensverwendungstatbestand. Sie ist immer steuerneutral und darf daher den Gewinn der ausschüttenden Körperschaft nicht schmälern. Als offene Ausschüttungen gelten

- die Gewinnverwendung gemäß § 104 AktG (siehe Rz 553),
- die Verteilung des Reingewinnes gemäß § 35 GmbHG (siehe Rz 553),

- die Ergebnisverwendung gemäß § 27a GenG (siehe Rz 554),
- die Ausschüttungen von Agrargemeinschaften (siehe Rz 555 und 556),
- die Ausschüttungen auf Substanzgenussrechte (siehe Rz 557),
- die Ausschüttungen auf Partizipationskapital (siehe Rz 558),
- die genossenschaftlichen Rückvergütungen (siehe Rz 559),
- die Ausschüttungsfiktionen (siehe Rz 560).

Gewinnausschüttungen abweichend von den Beteiligungsverhältnissen (alineare Gewinnausschüttungen) müssen gesellschaftsvertraglich gedeckt und wirtschaftlich begründet sein.

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 ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist; Kapitalertragsteuer gemäß § 27a Abs. 1 zweiter Teilstrich EStG 1988 in Höhe von 27,5% [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 27,5% (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. Bei Aktivierung latenter Steuern gemäß § 198 Abs. 9 UGB 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).

552

Die formellen Voraussetzungen für das Vorliegen von offenen Ausschüttungen sind in den einzelnen unternehmensrechtlichen bzw. gesellschaftsrechtlichen Gesetzen geregelt. Mit der Beschlussfassung über die Gewinnverteilung entsteht für die Gesellschafter ein klagbarer Anspruch auf die Gewinnanteile. Ein Abgehen von diesen Formalvoraussetzungen bleibt steuerlich ohne Relevanz, da jede Art der Ausschüttung sowohl bei der ausschüttenden Körperschaft (steuerneutral) als auch beim Empfänger der Ausschüttung (idR Abgeltungswirkung bzw. Beteiligungsertragsbefreiung) die gleichen steuerlichen Konsequenzen nach sich zieht.

12.3.1.1 Kapitalanteile

553

Unter Kapitalanteilen versteht man Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, das sind Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

- Aktiengesellschaft:

  Die Gewinnverwendung der AG ist im § 104 AktG geregelt. Demnach obliegt die Beschlussfassung über die Verwendung des Bilanzgewinnes alljährlich der Hauptversammlung der Aktionäre. Die Hauptversammlung ist dabei an den vom Vorstand mit Billigung des Aufsichtsrates festgestellten Jahresabschluss und den darin aufscheinenden verteilungsfähigen Gewinn gebunden. Sie ist zwar bei ihrem Gewinnverwendungsbeschluss nicht an den Vorschlag des Vorstandes gebunden, unterliegt aber in Bezug auf den Inhalt des Verwendungsbeschlusses den durch Gesetz, Satzung oder Vertrag auferlegten Beschränkungen. Sofern die Hauptversammlung auf Grund der Satzung der AG dazu ermächtigt ist, kann sie daher den Reingewinn ganz oder auch teilweise von der Verteilung ausschließen.

- Gesellschaft mit beschränkter Haftung:

  Die Gewinnverteilung der GmbH ist in den §§ 35 und 82 GmbHG geregelt. Nach § 35 GmbHG obliegt die Beschlussfassung über die Verteilung des Bilanzgewinnes jährlich der Generalversammlung der Gesellschafter, sofern dies im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich der Beschlussfassung der Gesellschafter vorbehalten ist. Dieser Vorbehalt ist

in den meisten Gesellschaftsverträgen enthalten. Bei Fehlen gesellschaftsvertraglicher Regelungen über die Gewinnverteilung ist nach § 82 Abs. 2 GmbHG der gesamte Gewinn an die Gesellschafter nach dem Verhältnis der eingezahlten Stammeinlagen auszuschütten. In diesem Fall gilt die Verteilung des Jahresgewinnes mit der Feststellung des Jahresabschlusses (§ 35 Abs. 1 Z 1 GmbHG) als beschlossen, soweit nichts Gegenteiliges beschlossen wird. Im Gesellschaftsvertrag können auch eigene Gewinnverteilungsregeln aufgestellt werden (Zuweisung bestimmter Gewinnquoten zu Rücklagen, Gewinnbeteiligung der einzelnen Gesellschafter nach eigenen Regeln usw.).

12.3.1.2 Genossenschaftsanteile

554

Die Genossenschaft dient als Verein mit nicht geschlossener Mitgliederzahl im Wesentlichen der Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder. Dieser im § 1 GenG normierte Förderungsauftrag ist Hauptzweck der Genossenschaft. Zum Unterschied zu den Kapitalgesellschaften ist die Gewinnerzielung hintangestellt und bloßer Nebenzweck zur im Wirtschaftsleben unerlässlichen Reservenbildung. Daher enthält das GenG über die Gewinnverwendung keine genauen Regeln. Grundsätze darüber hat nach § 5 Z 6 GenG bereits der Genossenschaftsvertrag zu enthalten.

Als Möglichkeiten der Gewinnverwendung kommen in Betracht: Dotierung von Rücklagen (Reservefonds), Vortrag auf neue Rechnung, Rückvergütungen und Ausschüttung einer Dividende auf die Geschäftsanteile. Die Satzungen der Genossenschaften enthalten vielfach Bestimmungen, dass vor jeder Ausschüttung die satzungsgemäße Rücklage zur Stärkung der Eigenkapitalbasis zu dotieren ist. Der ab 40 Mitarbeitern zwingend einzurichtende Aufsichtsrat prüft neben den vom Vorstand erstellten Jahresrechnungen und Bilanzen auch die Vorschläge zur Gewinnverwendung und erstattet darüber alljährlich der Generalversammlung der Genossenschaft Bericht. Diese entscheidet gemäß § 27a GenG über die Ergebnisverwendung.

12.3.1.3 Agrargemeinschaftliche Anteile

555

Die an der Agrargemeinschaft (siehe Rz 120 bis 129) Beteiligten sind berechtigt, aus den von der Agrargemeinschaft zu verwaltenden (agrargemeinschaftlichen) Grundstücken in der von der jeweiligen Rechtsgrundlage der Agrargemeinschaft vorgesehenen Form Nutzen zu ziehen. Dies kann sowohl durch eigene Tätigkeit des einzelnen Beteiligten (zB Holzschlägerungsrecht, Recht auf Almauftrieb usw.) als auch durch gemeinschaftliche Bewirtschaftung mit Ausschüttung der Erträge an die Beteiligten erfolgen.

556

Wirtschaftlich ist dieses Anteilsrecht an Agrargemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit vergleichbar einem Genussrecht, mit dem das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationsgewinn der Agrargemeinschaft verbunden ist (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988). Die Ausschüttungen unterliegen daher als Genussrechte im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 1 lit. c EStG 1988 dem Kapitalertragsteuerabzug.

Ausschüttungen an Anteilsberechtigte stellen Einkommensverwendung dar.

Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Ausschüttungen von Agrargemeinschaften an Anteilsberechtigte siehe EStR 2000 Rz 5031 bis 5032 und 7723.

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.

12.3.1.5 Partizipationskapital

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 Versicherungsunternehmungen vor dem 1.1.2016 aufgenommenes Partizipationskapital 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.

12.3.1.6 Genossenschaftliche Rückvergütungen

559

Genossenschaftliche Rückvergütungen im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind vom Jahreserfolg und dem Jahresumsatz aus dem Mitgliedergeschäft abhängige Vergütungen, die dem Genossenschafter nach Maßgabe seiner mit der Genossenschaft im Mitgliedergeschäft getätigten Umsätze im Nachhinein zukommen. Sie sind nicht vom Ausmaß der Kapitalbeteiligung abhängig. Rückvergütungen von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften qualifiziert § 8 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 grundsätzlich als steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung. Näheres zu den Erscheinungsformen der Rückvergütungen siehe Rz 1404 bis 1414, zur Vorteilszuwendung in Form der aktiven Preispolitik siehe Rz 1403, zur Abgrenzung von den Rabatten siehe Rz 1410 bis 1413.

12.3.1.7 Ausschüttungsfiktionen

560

Als offene Ausschüttung gelten auch die Ausschüttungsfiktionen. Unter diesem Sammelbegriff sind in verschiedenen Gesetzen geregelte Tatbestände zusammengefasst, denen gemeinsam ist, dass ein der Ausschüttung gleichgestellter Vorgang besteuert wird. IdR erfolgt in der Vermögenssphäre des Gesellschafters eine Endbesteuerung. In der Gesellschaft selbst bleiben die Vorgänge erfolgsneutral. Zu den Ausschüttungsfiktionen zählen

- die ordentliche Kapitalherabsetzung innerhalb der Bindungsfrist nach einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988); siehe EStR 2000 Rz 6907 ff,
- die Umwandlung nach Art. II UmgrStG, soweit „entnahmefähiges" Kapital in der umzuwandelnden Gesellschaft vorhanden ist; als an die Rechtsnachfolger ausgeschüttet gilt danach der Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerlichen Umwandlungskapital der umzuwandelnden Körperschaft am Umwandlungsstichtag und dem Einlagenstand des Einlagenevidenzkontos gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 (§ 9 Abs. 6 UmgrStG idF AbgÄG 2012) siehe UmgrStR 2002 Rz 544 ff,

- bei Umwandlungen und Einbringungen durch bare oder unbare Entnahmen entstehendes (oder sich erhöhendes) negatives Einbringungskapital (§ 18 Abs. 2 Z 1 UmgrStG); siehe UmgrStR 2002 Rz 972b ff,
- bei sämtlichen Importverschmelzungen im Konzernverbund nach Art. I UmgrStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem steuerlichen Verschmelzungskapital der übertragenden Körperschaft zum Verschmelzungsstichtag und dem Einlagenstand des Einlagenevidenzkontos nach § 4 Abs. 12 EStG 1988, wenn die Gewinnanteile der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft oder einem konzernzugehörigen Unternehmen am Verschmelzungsstichtag dem Methodenwechsel gemäß § 10 Abs. 4 bzw. Abs. 5 KStG 1988 unterliegen würden (§ 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG idF AbgÄG 2012); siehe UmgrStR 2002 Rz 160e,
- die ausschüttungsgleichen Erträge nach § 186 Abs. 2 Z 1 InvFG 2011.

561

Bei den ausschüttungsgleichen Erträgen im Sinne des § 186 Abs. 2 Z 1 InvFG 2011 handelt es sich um die gesetzliche Fiktion einer Ausschüttung für steuerliche Zwecke. Unter diese Ausschüttungsfiktion fallen sämtliche ordentlichen Erträge eines Investmentfonds. Ein Investmentfonds ist ein in Wertpapieren bestehendes Sondervermögen, das in gleiche, in Wertpapieren verkörperte Anteile zerfällt, im Miteigentum der Anteilsinhaber steht und nach den Bestimmungen des InvFG gebildet wird. Der Fonds ist keine juristische Person, er unterliegt als solcher nicht der Körperschaftsteuer. Die Verwaltung der Fonds erfolgt durch körperschaftsteuerpflichtige Kapitalanlagegesellschaften. Näheres siehe Rz 113.

12.3.2 Verdeckte Ausschüttungen

562

Verdeckte Ausschüttungen sind alle nicht ohne weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen (Vorteile) einer Körperschaft an die unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden (zB VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 95/15/0065; VwGH 27.6.2012, 2008/13/0148).

Siehe dazu ausführlich Rz 565 bis 990.

12.4 Dividendengarantie (§ 8 Abs. 3 Z 3 KStG 1988)

563

Der Ersatz der Organschaftsbestimmungen des § 9 KStG 1988 durch die Gruppenbesteuerung führt zu keiner Änderung bei der steuerlichen Behandlung der Dividendengarantie. Ungeachtet ihrer künftigen steuerlichen Unwirksamkeit ist eine

Gewinngemeinschaft zivilrechtlich auch in Zukunft möglich. Sie schließt einen Minderheitsgesellschafter der Untergesellschaft aber von Ausschüttungen aus, sodass es weiterhin einer Regelung über die steuerliche Behandlung einer „Ersatzdividende" bedarf.

12.5 Sonderausgaben

564

In § 8 Abs. 4 KStG 1988 werden für den körperschaftsteuerlichen Bereich die Sonderausgabentatbestände abschließend geregelt.

Zu den einzelnen Bestimmungen siehe Rz 991 bis 1003.

13. Verdeckte Ausschüttungen

13.1 Begriff

13.1.1 Allgemeines

565

Auf Grund des Trennungsprinzips sind Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Gesellschaftern (Mitgliedern) steuerlich grundsätzlich anzuerkennen (siehe zB VwGH 23.2.2010, 2008/15/0097, VwGH 26.1.2011, 2007/13/0084 bzw. VwGH 28.4.2011, 2007/15/0031). Zuwendungen und andere Vermögensvorteile, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, dürfen aber die Einkommensermittlung nicht beeinflussen, auch wenn sie in die äußere Form schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen gekleidet werden (siehe zB VwGH 27.5.1999, 97/15/0067, 97/15/0068). Das Aufgreifen verdeckter Ausschüttungen trägt dem Grundsatz Rechnung, dass jeder Steuerpflichtige das von ihm erzielte Einkommen zu versteuern hat, es ist daher auch dann geboten, wenn es auf Empfängerebene nur zu einer Verlagerung der Besteuerungsgrundlage in eine andere Einkunftsart kommt.

566

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft zu Unrecht vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben. Unter einem Anteilsinhaber ist dabei ein Gesellschafter oder eine Person mit einer gesellschafterähnlichen Stellung zu verstehen. Die Zuwendung eines Vorteils an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahe stehende Person begünstigt wird (siehe zB VwGH 26.9.2000, 98/13/0107; VwGH 29.1.2003, 98/13/0055; VwGH 27.2.2008, 2004/13/0031; VwGH 23.4.2008, 2004/13/0106; VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020; VwGH 27.8.2008, 2008/15/0044; VwGH 4.2.2009, 2008/15/0167; VwGH 20.1.2010, 2007/13/0009; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0215; VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324; VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153 bzw. VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018).

Eine verdeckte Ausschüttung liegt auch dann vor, wenn eine Körperschaft einen Vorteil Außenstehenden gegenüber nicht unter den gleichen, günstigen Bedingungen zugestehen würde (siehe zB VwGH 13.10.1999, 96/13/0113; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013; VwGH 24.6.2010, 2006/15/0172; VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013; VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315 sowie VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018).

Beispiele:

- *Eine GmbH bestreitet aus ihrem Vermögen Privatausgaben des Anteilinhabers.*
- *Der Gesellschafter-Geschäftsführer erhält von seiner GmbH überhöhte Vergütungen für seine Tätigkeit.*
- *Eine GmbH gewährt dem Anteilsinhaber ein Darlehen zu unangemessen niedrigen Zinsen.*
- *Eine GmbH vermietet an den Anteilsinhaber ein Gebäude, ohne einen Mietzins zu verlangen.*

Der Begriff der Ausschüttung bringt zum Ausdruck, dass diese Einkommensverwendung unabhängig vom Vorliegen eines Gewinnes zu beachten (siehe VwGH 27.6.2012, 2008/13/0148) und nicht nur bei Kapitalgesellschaften denkbar ist.

13.1.2 Sinn und Zweck des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen

567

Die steuerliche Neutralisierung verdeckter Ausschüttungen dient der Entflechtung von betrieblich veranlassten Vorgängen einerseits und den durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorgängen andererseits (VwGH 29.1.1998, 96/15/0013). Offene und verdeckte Ausschüttungen von Körperschaften stellen gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 generell eine Verwendung erzielten Einkommens dar (siehe Rz 549 bis 562). Die damit verbundene Folge der Nichtberücksichtigung bei der Einkommensermittlung gilt auch für verdeckte Ausschüttungen.

Zweck des Aufgreifens verdeckter Ausschüttungen ist daher das Erfassen des objektiv richtigen steuerlichen Erfolges der Körperschaft. Nur Aufwendungen und Erträge, die durch den Betrieb veranlasst sind oder mit der Erzielung, Erhaltung und Sicherung der Einnahmen in Zusammenhang stehen, dürfen das Einkommen der Körperschaft beeinflussen.

Im Gegensatz zu offenen Ausschüttungen, deren Fremdfinanzierungskosten als Betriebsausgabe abzugsfähig sind (VwGH 19.12.2006, 2004/15/0122), sind derartige Aufwendungen bei verdeckten Ausschüttungen nicht abzugsfähig (VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069).

13.1.3 Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung

568

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung sind somit

- eine Eigentums- oder Nahebeziehung zu einer Körperschaft (siehe Rz 590 bis 599),
- das objektive Tatbild der Bereicherung des Anteilsinhabers oder einer ihm nahe stehenden Person zu Lasten der Körperschaft (siehe Rz 601 bis 606) und
- das subjektive Tatbild einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung (siehe Rz 607 bis 608).

569

Die verdeckte Ausschüttung setzt jedoch nicht voraus, dass die Vermögensminderung bei der Körperschaft zum Zufluss eines entsprechenden Vermögensvorteils beim Anteilsinhaber führt.

Daraus ist zu schließen, dass auf Ebene des Empfängers unabhängig von der Situation bei der Körperschaft eigenständig zu untersuchen ist, ob Einkünfte vorliegen oder nicht.

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist es ohne Bedeutung, welche Rechtsform der Anteilsinhaber aufweist (siehe zB VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; bei Körperschaften kommt jedoch in der Regel die Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 KStG 1988 zur Anwendung). Zudem ist es ohne Bedeutung, ob der Anteilsinhaber beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist oder ob der Sachverhalt, der die verdeckte Ausschüttung verursacht, im Inland oder im Ausland verwirklicht wurde.

13.1.4 Fremdvergleich

570

Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

571

Ob eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung gegeben ist, wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt, wobei Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen werden, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (siehe EStR 2000 Rz 1127 ff und vgl. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 26.2.2004, 99/15/0053; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059; VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058; VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046; VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018).

Die Vereinbarung muss demnach

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Die genannten Anforderungen an Verträge oder sonstige Rechtsbeziehungen zwischen der Körperschaft und ihrem Anteilsinhaber müssen

- kumulativ (VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208) sowie

- im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149) vorliegen.

Maßstab für das Ausmaß einer verdeckten Ausschüttung ist der Fremdvergleich, dh. der verwirklichte Sachverhalt ist mit einem Vorgang, wie er unter Wegdenken der Eigentümereigenschaft oder der Nahebeziehung üblich wäre, zu vergleichen.

572

Die Frage des Fremdvergleiches ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu lösen (vgl. VwGH 31.3.2000, 95/15/0056; VwGH 26.11.2002, 99/15/0223). Die Beweiswürdigung hat stets auf die besonderen Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen (VwGH 26.4.2006, 2004/14/0066). Dabei hat aber grundsätzlich die Abgabenbehörde den Nachweis zu führen, dass eine Gestaltung unangemessen ist (VwGH 10.5.1994, 90/14/0050).

Bei Anwendung des Fremdvergleichs ist von der Sache her ein gewisser Spielraum zugelassen. Es gebietet nicht schon jede geringfügige Abweichung von einem Richtwert den Ansatz einer verdeckten Ausschüttung (vgl. VwGH 27.7.1999, 94/14/0018).

Für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten und wirtschaftlich dominiert werden, sind wegen Wegfalls der sonst bei Vertragsabschlüssen typischer Weise zu unterstellenden Interessensgegensätze aus dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die gleichen Anforderungen zu erheben (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148, 0149).

13.1.5 Bedeutung formeller Mängel von Vereinbarungen

573

Das Erfordernis klarer, ernsthafter, im Voraus abgeschlossener und die Körperschaft bindender Vereinbarungen als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Vorteilszuwendungen ist unabdingbar, aber nicht Selbstzweck.

Formmängel begründen ungeachtet der zunächst bei der Abgabenbehörde liegenden Beweislast für das Vorliegen einer unangemessenen Gestaltung (siehe Rz 572) die (widerlegbare) Vermutung für das Vorliegen einer Einkommensverwendung. Es ist auch im Lichte der in Rz 567 dargestellten Zielsetzung zu sehen, das willkürliche Herbeiführen steuerlicher Folgen zu vermeiden.

Es ist somit in jedem einzelnen Fall zu prüfen, ob und inwieweit bei der Art, in der ein Gesellschafter Zuwendungen erhält, unkontrollierbar ungerechtfertigte steuerliche Vorteile erwirkt werden können (VwGH 19.3.1985, 84/14/0174).

Der Nachweis des Vorliegens einer Leistungsbeziehung steht dem Abgabepflichtigen zwar prinzipiell frei, sie muss aber für außenstehende Dritte jedenfalls erkennbar sein (siehe EStR 2000 Rz 1133). Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichsten Vertragsbestandteile erkennbar und mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186). Dies betrifft zB bei einem Mietverhältnis zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber etwa den Bestandsgegenstand, den zeitlichen Geltungsbereich des Vertrages, die Höhe des Bestandzinses, allfällige Wertsicherungsklauseln, die Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und die Instandhaltungspflichten sowie die Tragung von Betriebskosten (VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018).

Führen ordnungsgemäß durchgeführte Ermittlungen zu keinem eindeutigen Ergebnis, geht dies zu Lasten des betroffenen Steuerpflichtigen, dh. die Beweislast trifft die Vertragspartner (VwGH 20.12.2000, 96/13/0193).

574

Stellt eine absolut unübliche Form der Vereinbarung schon für sich die Ernsthaftigkeit in Zweifel, ist jedenfalls eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen.

Beispiel:

Eine Sondervergütung in enormer Höhe wird in einem Aktenvermerk festgelegt (VwGH 15.2.1980, 2427/79, 2508/79);

ein Pauschalentgelt für den Anteilsinhaber, das unabhängig davon anfällt, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden (VwGH 10.7.1996, 95/15/0181, 95/15/0182, 95/15/0183).

Rückwirkende Vereinbarungen der Körperschaft mit ihren Anteilsinhabern begründen verdeckte Ausschüttungen, auch wenn sie im Übrigen klar und eindeutig sind und auch dem Fremdvergleich standhalten (siehe EStR 2000 Rz 1141).

Beispiel:

Verbuchung einer rückwirkend vereinbarten an sich dem Fremdvergleich standhaltenden Gehaltserhöhung für Gesellschafter im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses (vgl. VwGH 26.9.2000, 97/13/0143).

13.1.6 Vermögenswerter Vorteil

575

Die verdeckte Ausschüttung setzt die Zuwendung eines vermögenswerten Vorteiles voraus. Der Vorteil muss entweder in Geld bestehen oder einen in Geld ausdrückbaren Wert aufweisen. Geldeswert können sowohl materielle als auch immaterielle Wirtschaftsgüter haben (siehe Beispiele in Rz 676 bis 990). Eine mittelbare Vorteilszuwendung steht einer unmittelbaren Zuwendung gleich.

Neben dem Recht auf die Substanz eines Wirtschaftsgutes zählt auch das Recht auf Gebrauch oder Nutzung desselben zu den geldwerten Vorteilen (zB Überlassung einer „Dienstwohnung" zu unangemessenen Konditionen, vgl. VwGH 26.6.2000, 98/15/0169, siehe auch Rz 637).

Ideelle Vorteile können nicht Gegenstand einer verdeckten Ausschüttung sein, wie zB

- die Verbesserung des Betriebsklimas bei der Trägerkörperschaft (vgl. VwGH 17.2.1988, 86/13/0174),
- die Durchsetzung eines bestimmten politischen Willens (VwGH 19.2.2002, 2001/14/0161, betreffend Mautbefreiung für Fahrzeugbesitzer, die in einem bestimmten Bundesland, das Anteilsinhaber der Straßenbetreibungsgesellschaft ist, wohnhaft sind).

13.1.7 Abgrenzungsfragen

13.1.7.1 Abgrenzung zum Missbrauchstatbestand

576

Die Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO und das Institut der verdeckten Ausschüttung haben zwar gewisse Gemeinsamkeiten, sind aber keineswegs so miteinander verknüpft, dass sich bei Beurteilung eines Sachverhaltes als Missbrauch jede weitere Begründung zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung erübrigt. Im Fall eines Formen- und Gestaltungsmissbrauches sind nach § 22 Abs. 2 BAO die wirtschaftlichen Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse und deren angemessene rechtliche Gestaltung festzustellen. Es kann nun sein, dass eine derartige angemessene rechtliche Gestaltung in einer Einkommensverteilung der juristischen Person an einen ihrer Anteilsinhaber zu sehen ist. Nur in diesem Fall wird auch von einer verdeckten Ausschüttung an den betreffenden Anteilsinhaber auszugehen sein (vgl. VwGH 20.4.1995, 94/13/0228).

Beispiel:

Vermietet der Arbeitnehmer und Anteilsinhaber ein ihm gehörendes Einfamilienhaus oder eine ihm gehörende Eigentumswohnung der Arbeitgeber-Körperschaft und bekommt er diese(s) vom Arbeitgeber wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt, wird durch einen solchen Vorgang der Missbrauchstatbestand im Sinne des § 22 BAO erfüllt. Damit ist der Abzug des angefallenen Mietaufwandes als Betriebsausgabe (vgl. VwGH 13.10.1999, 96/13/0113) und die Besteuerung eines Sachbezugs ausgeschlossen.

Unabhängig von dieser ungewöhnlichen Gestaltung ist auf Seiten des Anteilsinhabers zu prüfen, ob die Mietaufwendungen der Körperschaft verdeckte Ausschüttungen (diesfalls KESt-Pflicht) oder einen Teil des angemessenen, wenn auch unter falschem Rechtstitel ausbezahlten Leistungsentgelts (diesfalls Lohnsteuerpflicht) darstellen.

13.1.7.2 Abgrenzung zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen

577

Im Bereich der verdeckten Ausschüttungen kommt es auf die Frage des Aufteilungsverbotes (siehe EStR 2000 Rz 4707) im Sinne des § 20 EStG 1988 nicht an. Insoweit Aufwendungen der Körperschaft – wenn auch allenfalls nur in untergeordnetem Ausmaß – betrieblich und nicht durch ein Naheverhältnis zwischen der Körperschaft und dem Vorteilsempfänger veranlasst sind, bleibt für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der gesamten Aufwendungen kein Raum. Es ist aber jedenfalls zu prüfen, inwieweit die Zahlungen tatsächlich betrieblich veranlasst waren (VwGH 23.1.1996, 92/14/0034).

Beispiel:

Sponsorzahlungen an einen Sportler, die zwar einem Fremdvergleich nicht standhalten, die aber doch geeignet sind, eine Werbewirkung zu entfalten (VwGH 23.1.1996, 92/14/0034);

Einrichtung einer Sauna oder eines Schwimmbades in einem betrieblich genutzten Gebäude für den Anteilsinhaber löst in Höhe der Herstellungskosten eine verdeckte Ausschüttung aus.

578

Die verdeckte Ausschüttung im Aufwandsbereich erfordert auch generell eine Abgrenzung zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen. Fallen Aufwendungen der juristischen Person unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 KStG 1988 (siehe Rz 1256 bis 1306), ist damit auf der Ebene der Körperschaft keineswegs der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung erfüllt.

- Aufwendungen im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 für die Erfüllung von Zwecken, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, fallen deshalb unter das Abzugsverbot, weil eine freiwillige Bindung für einen außerbetrieblichen Zweck die Abzugsfähigkeit nicht begründen kann. Wird im Rahmen der Zweckerfüllung der Eigentümer begünstigt, wird infolge der außerbetrieblichen Zuwendung eine verdeckte Ausschüttung nicht entstehen.
- Repräsentationsaufwendungen und nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 unangemessene Aufwendungen im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 2 und Z 3 KStG 1988 werden vom Gesetzgeber als außerbetrieblich veranlasste Aufwendungen der juristischen Person angesehen. Verdeckte Ausschüttungen sind jedenfalls auszuschließen, wenn dem Anteilsinhaber kein geldwerter Vorteil zugewendet wird.
- Geld- oder Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht sind („Schmiergelder" im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 4 lit. a KStG 1988 sind dem Grunde nach betrieblich veranlasste Aufwendungen. Eine verdeckte Ausschüttung ist grundsätzlich nicht anzunehmen.

- Spenden im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 sind an sich Einkommensverwendung der juristischen Person. Eine verdeckte Ausschüttung im Empfängerbereich wäre aber dann denkbar, wenn die Spenden an einen Anteilsinhaber oder eine dieser nahe stehenden Person fließen und auf Grund besonderer Umstände nur durch die Eigentümerstellung erklärbar sind. Unentgeltliche Zuwendungen einer Körperschaft an ein Museum ihres Alleingesellschafters (einer Körperschaft öffentlichen Rechts) sind aber nicht verdeckte Ausschüttungen, sondern nach Maßgabe der Spezialbestimmung des § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (VwGH 28.4.2004, 2001/14/0166). Die Abzugsfähigkeit iSd § 4a EStG 1988 setzt jedoch voraus, dass es sich um eine freigebige Zuwendung handelt. Von einer solchen ist dann nicht auszugehen, wenn das Gesellschaftsverhältnis einen maßgeblichen Einfluss des Anteilsinhabers auf die Körperschaft begründet (siehe EStR 2000 Rz 1330b).
- Aufsichtsratsvergütungen im Sinn des § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 sind unternehmensrechtlich durch den Betrieb der juristischen Person veranlasst, abgabenrechtlich als Aufwendungen im Interesse der Eigentümer zur Hälfte vom Abzug ausgeschlossen. Ist das überwachende Organ auch Eigentümer, kann sich aus überhöhten Bezügen unter Umständen eine verdeckte Ausschüttung ergeben.

13.1.7.3 Abgrenzung zur Empfängerbenennung (§ 162 BAO)

579

Aufwendungen der juristischen Person, denen die Abzugsfähigkeit mangels Nennung des Empfängers gemäß § 162 BAO nicht zukommt, sind auf der Ebene der Körperschaft grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung. Sie können nur dann als verdeckte Ausschüttungen behandelt werden, wenn begründeter Verdacht besteht, dass der Eigentümer der juristischen Person der Empfänger ist (vgl. VwGH 26.9.2000, 98/13/0216).

13.1.7.4 Verdeckte Ausschüttung und Liebhaberei

580

Zur Liebhaberei in Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen siehe LRL 2012 Rz 135 ff.

13.1.7.5 Verdeckte Ausschüttung und verbotene Einlagenrückgewähr

581

Das in § 52 AktG und § 82 GmbHG enthaltene gesellschaftsrechtliche Verbot der Einlagenrückgewähr weist eine gewisse Nahebeziehung zum Tatbestand der verdeckten Ausschüttung auf, ist aber im Wesentlichen als Gläubigerschutzeinrichtung zu sehen. Es besteht keine inhaltliche oder verfahrensrechtliche Bindung zwischen den beiden Einrichtungen.

13.1.7.6 Verdeckte Ausschüttung und Einlagenrückzahlung

582

Siehe den Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017.

13.2 Betroffene Körperschaften

583

Verdeckte Ausschüttungen können grundsätzlich bei allen Körperschaften vorliegen.

13.2.1 Personenbezogene Körperschaften

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 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).

585

Betriebe gewerblicher Art gelten auf Grund der Fiktion des § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 KStG 1988 als personenbezogene Körperschaft. Soweit daher ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts seiner Trägerkörperschaft Vorteile zuwendet, die er Dritten nicht zugestehen würde, sind diese Zuwendungen nicht durch den Betrieb, sondern durch die Inhaberschaft veranlasst und stellen daher verdeckte Ausschüttungen dar (VwGH 21.10.1999, 94/15/0113).

13.2.2 Eigentümerlose Körperschaften

586

An anderen Körperschaften wie Sparkassen, Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit, Stiftungen, Anstalten, Fonds und Vereinen nach dem Vereinsgesetz bestehen keine Anteilsrechte. Verdeckte Ausschüttungen können aber auch im Bereich dieser eigentümerlosen Körperschaften auftreten (Rz 566). Als Anteilsinhaber sind in diesem Fall Personen mit gesellschafterähnlicher Stellung anzusehen. Dies ist denkbar, wenn jemand eine Lenkungs-, Entscheidungs- oder Herrschaftsgewalt wie ein Anteilsinhaber hat.

587

Eine gesellschafterähnliche Stellung ist daher zB anzunehmen

- bei der Gemeinde gegenüber der Gemeindesparkasse,
- beim Stifter gegenüber der Stiftung,
- bei Körperschaften öffentlichen Rechts gegenüber rechtlich selbstständigen Fonds und Anstalten oder
- bei Vereinsmitgliedern und bei Vereinsfunktionären gegenüber dem Verein.

588

Eine verdeckte Ausschüttung ist anzunehmen, wenn die Leistungsbeziehungen zwischen diesen Personen und der Körperschaft einem Fremdvergleich nicht standhalten. Sind solche unangemessenen Vorteilszuwendungen festzustellen, ist das Betriebsergebnis der Körperschaft entsprechend zu korrigieren (VwGH 24.6.1999, 97/15/0212).

Beispiel:

Verdeckte Ausschüttung einer Sparkasse durch unangemessene Vorteilszuwendungen an die für sie haftende Gemeinde (VwGH 30.4.1965, 2325/63);

Überhöhte Funktionsgebühren der Mitglieder des Vereinsvorstandes (VwGH 24.2.2000, 97/15/0213);

Überhöhte Bezüge eines Vereinsfunktionärs und Vergütung der auf die Funktionärsgebühren entfallenden Einkommensteuer (VwGH 24.6.1999, 97/15/0212);

Bezahlung eines überhöhten Mietzinses an eine GmbH, die durch eine allumfassende Einflussnahme auf die Willensbildung und betriebliche Gestaltung des Vereines formal als Mitglied anzusehen war (VwGH 10.7.1996, 94/15/0005).

589

Dies gilt auch für derartige Vorteilszuwendungen an Personen, die solchen mit beherrschendem Einfluss nahe stehen.

Beispiel:

Unentgeltliche Überlassung eines Verkaufskiosks an die Ehegattin eines Funktionärs (VwGH 24.2.2000, 97/15/0213).

13.3 Betroffene Empfänger der verdeckten Ausschüttung

13.3.1 Betroffene Anteilsinhaber

590

Eine verdeckte Ausschüttung setzt begriffsnotwendig eine Vorteilsgewährung an den Eigentümer bzw. Anteilsinhaber der Körperschaft voraus.

Das Ausmaß der Eigentümerstellung, also die Beteiligungshöhe, hat für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich keine Bedeutung. Wesentliche oder dominierende Beteiligungen können allerdings leichter Anlass zu einer nur aus der Eigentümerstellung begründbaren Vorteilsgewährung geben.

Ohne Einfluss ist auch die Rechtsform des Eigentümers (natürliche Person, Personenvereinigung oder juristische Person; vgl. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159) oder dessen Nationalität (VwGH 30.5.1995, 91/13/0248, 0250).

Beispiel:

Verdeckte Ausschüttung einer inländischen Tochtergesellschaft an ihre ausländische Muttergesellschaft (VwGH 15.2.1980, 2427/79, 2508/79).

Die Zurechnung der verdeckten Ausschüttung kann aliquot dem Beteiligungsausmaß an alle Anteilsinhaber, aber auch in unterschiedlichem Umfang erfolgen (siehe Abschnitt 13.9 Stichworte "Mehrgewinn", Rz 855, und "Schwarzgeschäfte", Rz 913).

13.3.2 Wechsel der Anteilsinhaberschaft

591

Verliert ein Anteilsinhaber seine Stellung als Anteilsinhaber bzw. seine anteilsinhaberähnliche Stellung, hat dies auf verdeckte Ausschüttungen, die ihre Wurzel in der bisherigen Stellung haben, keinen Einfluss (vgl. VwGH 15.7.1998, 96/13/0039).

Beispiel:

Weiterzahlung überhöhter Miete an den ausgeschiedenen Anteilsinhaber.

592

Wurde mit einem Anteilsinhaber bereits vor dem Anteilserwerb eine unangemessene Vereinbarung getroffen, die mit der späteren Stellung als Anteilsinhaber keinerlei Zusammenhang aufweist, wandelt sich die bisher anerkannte Leistungsbeziehung nicht in eine verdeckte Ausschüttung (VwGH 24.9.2003, 97/13/0232), es sei denn, die Körperschaft verzichtet auf die rechtliche Möglichkeit einer Änderung zugunsten fremdüblicher Konditionen. Eine andere Beurteilung ist angebracht, wenn die unangemessene Leistung der Körperschaft bereits in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Begründung des Gesellschaftsverhältnisses steht (VwGH 15.9.2011, 2008/15/0256, wonach dem Erwerber, dem ein Darlehen zu unangemessenen Konditionen gewährt wurde, noch am selben Tag sämtliche GmbH-Anteile übertragen wurden).

13.3.3 Vorteilszuwendungen an dem Anteilsinhaber nahe stehende Personen

593

Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber kann auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt wird (vgl. zB VwGH 9.7.2008, 2005/13/0020; VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039 bzw. VwGH 14.10.2010, 2008/15/0324). Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist dabei erforderlich, festzustellen, wer

Empfänger der Zuwendung gewesen ist. Ist diese Person nicht der Anteilsinhaber, ist auch eine sachverhaltsmäßige Feststellung über das Naheverhältnis zu einem Anteilsinhaber notwendig (VwGH 24.11.1999, 96/13/0115).

Als nahe stehende Personen sind primär solche anzusehen, die mit dem Anteilsinhaber persönlich (familiär, verwandtschaftlich oder freundschaftlich) verbunden sind; auch geschäftliche Verbindungen und beteiligungsmäßige Verflechtungen begründen ein Nahestehen. Auch Körperschaften, an denen dem Anteilsinhaber nahe stehende Personen beteiligt sind, können in einer Nahebeziehung in diesem Sinne stehen (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159).

Die verdeckte Ausschüttung ist aber auch dann im Allgemeinen dem Anteilsinhaber der Körperschaft zuzurechnen, wenn die Vorteile nicht diesem, sondern einer ihm nahe stehenden Person zufließen (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039, 99/13/0072; VwGH 28.2.2002, 97/15/0158, 0159; VwGH 8.2.2007, 2004/15/0149; VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148).

Beispiele für Nahebeziehungen:

Verkauf einer Liegenschaft an den Bruder des alleinvertretungsbefugten Gesellschafter-Geschäftsführers zu einem unter dem Marktwert liegenden Preis (VwGH 16.9.1986, 85/14/0163);

Überhöhte Architektenhonorare an den Bruder der mittelbaren Mehrheitsgesellschafterin (VwGH 12.6.1990, 90/14/0054);

Begünstigung der Ehefrau des Geschäftsführers und Schwägerin des Mehrheitsgesellschafters (VwGH 26.9.2000, 98/13/0157);

Vorteilszuwendung an eine GmbH, bei der der Sohn des Anteilsinhabers als Alleingesellschafter eingetragen ist (VwGH 26.9.2000, 98/13/0216);

Überlassung einer Wohnung an die Tochter des Gesellschafter-Geschäftsführers (VwGH 27.8.1991, 91/14/0097);

Vorteilszuwendung an Konzerngesellschaft (VwGH 28.2.1978, 1275/75);

Zuwendung von Provisionen an ausländische Schwestergesellschaft (VwGH 30.5.1995, 91/13/0248, 91/13/0250);

Nicht ausreichend bestimmte Leistungsbeziehungen (Mietverhältnis, Darlehen) mit einer Schwestergesellschaft (VwGH 27.6.2000, 99/14/0263);

Zuwendungen einer Muttergesellschaft an eine Tochtergesellschaft im Interesse des Gesellschafters der Muttergesellschaft (VwGH 26.5.1999, 94/13/0036);

Überhöhte Mietzahlungen an eine GmbH, an der die Ehefrauen der Gesellschafter der auszahlenden Körperschaft beteiligt sind (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159);

Nicht fremdübliche Provisionszahlung an eine GmbH, an der die Anteilsinhaberin und die Geschäftsführerin beteiligt ist (VwGH 24.2.1999, 97/13/0065);

Überhöhte Mietzahlungen an eine Kapitalgesellschaft, an der der Anteilsinhaber beteiligt ist (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056);

Begünstigung einer Mitunternehmerschaft, an der die Anteilsinhaber beteiligt sind (VwGH 7.2.1989, 86/14/0121, 86/14/0122);

Zwischen Betrieben gewerblicher Art und anderen Betrieben gewerblicher Art derselben Trägerkörperschaft (VwGH 21.10.1999, 94/15/0113; 25.1.2001, 2000/15/0224);

Zwischen einer Kapitalgesellschaft, an der eine Körperschaft öffentlichen Rechtes beteiligt ist, und den Betrieben gewerblicher Art dieser Körperschaft öffentlichen Rechtes.

594

Ist die als verdeckte Ausschüttung zu qualifizierende Vorteilszuwendung an Dritte für den Anteilsinhaber mit keinerlei Vorteil verbunden, kann sie ihm einkommensteuerlich nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet werden (VwGH 15.3.1988, 87/14/0072).

13.3.4 Wirtschaftliche Anteilsinhaberschaft

595

Räumt der Anteilsinhaber an seinem Anteil einer dritten Person das Fruchtgenussrecht in einer Art und Weise ein, dass ihr die Einkünfte zuzurechnen sind (siehe EStR 2000 Rz 111 ff), ist auch die Behandlung einer Vorteilszuwendung an den Fruchtgenussberechtigten als verdeckte Ausschüttung denkbar. Aus der Sicht der Körperschaft ist es unerheblich, wem - dem Anteilsinhaber oder dem Fruchtgenussberechtigten - dieser Vorteil als Einkünfte zugerechnet wird.

596

Lässt der Geschäftsführer die Anteilsinhaber tatsächlich nicht (zB durch ihnen unbekannte Schwarzgeschäfte) am Geschäftserfolg der Gesellschaft teilhaben, kann in solchen Fällen nur von Einkünften des seine wirtschaftlichen Chancen wahrnehmenden Geschäftsführers und nicht von solchen des von diesen Chancen ausgeschlossenen Anteilsinhabers ausgegangen werden, unabhängig davon, ob ein Angehörigenverhältnis besteht oder nicht (VwGH 15.3.1988, 87/14/0072; VwGH 7.7.2004, 99/13/0215, 0216; VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108). Liegen daher keine verdeckten Ausschüttungen vor, hat sich die einkommensteuerliche Erfassung der gezogenen Vorteile an der vom bereicherten Geschäftsführer ausgeübten Tätigkeit zu orientieren. Auf Ebene der Körperschaft liegen Betriebsausgaben vor, die aber durch den zu aktivierenden Rückforderungsanspruch neutralisiert werden (VwGH 28.5.1998, 96/15/0114).

13.3.5 Beziehung der Körperschafts- und Anteilsinhaberbeurteilung

597

Zwischen dem Körperschaftsteuerverfahren der Körperschaft und dem Einkommen(Körperschaft)steuerverfahren des Anteilsinhabers besteht keine Bindung. Dies gilt insbesondere in der Frage der Feststellung bzw. Zurechnung von verdeckten Ausschüttungen (VwGH 9.11.1994, 91/13/0067, 0068).

Es ist daher

- weder eine betragliche und zeitliche Verknüpfung zwingend
- noch eine Verknüpfung mit der Einkommensminderung bei der Körperschaft erforderlich,
- noch eine verfahrensrechtliche Bindung gegeben.

598

Empfängerseitig ist für verdeckte Ausschüttungen auf Ebene der natürlichen Personen der Einkunftstatbestand des § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 6116 ff) vorgesehen, es sei denn, der Vorteil steht mit einer betrieblich gehaltenen Beteiligung im Zusammenhang. Für Vorteilszuwendungen durch eigentümerlose Körperschaften sowie für Vorteilszuwendungen an wirtschaftliche Anteilsinhaber ist die Anwendbarkeit der übrigen Einkunftstatbestände des EStG 1988 zu prüfen.

599

Vor einer Zurechnung der bei einer Körperschaft festgestellten verdeckten Ausschüttung an die Anteilsinhaber trifft die Abgabenbehörde die Pflicht zur Untersuchung der Frage, ob und inwieweit die verdeckt ausgeschütteten Beträge einzelnen Anteilsinhabern zugeflossen sind. Diese Sachverhaltsfrage kann von der Abgabenbehörde aber nicht ohne entsprechende Mitwirkung der Anteilsinhaber geklärt werden, die für die Umstände tatsächlicher Geldflüsse zwangsläufig näher an Sache und Beweis als die Behörde und daher verfahrensrechtlich auf Grund der nach § 119 BAO normierten Offenlegungspflicht und Mitwirkungspflicht zu entsprechender Aufklärung verpflichtet sind (VwGH 11.12.1996, 95/13/0240).

Zu den Wirkungen der verdeckten Ausschüttung beim Anteilsinhaber siehe Rz 648 bis 664 (siehe auch Abschnitt 13.9, Stichworte "Mehrgewinn", Rz 855 und "Schwarzgeschäfte", Rz 913).

13.4 Voraussetzungen

600

Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist das Vorliegen der objektiven und der subjektiven Voraussetzung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erforderlich. Änderungen, die sich nach Abschluss einer Vereinbarung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber ergeben, haben auf die Beurteilung, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, grundsätzlich keinen Einfluss.

13.4.1 Objektives Tatbild

601

Das objektive Tatbild der verdeckten Ausschüttung setzt eine Vermögensminderung bei der Körperschaft voraus, die

- durch erhöhte Aufwendungen der Körperschaft oder
- durch das Fehlen von Erträgen der Körperschaft

verursacht sein kann.

602

Die Belastung des Gewinnes kann ihre Grundlage

- entweder auf der Ebene der gesellschaftsrechtlichen Rechtsbeziehung
- oder auf der Ebene der rechtsgeschäftlichen Rechtsbeziehung haben.

In den ersten Bereich fallen Belastungen, für die keine andere Ursache als die Eigentümerstellung besteht, in den zweiten Bereich fallen solche, für die rechtsgeschäftliche Beziehungen tatsächlich oder formal bestehen. Auf die Beispiele in Rz 633 bis 647 wird hingewiesen.

603

Das Einkommen von Körperschaften kann sich aus betrieblichen und aus außerbetrieblichen Einkünften zusammensetzen. Durch die Verwendung der Begriffe "verdeckte Ausschüttung" und "Entnahme" in § 8 Abs. 2 KStG 1988 wird klargestellt, dass verdeckte Ausschüttungen auch bei Körperschaften mit außerbetrieblichen Einkünften hinsichtlich der Gewinneinkünfte auftreten können. Keinesfalls darf aus dem Umstand, dass Vermögenszuwendungen an bestimmte Anteilseigner tatsächlich keine Besteuerung auslösen, auf das Nichtvorliegen einer verdeckten Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft geschlossen werden.

604

Zu den grundsätzlichen Fragen der verdeckten Ausschüttung gehören der Zweck und die Ausstattung der Körperschaft auf Grund ihrer Geschäftsgrundlage. Ist die Körperschaft laut ihrem Geschäftsgegenstand zum Ausüben einer wirtschaftlichen Tätigkeit berufen, ist davon auszugehen, dass sie als Gewerbetreibender auftritt und eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Die Körperschaft kann daher durch eigene Geschäftstätigkeit Überschüsse erwirtschaften und originär körperliche und unkörperliche Werte schaffen.

Die Anteilsinhaber haben daher weder auf das Einkommen noch auf die der Körperschaft gehörenden Werte einen unmittelbaren Anspruch oder ein unmittelbares Zugriffsrecht; eine gegenteilige Handlung stellt eine verdeckte Ausschüttung dar.

605

Sind sowohl die Körperschaft als auch der Anteilsinhaber in der gleichen Branche tätig, wird zur Vermeidung von Zurechnungsproblemen eine eindeutige und klare Regelung darüber zu treffen sein, welche Geschäfte der Körperschaft zuzurechnen und welche Geschäfte höchstpersönliche Erfolge im Unternehmen des Anteilsinhabers sind (VwGH 23.6.1998, 97/14/0075; VwGH 9.3.2005, 2000/13/0222, siehe auch Rz 644).

Das objektive Tatbild kann weder durch zivil- oder unternehmensrechtliche Regelungen noch durch gesellschaftsvertragliche Regelungen beseitigt oder verhindert werden, soweit nicht abgabenrechtliche Vorschriften (siehe § 11 KStG 1988) etwas anderes vorsehen.

606

Eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden, es sei denn, die Körperschaft fordert diese noch vor dem Bilanzstichtag zurück und bilanziert eine Rückzahlungsforderung (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, 96/15/0204, und VwGH 21.12.1993, 93/14/0216; siehe Rz 666 bis 675).

Darüber hinaus kann eine verdeckte Ausschüttung bis zum Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, wahlweise auch als Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 behandelt werden (vgl. VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027).

13.4.2 Subjektives Tatbild

13.4.2.1 Willensentscheidung

607

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung – das Wissen und Wollen – der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des jeweiligen Falles ergeben kann. Sie liegt daher auch vor, wenn die Körperschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um diesen rückgängig zu machen (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080, VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059; VwGH 14.12.2005, 2002/13/0022; VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148, 0149).

Dulden und Unterlassen wirksamer Gegenmaßnahmen kann dem aktiven Handeln der Gesellschaftsorgane aber nur dann gleichgehalten werden, wenn wirksame Gegenmaßnahmen tatsächlich zu Gebote stehen (VwGH 24.9.1996, 94/13/0129).

Zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung bedarf es rechtlich eines der Körperschaft zuzurechnenden Verhaltens des vertretungsbefugten Organs, das für sie auftritt und

entscheidet (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056; VwGH 16.11.2006, 2002/14/0010; VwGH 29.11.2006, 2002/13/0173).

Dieses Verhalten muss den Schluss ermöglichen, auch wenn dieses nur in einem Dulden oder Unterlassen besteht, dass die durch das Organ vertretene Körperschaft die Verminderung des Gesellschaftsvermögens durch den Anteilsinhaber akzeptiert hat (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018). Eine auf Vorteilszuwendung gerichtete Willensentscheidung der Körperschaft liegt auch dann vor, wenn der Zuwendung das Verlangen Dritter (zB Bank, Subventionsgeber) nach Erbringung von Gesellschafterbeiträgen zur Sanierung einer gesellschaftlich verbundenen Körperschaft zu Grunde liegt (VwGH 23.2.2010, 2005/15/0148, 0149). Unmaßgeblich ist hingegen, ob der Anteilsinhaber von der Vorteilszuwendung Kenntnis hat oder sie will.

Fehlt es bei der Verschaffung eines ungerechtfertigten Vorteils durch den vertretungsbefugten Anteilsinhaber an einer nach außen, einem Dritten gegenüber erkennbaren Handlung, ist eine direkte Zurechnung des entzogenen Gewinnes und damit die Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung erst im Falle des Verzichts auf Rückforderung möglich (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018).

13.4.2.2 Irrtum

608

Zur subjektiven Tatseite gehört auch, dass eine irrtümlich zustande kommende, objektiv ungerechtfertigte Vorteilseinräumung die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ausschließt, soweit es sich um einen Tatbestandsirrtum handelt.

> *Beispiel:*
>
> *War eine Verzinsung der Verrechnungsforderung an den Anteilsinhaber vereinbart, kann eine glaubhaft irrtümlich unterbliebene Anlastung der vereinbarten Zinsen eine verdeckte Ausschüttung nicht bewirken (VwGH 20.4.1995, 94/13/0228).*

Ob ein erkannter Irrtum von der Körperschaft eine Berichtigungshandlung erfordert um eine aus dem Verzicht abzuleitende verdeckte Ausschüttung zu vermeiden, wird nach den Grundsätzen des Fremdvergleiches zu beurteilen sein.

Ein Rechtsirrtum betreffend die Beurteilung der steuerlichen Wirkungen einer Rechtsbeziehung ist dagegen steuerlich unbeachtlich und hebt das subjektive Tatbild nicht auf (vgl. VwGH 26.9.1985, 85/14/0051, 85/14/0052).

13.5 Vorteilsausgleich

609

Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich schließt die Annahme einer verdeckten Ausschüttung aus. Dieser liegt vor, wenn dem Vorteil, den eine Körperschaft ihrem Anteilsinhaber einräumt, ein Vorteil gegenübersteht, den der Anteilsinhaber der Körperschaft gewährt (vgl. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; VwGH 19.9.2007, 2006/13/0106; VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069; VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013).

13.5.1 Allgemeines

610

Wird die überhöhte Vermögenszuwendung der Körperschaft durch eine gleichwertige Zuwendung des Anteilsinhabers an die Körperschaft ausgeglichen, spricht man von einem Vorteilsausgleich; es liegt keine verdeckte Ausschüttung vor (Rz 609). Da grundsätzlich jede Leistungsbeziehung gesondert auf ihre Angemessenheit hin zu prüfen ist, ist die Beachtlichkeit des Vorteilsausgleiches nur in besonderen Fällen gegeben, um das willkürliche Herbeiführen steuerlicher Folgen zu vermeiden.

13.5.2 Voraussetzungen und Auswirkungen

611

Die Beurteilung, ob ein solcher Vorteilsausgleich vorliegt, erfolgt anhand eines Fremdvergleiches. Dieser Fremdvergleich darf sich nicht nur auf den saldomäßigen Vorteil des Anteilsinhabers beschränken, sondern muss auch die innere Beziehung der Rechtsgeschäfte mit umfassen, innerhalb derer der Vorteilsausgleich vorgenommen werden soll. Die Leistungen müssen einen sachlichen und engen zeitlichen Zusammenhang aufweisen (vgl. VwGH 24.3.1998, 97/14/0118). Dieser Zeitraum kann bei einem Dauerrechtsverhältnis länger sein (mehr als ein Wirtschafts- oder Veranlagungsjahr). Das Ergebnis sollte eine angemessene Leistungsbeziehung sein. Zudem muss idR eine entsprechend eindeutige (vgl. VwGH 23.10.1997, 94/15/0160) und wechselseitige (im Voraus getroffene, grundsätzlich schriftliche) Vereinbarung über den Vorteilsausgleich vorliegen (vgl. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159, VwGH 30.5.2001, 99/13/0024; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0005; VwGH 16.12.2010, 2007/15/0013). Auch jahrelang praktizierte konkludente Handlungen können eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende, klare und eindeutige Regelung nicht ersetzen. Eine erst bei Aufgreifen der verdeckten Ausschüttung behauptete (aber nicht beweisbare) Gegenverrechnung mit Vorteilen, die der Anteilsinhaber (angeblich) zugewendet hat, ist kein Anlass für eine steuerwirksame Saldierung der Vorteilsgewährungen. Von einer ausdrücklichen wechselseitigen Vereinbarung könnte nur abgesehen werden, wenn ein von vornherein bestehender, innerer Zusammenhang von Leistung und Gegenleistung offenkundig ist (VwGH 22.3.1991, 90/13/0252; VwGH 22.11.1995, 95/15/0070).

612

Ein Vorteilsausgleich kann aus folgenden Gründen steuerlich beachtlich sein:

- Leistung und Gegenleistung stammen aus einem Vertrag: In solchen Fällen ist grundsätzlich ein Ausgleich ohne ausdrückliche Ausgleichsvereinbarung möglich (zB bei Leistungen aus Dienstverträgen sind alle Zuwendungen in ihrer Gesamtheit zu beurteilen); vgl. VwGH 18.3.1991, 90/14/0210 (Betriebsüberlassungs- und Dienstvertrag als wirtschaftliche Einheit).
- Leistung und Gegenleistung stammen aus verschiedenen Verträgen: Ein Ausgleich ist möglich, wenn ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den Verträgen besteht, die Vereinbarungen zur selben Zeit abgeschlossen werden und darin wechselseitig auf den Vorteilsausgleich hingewiesen wird (zB bei sich ergänzenden Miet- und Pachtverträgen wird eine erhöhte Miete durch eine verbilligte Pacht ausgeglichen).
- Leistung und Gegenleistung stammen aus verschiedenen, sachlich nicht miteinander verbundenen Verträgen: Bei zeitlichem und vereinbarungsmäßigem Zusammenhang wäre ein Ausgleich möglich, wenn dies im Geschäftsverkehr üblich ist (zB bei günstigen Zahlungskonditionen im Zuge gegenseitiger Warenlieferungen).

613

Wird im Rahmen eines grundsätzlich anzuerkennenden Vorteilsausgleiches ein Vorteil zugewendet (nicht, wenn sich Leistung und Gegenleistung decken), ist zu prüfen, ob eine Gegenleistung vorliegt. Verbleibt nach dem Ausgleich von Vorteilen des Anteilsinhabers und Vorteilen der Körperschaft ein Saldo zugunsten des Anteilsinhabers (nicht, wenn sich Leistung und Gegenleistung decken), stellt nur dieser Saldo die verdeckte Ausschüttung dar. Ob im Rahmen der Geschäfte multinationaler Unternehmen ein Vorteilsausgleich steuerlich anzuerkennen ist, wird von den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen (siehe EStR 2000 Rz 7991) näher (mit)bestimmt. Voraussetzung ist eine Vorteilsausgleichsvereinbarung, die von den verbundenen Unternehmen bewusst in die Bedingungen der konzerninternen Geschäfte aufgenommen wurde, zudem ist eine Beweissicherung und Beweisvorsorge notwendig (Offenlegung der Vereinbarung und Nachweis der Fremdverhaltenskonformität).

13.5.3 ABC des Vorteilsausgleiches

Aufwandsersparnis

614

Übernimmt der Gesellschafter-Geschäftsführer Haftungen für die Gesellschaftskredite und verzichtet er auf Haftungsprovisionen, kann ein Vorteilsausgleich im Zusammenhang mit nichtverzinsten Forderungen gegen den Anteilsinhaber nicht mit dem Argument geltend

gemacht werden, bei einer Besicherung der Kredite durch Bankgarantien wären entsprechende Haftungsprovisionen angefallen. Bei der Beantwortung der Frage, ob ein steuerlich beachtlicher Vorteilsausgleich vorgenommen wurde, kommt es nicht darauf an, ob sich die Körperschaft aufgrund des Verhaltens eines ihrer Anteilsinhaber Aufwendungen erspart hat.

Bürokostenersparnis

615

Siehe Stichwort "Gesellschafterbetrieb".

Darlehen an Körperschaften oder Organgesellschaften

616

Erhält der Anteilsinhaber ein zinsenloses Darlehen von der Körperschaft und beruft er sich darauf, er habe durch mehrere Jahre hindurch seinerseits der Körperschaft Darlehen ohne Zinsenverrechnung gewährt, können aus diesem Grund allein beide Zinsansprüche nicht fiktiv gegeneinander aufgerechnet werden. Wenn keine Vereinbarung mit einem klaren und eindeutigen Inhalt vorliegt (Höhe der wechselseitigen Verbindlichkeiten; Bedingungen der Darlehensgewährung wie Zinssatz, Rückzahlung, Besicherung; Zeitpunkt der Kompensation der Vorteile), findet ein Vorteilsausgleich nicht statt (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020, 91/14/0027). Überlässt die Körperschaft dem Anteilsinhaber unentgeltlich ein Darlehen, liegt in Höhe des Zinsvorteils eine verdeckte Ausschüttung vor. Gleichzeitige Darlehen des Anteilsinhabers und Geschäftsführers an die Organgesellschaften führen zu keinem Vorteilsausgleich, wenn es an einer klaren Vereinbarung fehlt, zumal an den Rechtsgeschäften auch verschiedene juristische Personen beteiligt sind (VwGH 17.2.1993, 89/14/0248).

Forderungsbefriedigung, Verzicht

617

Die in späteren Jahren erfolgte Befriedigung einer Forderung, auf die der Anteilsinhaber schon verzichtet hat, stellt ohne Vorliegen einer eindeutigen wechselseitigen Vereinbarung keinen wertneutralen Ausgleich eines Vorteiles der Körperschaft dar (VwGH 22.3.1991, 90/13/0252).

Forderungen, Zuwendungen an andere Gesellschafter

618

Werden Forderungen an zwei Anteilsinhaber nicht verzinst, liegt grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung vor. Sind die Anteilsinhaber wiederum Gläubiger des Hauptgesellschafters der Körperschaft, wobei fälschlicherweise behauptet wird, dieser habe zahlungshalber die Schulden der beiden Anteilsinhaber gegenüber der Körperschaft übernommen und bei

Aufrechnung entstünde sogar ein Forderungsüberhang, liegt ein Vorteilsausgleich nicht vor. Abgesehen von einer klaren Vereinbarung fehlt es schon an dem von den Anteilsinhabern an die Körperschaft zugewendeten Vorteil. Eine Zuwendung an andere Anteilsinhaber kann einer Vorteilszuwendung an die Körperschaft nicht gleich gehalten werden (VwGH 20.11.1996, 96/15/0015).

Gehaltsverzicht

619

Eine GmbH verzichtet Jahre hindurch auf die Verzinsung von Forderungen gegenüber ihrem Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer und begründet die Aufrechnung mit der Herabsetzung der Geschäftsführerbezüge auf die Hälfte und dem Verzicht auf Haftungsprovisionen. Ein Vorteilsausgleich liegt nicht vor, wenn die Werte der Ansprüche einander nicht entsprechen.

Gesellschafterbetrieb, Forderung gegenüber der Körperschaft

620

Wenn die Körperschaft dem Anteilsinhaber ein unverzinsliches Darlehen gewährt, stellt die Zinsersparnis grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung dar. Die Tatsache, dass eine vom Anteilsinhaber zu 95% beherrschte KG von der geldmäßigen Abgeltung von Bürokosten (bisher) Abstand genommen hat, rechtfertigt nicht die Annahme eines Vorteilsausgleiches, da nur die Gegenleistung des Vorteilsempfängers in einem eindeutigen inneren Zusammenhang mit der die verdeckte Ausschüttung begründenden Vorteilsgewährung steht. Dies gilt umso mehr, wenn eine Vereinbarung nicht hinreichend dargetan wird (VwGH 6.2.1990, 89/14/0034).

Hausrat, Zurverfügungstellung

621

Wird dem nur noch unentgeltlich mitarbeitenden (Haupt)Gesellschafter eine Einrichtung (Sitzgarnitur, Tisch und Fernsehgerät) in seiner Wohnung zur Verfügung gestellt, die in der Folge teils betrieblich, teils privat von ihm selbst und der Familie genutzt wird, liegt kein Betriebsvermögen vor, da diese Wirtschaftsgüter nach ihrer objektiven Beschaffenheit privaten Bedürfnissen dienen. Es ist daher bereits im Zeitpunkt der Anschaffung (in Höhe der Anschaffungskosten) eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen. Die Behauptung (ohne Nachweis einer Vereinbarung), im Gegenzug für die Überlassung seien laufend Geschirr, Gläser und Besteck bei betrieblichen Anlässen zur Verfügung gestellt (bzw. keine Miete verrechnet) worden, führt zu keinem Vorteilsausgleich. Auch das Argument, in Gasthäusern wären höhere Kosten erwachsen, ist nicht zielführend (VwGH 7.9.1993, 90/14/0195).

Konzernvorteile

622

Die Regelungen über den Vorteilsausgleich gelten auch im Konzernbereich. Fehlt es an einem einheitlichen Geschäft, ist eine Vereinbarung (zB zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft) notwendig. Allgemeine Vorteile, die eine Konzerntochter genießt (gute Marktstellung, bessere Kreditwürdigkeit), können keine Gegenleistung für Benachteiligungen durch die Muttergesellschaft sein (zB durch Verkauf an die Mutter weit unter dem Marktpreis). Eine Tochtergesellschaft, die der Muttergesellschaft einen Vorteil durch Leistung an die andere Tochtergesellschaft verschafft, kann diese verdeckte Ausschüttung durch den Empfang ausgleichsfähiger Vorteile von der Muttergesellschaft ausgleichen.

Siehe auch Abschnitt 13.9, Stichwort "verbundene Unternehmen", Rz 959 bis 964.

Konzessionsübertragung

623

Übernimmt die Körperschaft eine Bürgschaft zugunsten ihres Anteilsinhabers, wobei der Regressanspruch praktisch wertlos ist und auch nicht in Anspruch genommen wird, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Eine ohne klare Vereinbarung erfolgte Zurücklegung von Güterbeförderungskonzessionen mit der Bedingung der Verleihung an die Körperschaft und das Bemühen des Anteilsinhabers um den Eintritt der Körperschaft in Einzelverträge mit Transportunternehmern kann keinen Vorteilsausgleich herbeiführen. Von einer Vereinbarung könnte nur dann abgesehen werden, wenn von vorneherein ein entsprechender innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung offenkundig ist (VwGH 24.11.1993, 92/15/0108).

Leistungserbringung durch den Anteilsinhaber

624

Übernimmt eine Körperschaft im Interesse des Einzelunternehmens ihres Anteilsinhabers Kosten (durch Anwendung von Prozentsätzen auf ihre eigenen Personalkosten) und werden diese nicht ersetzt, liegt grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung vor. Erbringt der Anteilsinhaber Leistungen an die Körperschaft, deren Wert global nach eingesetzter Arbeitszeit ermittelbar wäre, besteht keine erkennbare innere Beziehung zur Kostenübernahme der Körperschaft, wenn eine Verrechnung des Anteilsinhabers an die Körperschaft nicht erfolgte, um dieser einen Verlustausweis in der Bilanz nicht ausweisen zu müssen und klare vertragliche Regelungen darüber nicht vorliegen (VwGH 11.3.1992, 87/13/0045). Erhält der Anteilsinhaber eine Dienstwohnung, wobei deren Zurverfügungstellung einem Fremdvergleich objektiv nicht standhält, kann deren Nutzwert nicht mit allfällig unterbezahlten Dienstleistungen aufgerechnet werden. Gehört die

Eigentumswohnung zu Recht nicht zum Betriebsvermögen der GmbH, weil eine betriebliche Veranlassung nicht im Vordergrund steht, stellt die Nutzungsüberlassung kein Entgelt für an den Betrieb der Körperschaft erbrachte Dienstleistungen dar (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 98/15/0170).

Nutzungsüberlassung

625

Macht eine Körperschaft Aufwendungen für die Benutzung von Grundstücken ihres Anteilsinhabers geltend, stellen diese Zahlungen verdeckte Ausschüttungen dar, wenn die (so bezeichneten) Mietverträge erst nach Ablauf dieser Zeit errichtet (und rückdatiert) wurden. In diesem Fall erfolgt die Nutzung nämlich nicht aufgrund schuldrechtlicher Leistungsbeziehungen, sondern aufgrund der Beziehung zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber. Unrichtig ist der Einwand, wonach in der tatsächlichen (und unbestrittenen) Nutzungsüberlassung der Vorteilsausgleich bereits enthalten sei. Auch die allfällige mündliche Erörterung der vertraglichen Eckpunkte zu Beginn der Nutzungsüberlassung wäre unbeachtlich, weil ein mündlicher Vertrag dem Fremdvergleich nicht standhalten würde (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160). Das gilt auch, wenn ein Gesellschafter-Geschäftsführer der Körperschaft einen Betrieb zu einem zu geringen „Pachteuro" im Gegenzug für eine unverzinste Forderung überlässt, eine Vereinbarung über die Bewertung des Vorteiles aus der Verpachtung und des Zinsvorteiles aus der Forderung aber nicht vorliegt (VwGH 23.10.1997, 96/15/0117). Nutzt ein Gemeindeunternehmen einen öffentlichen Gemeindegrund, wiegt diese Nutzung die Zahlung einer nicht bestehenden Abgabenschuld an die Gemeinde nicht auf, sofern eine ausdrückliche Vereinbarung fehlt, sodass eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen ist (VwGH 29.11.1994, 94/14/0122; VwGH 20.12.1994, 94/14/0092).

626

Unterlässt es eine Körperschaft trotz geändertem Mietpreisniveau durch Änderungskündigung einen höheren Mietzins gegenüber dem beherrschenden Anteilsinhaber durchzusetzen, sagt die gleichzeitige Nutzungsüberlassung eines Gebäudes durch den Anteilsinhaber an die Körperschaft zu einem unangemessen niedrigen Mietzins noch nichts darüber aus, ob der Nutzungsausgleich als Vorteilsausgleich oder als verlorener Gesellschafterzuschuss gewährt wird, insb. wenn keine klaren und eindeutigen Vereinbarungen vorliegen.

Sale and lease back

627

Eine wirtschaftlich als Einheit zu betrachtende Vertragsgestaltung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft kann nicht in einzelne Komponenten zerlegt werden. Eine unüblich niedrige Miete kann in Bezug auf ein überhöhtes Bereitstellungsentgelt einen Vorteilsausgleich darstellen, wenn beide zusammen ein angemessenes Gesamtentgelt ergeben. Keinesfalls kann der überhöhte Teil verdeckte Ausschüttung sein und gleichzeitig der andere Teil verdeckte Einlage (VwGH 16.12.1998, 93/13/0257).

Schwarzlohnzahlungen

628

Werden verdeckte Ausschüttungen aufgrund von nicht erklärten Erlösen festgestellt, ist die Behauptung, mit den Geldern seien Löhne für Schwarzarbeiter und Materialkosten beglichen worden, unbeachtlich, sofern ein exakter Zusammenhang zwischen Material, (Schwarz-) Löhnen und Rechtsgeschäften, die zur Zuschätzung von Einnahmen geführt haben, nicht hergestellt werden kann (Nachweis der Verwendung der Schwarzerlöse). Der Umstand, dass eine Ausschüttung wieder zugewendet wird, führt zu einer Einlage und steht der Annahme einer verdeckten Ausschüttung grundsätzlich nicht entgegen (VwGH 24.3.1998, 97/14/0118). Siehe auch Abschnitt 13.9, Stichwort "Schwarzgeschäfte", Rz 913.

Übernahme von Verpflichtungen

629

Wird dem Alleingesellschafter ein Betriebsgrundstück um rund ein Drittel des sachgerechten Preises übertragen, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Sind angeblich damit zusammenhängende Verpflichtungen (Betreuung der Betriebsanlage außerhalb der üblichen Arbeitsstunden, Duldung der Errichtung eines Gastanks am Grundstück, Ermöglichung von Zinsersparnissen) nicht vertraglich vereinbart, liegt kein Vorteilsausgleich vor, da auch von einer wirtschaftlichen Einheit mehrerer Verträge keine Rede sein kann (VwGH 3.7.1991, 90/14/0221; vgl. auch VwGH 14.12.1993, 90/14/0264).

Verdeckte Einlage

630

Siehe "Sale and lease back".

Vermögenserhöhung

631

Die Überlagerung einer verdeckten Ausschüttung ist im Wege einer späteren Vermögenserhöhung denkbar, wenn bspw. die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung dazu führt, dass gleichzeitig ein nach dem Jahresende entstehender Anspruch der Anteilsinhaber auf Gewinntantiemen vermindert wird. Auch in diesem Fall muss

aber ein Vorteilsausgleich gegeben sein, der auf einer im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung beruht.

Warenforderung des Gesellschafters, unverzinslich

632

Hat ein Einzelunternehmer unverzinsliche Warenforderungen gegen die GmbH, ist ohne besondere Vereinbarung ein Vorteilsausgleich mit einer unverzinslichen Darlehensforderung gegen den Gesellschafter nicht vorzunehmen, da beide nicht in einem offenkundigen inneren Zusammenhang stehen (VwGH 22.11.1995, 95/15/0070).

13.6 Erscheinungsformen

13.6.1 Grundsätzliches

633

Grundsätzlich sind zwei Erscheinungsformen der verdeckten Ausschüttung zu unterscheiden:

- Einkommensverwendung durch Aufwendungen bzw. Ausgaben zu Gunsten der Gesellschafter in ihrer Funktion – direkte verdeckte Ausschüttung (siehe Rz 634 bis 642),
- Einkommensverwendung durch Verzicht auf eine oder das Vorenthalten einer der Gesellschaft zustehende(n) Gewinnchance oder auf angemessene Erträge bzw. Einnahmen aus Geschäften mit den Anteilsinhabern – indirekte verdeckte Ausschüttung (siehe Rz 643 bis 647).

Im ersten Fall ist der Aufwand nicht anzuerkennen oder zu kürzen, im zweiten sind die Einnahmen zu erfassen oder zu erhöhen.

13.6.2 Direkte verdeckte Ausschüttung

634

Ausgangspunkt ist der in der Gewinnermittlung der Körperschaft ausgewiesene Aufwand, der als abzugsfähige Betriebsausgabe dargestellt wird. Ob dem Aufwand ein Geldabfluss unmittelbar oder später folgt oder ein solcher vorausgegangen ist, ist bedeutungslos. Es kommen somit laufende Aufwendungen ebenso in Betracht wie buchmäßige Aufwendungen im Wege der Absetzung für Abnutzung oder der Rückstellungsbildung.

13.6.2.1 Übernahme von Kosten des Anteilsinhabers ohne Rechtsgrund

635

Der Mangel des geschäftlichen Rechtsgrundes in materieller Sicht kann bei Aufwendungen im unmittelbaren oder mittelbaren Interesse des Anteilsinhabers gegeben sein, also bei Aufwendungen, bei denen ein betriebliches Interesse der Körperschaft nicht gegeben ist.

In diesem Bereich ist ein Fremdvergleich nicht denkmöglich; es ist daher auf die Sorgfaltspflicht eines ordentlichen und gewissenhaften gesetzlichen Vertreters abzustellen.

Werden Kosten der privaten Lebensführung der Anteilsinhaber ohne Rechtsgrund oder in der Annahme der betrieblichen Veranlassung im allgemeinen Sinn getragen, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Es ist die gesamte Ergebnisbelastung zu neutralisieren.

Beispiele:

Übernahme der Kosten der Grabstelle für den früheren Gesellschafter (VwGH 26.3.1985, 82/14/0166);

Übernahme der Einkommensteuerschuld des Gesellschafters (VwGH 21.7.1998, 97/14/0101);

Übernahme der vom Gesellschafter-Geschäftsführer geschuldeten Pflichtbeiträge (Arbeitnehmeranteil) zur gesetzlichen Sozialversicherung (VwGH 16.12.1986, 86/14/0064);

Befriedigung einer Forderung, die der Anteilsinhaber gegenüber der Körperschaft hatte, auf die er aber bereits rechtsgültig verzichtet hat (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018);

Zahlung auf Grund von Rechnungen des Gesellschafters ohne tatsächliche erbrachte Leistungen und Zahlung von Aufwendungen für den Haushalt des Gesellschafters (VwGH 26.9.2000, 98/13/0107, 98/13/0108).

636

Wirtschaftsgüter einer unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist bzw. die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, können nicht zum Betriebsvermögen einer Körperschaft gehören, sondern sind der außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft zuzurechnen.

Dies kann insbesondere bei für den Anteilsinhaber angeschafften bzw. hergestellten Immobilien der Fall sein (siehe dazu Rz 637 ff); bei sonstigen Wirtschaftsgütern ist eine Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre nur in Ausnahmefällen möglich (zB Yachten).

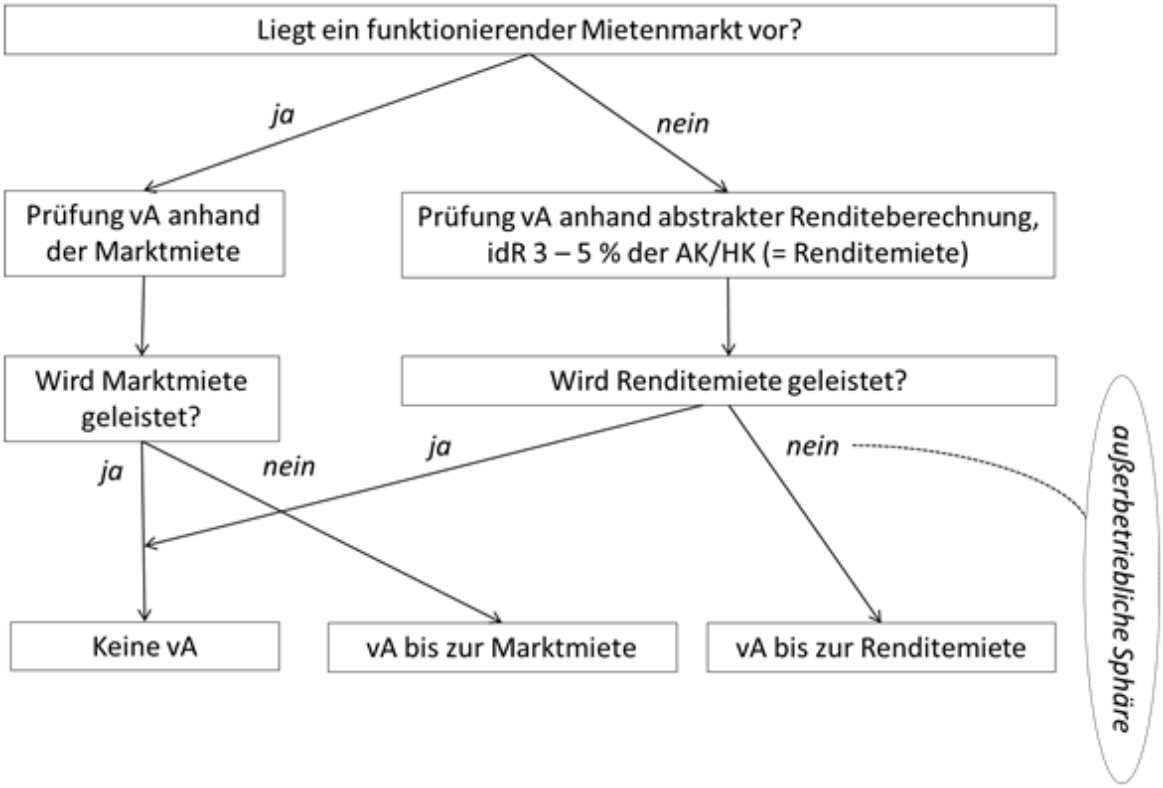
13.6.2.2 Für den Anteilsinhaber angeschaffte bzw. hergestellte Immobilien

637

Der VwGH hat sich in einer Reihe von Erkenntnissen, welche die Überlassung von gesellschaftseigenen Immobilien an den Gesellschafter-Geschäftsführer zum Gegenstand hatten, mit der Thematik der verdeckten Ausschüttung, des außerbetrieblichen Vermögens und des wirtschaftlichen Eigentums an der überlassenen Immobilie beschäftigt und seine Judikatur immer weiter präzisiert (VwGH 7.9.1993, 90/14/0195, VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, VwGH 24.06.2004, 2001/15/0002, VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091, VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083, VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003, VwGH 15.09.2016,

2013/15/0256, VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047). Nach dem VwGH kann aus der fremdunüblichen Errichtung und Überlassung einer Immobilie an den Anteilsinhaber kein wirtschaftliches Eigentum des Anteilsinhabers abgeleitet werden (vgl. zu den allgemeinen Voraussetzungen für wirtschaftliches Eigentum zB VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105; 28.5.2015, 2013/15/0135; 19.10.2016, Ra 2014/15/0039).

Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält (siehe zum Fremdvergleich allgemein Rz 570 ff). Der Maßstab für diesen Fremdvergleich hängt davon ab, ob es für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart, Größe und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (zB VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256, VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050). Den Nachweis für das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes (einschließlich der Beweisvorsorge) hat der Steuerpflichtige zu erbringen (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256, VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047). Daraus lässt sich für ertragsteuerliche Zwecke folgendes Prüfschema ableiten:



638

Das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes (einschließlich der Beweisvorsorge) ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256, VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047). Ein solcher funktionierender Mietenmarkt liegt nur dann vor, wenn ein

wirtschaftlich agierender (nur) am Mietertrag interessierter Investor bei Außerachtlassung der Wertsteigerung der Immobilie sein Kapital in ein solches Objekt investieren würde; dabei ist auch der Vergleich mit anderen Immobilieninvestments anzustellen. Der Steuerpflichtige wird daher nachzuweisen haben, dass er vor der Anschaffung oder Errichtung des Mietobjektes den entsprechenden Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkundet hat und sich auf dieser Basis als ökonomisch agierender Investor für die Anschaffung oder Errichtung der Immobilie entschieden hat (VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047).

Folgende Indizien sprechen gegen das Vorhandensein eines ökonomisch agierenden Investors:

- wenn keine wirtschaftlichen Gründe für die Investitionsentscheidung dargelegt werden können;
- wenn nicht dargelegt werden kann, auf welcher Grundlage (zB Kalkulation, Gutachten) vor der Anschaffung bzw. Herstellung der Immobilie eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals erwartet worden ist;
- wenn vor der Investitionsentscheidung weder Planungs- und Finanzierungsrechnungen, noch während der Bauphase laufende Kostenkontrollen durchgeführt wurden;
- wenn nicht dargelegt werden kann, welche Tatsachen oder Erwägungen dazu geführt haben, die Miete in der vereinbarten Höhe festzulegen;
- wenn die für Investitionen in durchschnittliche Einfamilienhäuser mit hochwertiger Ausstattung typischen Herstellungskosten pro m² um 100% überschritten wurden.

Bei Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes ist die ortsübliche Marktmiete der Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer laufenden verdeckten Ausschüttung.

Liegt kein funktionierender Mietenmarkt vor, ist zur Prüfung einer verdeckten Ausschüttung als Beurteilungsmaßstab eine abstrakte Renditeermittlung vorzunehmen, indem die Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors zu Grunde gelegt wird und somit jene Rendite, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird. Dazu ist von einer Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswertes) auszugehen; nach Auffassung des VwGH müsste im Allgemeinen ein Mietentgelt in der Bandbreite von 3 bis 5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erzielen sein (VwGH vom 15.09.2016, 2013/15/0256). Die so ermittelte „Renditemiete" stellt nun den Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer laufenden verdeckten Ausschüttung dar.

Beispiel:

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten des an den Anteilsinhaber überlassenen Objektes betragen 2.500.000 Euro (ein funktionierender Mietenmarkt liegt nicht vor). Unter Zugrundelegung eines Mietentgelts von 4% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten beträgt die jährliche Renditemiete 100.000 Euro. Eine verdeckte Ausschüttung liegt nur vor, soweit die vereinbarte Jahresmiete geringer ist als diese Renditemiete.

Eine Zuordnung der Immobilie zur außerbetrieblichen Sphäre kommt nur ausnahmsweise in Betracht, wenn diese schon ihrer Erscheinung nach offensichtlich für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist (wie insbesondere bei besonders repräsentativen und luxuriösen Gebäuden, die speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abstellen, siehe dazu zB VwGH 20.06.2000, 98/15/0169). In solchen Fällen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Immobilie hinsichtlich der laufenden Besteuerung der Körperschaft steuerneutrales Vermögen darstellt (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067; VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004); dh. Aufwendungen, die die Immobilie betreffen, können bei der Einkünfteermittlung nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden (vgl. VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215) und Erträge aus der Vermietung an den Gesellschafter sind nicht steuerwirksam zu erfassen. Eine Erfassung der Differenz zwischen der tatsächlich geleisteten Miete und der Renditemiete als laufende verdeckte Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft kommt daher in solchen Fällen nicht in Betracht. Auf Ebene des Gesellschafters liegt hingegen eine laufende verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen Renditemiete und tatsächlich bezahlter Miete vor.

Einkünfte im Zusammenhang mit einer allfälligen späteren Veräußerung des Objekts bei der Körperschaft sind nach Maßgabe der Bestimmungen des § 30 EStG 1988 zu ermitteln. Die so ermittelten Einkünfte sind gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu veranlagen.

639

Außerhalb des Bereiches der Lebensführung können Aufwendungen zu verdeckten Ausschüttungen führen, wenn sie der Rechtsstellung des Eigentümers zuzurechnen sind.

Beispiele:

Bewirtungskosten bei der Gesellschafterversammlung;

Gründungskosten, die über den im Gesellschaftsvertrag genannten, von der Gesellschaft zu tragenden Rahmen hinausgehen;

Übernahme von Kosten einer Schwestergesellschaft;

Übernahme von Kosten, die die Eigentümer untereinander zu verrechnen hätten.

Ist der getätigte Aufwand von vornherein gesellschafterbezogen wie die Übernahme privater Kosten, kann nicht das fehlende Entgelt für den (zunächst) übernommenen Aufwand

angesetzt werden, sondern es ist vielmehr die Aufwandstragung selbst verdeckte Ausschüttung.

Ist jedoch der Aufwand zunächst betrieblich veranlasst und kommt es in der Folge zu einer ungerechtfertigten Vorteilsgewährung an den Anteilsinhaber, bleibt der Aufwand abzugsfähig und es wird der fehlende Ertrag zu erfassen sein (siehe Rz 647).

13.6.2.3 Scheinaufwendungen zu Gunsten des Anteilsinhabers

640

Ein bloß formeller geschäftlicher Rechtsgrund ist dann gegeben, wenn einer gültigen formgerechten Vereinbarung seitens des Eigentümers keine Erfüllung folgt, wohl aber das vereinbarte Entgelt als verrechnet und von der juristischen Person als Aufwand geltend gemacht wird bzw. ein Rechtsgeschäft vorgetäuscht wird, um eine Vorteilsgewährung zu verdecken.

So kann bspw. ein Dienst- oder Werkvertrag zu Löhnen oder Honoraren führen, obwohl keine Leistung erbracht wird, oder es kann der Kaufvertrag über ein ausschließlich der Privatnutzung des Eigentümers dienendes Wirtschaftsgut zu Anschaffungskosten bzw. AfA bei der juristischen Person führen, obwohl eine Übergabe des Wirtschaftsgutes nicht stattfindet.

Beispiele:

Konzernumlage ohne betriebliche Veranlassung an die Muttergesellschaft, die als Briefkastenfirma auf der Isle of Man firmiert (VwGH 14.12.2000, 95/15/0129);

Bezahlung einer Mietrechtsablöse an einen Gesellschafter ohne konkreten Leistungsaustausch (VwGH 24.4.1996, 94/13/0124);

Behauptete, aber offensichtliche aber nicht erbrachte Leistungen einer Sitzgesellschaft in Liechtenstein (VwGH 15.3.1995, 92/13/0178);

Rentenleistung durch die GmbH an den ausgeschiedenen Gesellschafter, die aber als Teil des Preises für die Abtretung der Anteile an die neuen Gesellschafter anzusehen ist (VwGH 5.12.1991, 90/13/0056);

Abstandzahlung für nur vorgetäuschte Geschäfte (VwGH 15.7.1998, 96/13/0039).

Auch in diesem Bereich ist mangels einer Leistung auf Seiten des Anteilsinhabers der Maßstab der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers anzuwenden.

13.6.2.4 Unangemessen hohe Aufwendungen zu Gunsten des Anteilsinhabers

641

Dem Regelfall der verdeckten Ausschüttung liegt eine rechtsgültige, dem Grunde nach steuerlich anzuerkennende Vereinbarung zugrunde, wobei allerdings im Gesamtvergleich zwischen Leistung und Gegenleistung ein überhöhter Aufwand zu Lasten der juristischen

Person gegeben ist oder hinsichtlich einer Gegenleistungskomponente ein ungewöhnlicher Umstand Anlass zu einem ungerechtfertigten Aufwand bzw. Vorteil des Eigentümers gibt.

Hier spielt der unangemessene Lohn-, Miet- oder Zinsenaufwand ebenso eine Rolle wie die einer Vereinbarung folgende unangemessen hohe AfA oder Investitionsbegünstigung, Teilwertabschreibung oder Rückstellung an sich oder hinsichtlich des überhöhten Teiles.

Beispiele:

Unangemessene Rückstellung der Gesellschaft für Pensionsansprüche des geschäftsführenden Gesellschafters (VwGH 24.6.1999, 94/15/0185);

Überhöhte Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers (VwGH 23.2.1994, 92/15/0158);

Zahlung überhöhter Pachtzinse an einen Gesellschafter (VwGH 27.6.1989, 88/14/0131, 88/14/0132);

Unangemessene Entlohnung von Kooperationsleistungen der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft (VwGH 14.5.1991, 90/14/0280).

642

Bei der Prüfung der Angemessenheit von Tätigkeitsvergütungen ist auf sämtliche Geldvorteile und geldwerte Vorteile, somit auf die Gesamtausstattung, die der Anteilsinhaber für seine Tätigkeit erhält, Bedacht zu nehmen (VwGH 21.10.1999, 97/15/0198, 97/15/0199). Diese Summe ist auf ihre Angemessenheit zu prüfen, unabhängig davon, wo und wie die einzelnen Bestandteile der Vergütung verbucht worden sind. Neben dem Grundlohn und den sonstigen Bezügen sind alle Zusatzvergütungen (Überstundenentlohnung, Gewinn- und Umsatzbeteiligung, Tantiemen), Sachbezüge (Dienstwohnung, Firmenauto, Aufwendungen für die Zukunftssicherung) sowie Pensionszusagen und Zusagen über eine freiwillige Abfertigung in die Beurteilung einzubeziehen. Nur wenn diese Summe angemessen ist, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor. Ist die Gesamtausstattung unangemessen, ist grundsätzlich eine lineare Kürzung aller Bestandteile der Vergütung vorzunehmen. Siehe weiters Abschnitt 13.9, Stichworte ”Dienstverhältnis, allgemein”, Rz 734 bis 736, "Geschäftsführervergütung”, Rz 776 bis 778, ”Pension”, Rz 874 bis 881 (die allerdings in der Regel vorrangig und isoliert betrachtet wird).

13.6.3 Indirekte verdeckte Ausschüttung

13.6.3.1 Verzicht auf eine der Körperschaft zustehende Gewinnchance

643

Diese Fälle sind dadurch gekennzeichnet, dass der juristischen Person Erträge entzogen oder vorenthalten werden. Es handelt sich dabei um Fälle, in denen Erträge der juristischen Person gar nicht bücherlich erfasst, sondern direkt vom Anteilsinhaber vereinnahmt werden.

Dies kann auch in Verbindung mit der Nichtverbuchung von Aufwendungen der juristischen Person stehen, die vom Eigentümer getragen werden.

Beispiele:

Gewinnzuschätzungen auf Grund einer Vermögensdeckungsrechnung (VwGH 26.9.2000, 97/13/0143);

Gewinnzuschätzungen infolge von Kalkulationsdifferenzen (VwGH 17.9.1996, 95/14/0068);

Gewinnzuschätzungen auf Grund von "Schwarzgeschäften" der Körperschaft (VwGH 11.12.1996, 95/13/0240);

Gewinnzuschätzungen im Wege von Sicherheitszuschlägen wegen formeller Mängel (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080).

644

Daneben kann sich auch aus einer Branchengleichheit hinsichtlich der Tätigkeit der juristischen Person und jener des Eigentümers ein vorenthaltener Ertrag ergeben, der in einer fehlenden oder mangelhaften Regelung der grundsätzlichen Aufgabenverteilung oder in einer Regelung über ein konkretes Geschäft begründet ist (vgl. VwGH 23.6.1998, 97/14/0075). Entfaltet der Gesellschafter-Geschäftsführer eine eigenbetriebliche Tätigkeit in der Branche der Körperschaft, kann sie ihm nur dann persönlich zugerechnet werden, wenn die Funktionsteilung eindeutig und zweifelsfrei festgelegt ist. Im Zweifel wird angenommen, dass die Tätigkeit für die Körperschaft besorgt wird (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074).

Beispiel:

Anhaltspunkte für das Vorliegen einer Funktionsteilung:

Gewerbeberechtigung, Eintragung im Telefonbuch, Auftragsschreiben oder Auftragsbestätigungen.

Betroffen sind davon sowohl Gestaltungen, bei denen die juristische Person neben dem Eigentümer in der Branche tätig ist (VwGH 24.9.1996, 94/13/0129, 94/13/0173), als auch solche, bei denen die juristische Person zur Gänze oder zum Teil mit dem Eigentümer in branchenmäßige Geschäftsbeziehungen tritt.

Beispiel:

Unangemessene Entlohnung von Kooperationsleistungen seitens der ausländischen Muttergesellschaft (VwGH 14.5.1991, 90/14/0280).

Einzelkanzlei des Wirtschaftstreuhänders neben einer dem Wirtschaftstreuhänder gehörenden Wirtschaftstreuhand-GmbH ohne klare Abgrenzung der Tätigkeitsfelder und Klientenverhältnisse.

In diesen Vorgängen wird zur Vermeidung von Zurechnungsproblemen eine rechtzeitige eindeutige Regelung darüber zu treffen sein, welche Geschäfte der Körperschaft

zuzurechnen und von ihr (eventuell auch durch die Mitarbeit des Eigentümers) erwirtschaftet werden und welche Geschäfte höchstpersönliche Geschäfte des Anteilsinhabers sind (VwGH 23.6.1998, 97/14/0075). Siehe auch Abschnitt 13.9, Stichwort "Wettbewerbsverbot", Rz 983.

645

Schließlich sind Fälle denkbar, bei denen der Eigentümer der gewinnorientierten juristischen Person Aufgaben überträgt, die ihm obliegen (VwGH 20.11.1996, 96/15/0015) oder nachhaltige Verlustbetriebe überträgt.

13.6.3.2 Verzicht auf angemessene Entgelte aus Geschäften mit dem Anteilsinhaber

646

Genauso wie die geschäftlichen Beziehungen zwischen der juristischen Person und ihrem Eigentümer zu keinem überhöhten Aufwand führen dürfen, muss die Leistung der juristischen Person vom Eigentümer ausreichend honoriert werden. Auch hier ist vom Gesamtvergleich zwischen Leistung und Gegenleistung auf Grund der Verhältnisse im Zeitpunkt der Vereinbarung auszugehen, auch hier kann die Ungewöhnlichkeit einzelner Vertragskomponenten insoweit zu einer verdeckten Ausschüttung führen.

Wird etwa ein Wirtschaftsgut im Interesse des Eigentümers von der juristischen Person angeschafft oder hergestellt, kann bereits dies gegebenenfalls auf Grund der atypischen Grundbeziehung zu einer verdeckten Ausschüttung Anlass geben (siehe dazu auch Rz 636).

Beispiele:

Die Darlehenshingabe einer Kapitalgesellschaft an einen Anteilsinhaber ist dann eine verdeckte Ausschüttung, wenn die Rückzahlung von vornherein nicht gewollt ist oder wenn bereits bei Zuzählung mit der Uneinbringlichkeit des Darlehens beim Gesellschafter zu rechnen ist (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020).

"Entnahmen" des Anteilsinhabers aus dem Gesellschaftsvermögen, die nicht auf der Grundlage eines zivilrechtlichen Vertrages getätigt werden; die bloße Verbuchung und die spätere Zahlungen des Anteilsinhabers können die Bedenken gegen eine ursprüngliche Rückzahlungsabsicht nicht entkräften (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121).

Liegt dies nicht vor, ist der Überlassungsvorgang Folge einer eigenen Rechtsbeziehung (zB Miet- oder Pachtvertrag), die auf ihre Angemessenheit zu überprüfen ist.

Beispiele:

Gewährung eines unverzinslichen Darlehens an einen Anteilsinhaber (VwGH 28.1.1998, 95/13/0141 und VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, 96/15/0016);

Überlassung von Gegenständen gegen ein zu geringes Entgelt (VwGH 25.11.1999, 97/15/0065);

Veräußerung von Anteilen an einer GmbH zu einem geringeren Preis als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbar (VwGH 16.3.1993, 89/14/0123);

Abtretung von Gesellschaftsanteilen durch eine Genossenschaft an ihre Mitglieder weit unter dem gemeinen Wert (VwGH 16.3.1993, 89/14/0123, 90/14/0018);

Verkauf einer Liegenschaft zu einem nicht angemessenen Preis; die Differenz zwischen Kaufpreis und gemeinem Wert ist verdeckte Ausschüttung (VwGH 3.7.1991, 90/14/0221 und VwGH 26.9.1985, 85/14/0051).

647

Im Rahmen laufender Geschäftsbeziehungen zwischen der juristischen Person und dem Unternehmen des Eigentümers kann trotz ausreichender formeller Absicherung der fehlende Ertrag in der unangemessen nieder bemessenen Honorierung der Liefer- oder Leistungsvorgänge liegen (siehe Abschnitt 13.9, Stichwort "Lieferverkehr", Rz 847 bis 851).

Beispiele:

Die Körperschaft verkauft Waren zu unangemessen niedrigen Preisen (zB unter den Selbstkosten) an das Einzelunternehmen des Anteilsinhabers.

Unterpreisige Nutzung einer Lizenz der Körperschaft durch den Betrieb des Anteilsinhabers.

Keine verdeckte Ausschüttung liegt dagegen vor, wenn für noch nicht eingeforderte ausstehende Einlagen keine Zinsen verrechnet werden (VwGH 30.9.1998, 96/13/0024).

13.7 Wirkungen verdeckter Ausschüttungen

13.7.1 Allgemeines

13.7.1.1 Behandlung bei der Körperschaft

13.7.1.1.1 Neutralisierung der verdeckten Ausschüttung

648

Bei verdeckten Ausschüttungen handelt es sich um Vorgänge, welche die Ermittlung des Einkommens nicht beeinflussen dürfen (siehe Rz 565). Wurde daher eine verdeckte Ausschüttung in Form von

- überhöhten bzw. nicht bestehenden Betriebsausgaben (siehe Rz 659 bis 662) oder
- vorenthaltenen Einnahmen (siehe Rz 663 bis 665)

bei der Einkommensermittlung einer Körperschaft zunächst gewinnmindernd oder verlusterhöhend berücksichtigt bzw. nicht erfasst, sind die von ihr ausgehenden Wirkungen zu neutralisieren. Diese Neutralisierung hat bei bilanzierenden Körperschaften idR außerbilanzmäßig zu erfolgen.

649

Die Rechtsfolge der Neutralisierung tritt unabhängig davon ein, ob die aus der verdeckten Ausschüttung erzielten Einkünfte beim Empfänger steuerpflichtig sind oder nicht.

Beispiel:

Empfänger einer verdeckten Ausschüttung in Form einer unangemessenen Sponsorleistung ist ein an einer Kapitalgesellschaft beteiligter gemeinnütziger Sportverein. Obwohl nach § 5 Z 6 KStG 1988 der Verein von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit ist und demnach die verdeckte Ausschüttung weder der Körperschaftsteuer noch der Kapitalertragsteuer unterliegt, ist die sich aus der Sponsorleistung ergebende zunächst vorgenommene Gewinnminderung hinsichtlich des unangemessenen Aufwandes zu neutralisieren.

650

Entsteht durch Übertragung eines Wirtschaftsgutes oder eine Nutzungsüberlassung bei der Körperschaft eine Aktivierungspflicht, ist von angemessenen Anschaffungskosten auszugehen. Erwirbt die Körperschaft vom Gesellschafter ein Wirtschaftsgut zu einem überhöhten Preis, ist das Wirtschaftsgut bei der Körperschaft mit Anschaffungskosten in Höhe des angemessenen (fremdüblichen) Werts anzusetzen; in Höhe des fremdunüblichen Kaufpreises liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Beispiel:

Eine Körperschaft erwirbt eine Maschine von ihrem Anteilsinhaber um 1.000 Euro, die angemessenen Anschaffungskosten betragen jedoch nur 700 Euro. Die Maschine ist bei der Körperschaft mit 700 Euro Anschaffungskosten zu aktivieren; diese bilden die Basis für eine Absetzung für Abnutzung in Folgejahren. Der Differenzbetrag in Höhe von 300 Euro stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

13.7.1.1.2 Zeitpunkt bzw. Zeitraum der Neutralisierung

651

Die Korrektur einer verdeckten Ausschüttung ist in jenem Gewinnermittlungszeitraum vorzunehmen, in dem das Einkommen durch scheinbare bzw. erhöhte Ausgaben oder durch vorenthaltene Einnahmen vorerst beeinflusst worden ist. Dabei sind die bei der Körperschaft angewendeten Einkommens- bzw. Gewinnermittlungsgrundsätze heranzuziehen.

Beispiel:

Eine Körperschaft übernimmt im Rahmen einer unangemessenen Gestaltung eine Privatverbindlichkeit eines Anteilsinhabers.

- *Wird diese Übernahme bei der durch Betriebsvermögensvergleich erfolgenden Gewinnermittlung passiviert, hat die Korrektur in der Periode der vorgenommenen Korrektur zu erfolgen.*
- *Erfolgt die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (zB bei einem Verein) und somit eine Berücksichtigung der Privatverbindlichkeit erst im Zeitpunkt der Bezahlung, kommt es bei der Neutralisierung erst dann zu einer Zurechnung.*

652

Die zeitliche Erfassung einer verdeckten Ausschüttung bei der Körperschaft ist unabhängig von jener beim Anteilsinhaber bzw. einer diesem nahe stehender Person vorzunehmen. Der jeweilige Zeitpunkt der Erfassung kann somit auseinander fallen. Dies ist in möglicherweise unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten begründet.

Beispiel:

Eine Körperschaft erteilt ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionszusage, die als verdeckte Ausschüttung zu behandeln ist.

- *Bei der Körperschaft selbst führt jede jährliche Dotierung der Pensionsrückstellung zu einer verdeckten Ausschüttung, sodass jedes einzelne Jahr der Dotierung zu neutralisieren ist.*
- *Beim Empfänger ist der Vermögensvorteil erst im Zeitpunkt der Pensionsauszahlung als verdeckte Ausschüttung zu erfassen.*

13.7.1.2 Behandlung beim Gesellschafter

13.7.1.2.1 Bindung an die steuerliche Behandlung bei der Körperschaft

653

Die Erfassung einer verdeckten Ausschüttung beim Anteilsinhaber oder sonstigen Empfänger (siehe dazu Rz 590 bis 599 und EStR 2000 Rz 6148 bis 6152) ist einerseits methodisch mit den entsprechenden Folgen bei der ausschüttenden Körperschaft verknüpft. Andererseits ist zwischen der Behandlung bei der Körperschaft und jener beim Empfänger nicht erforderlich eine

- betragliche und zeitliche Verknüpfung
- Verknüpfung mit einer tatsächlichen Einkommensminderung
- verfahrensrechtliche Bindung.

Die unterschiedliche zeitliche Verknüpfung ergibt sich schon alleine aus der möglichen unterschiedlichen Gewinnermittlungsart bei der Körperschaft und beim Anteilsinhaber und führt dadurch auch bei Betrachtung nach Besteuerungszeiträumen zu unterschiedlichen betragsmäßigen Auswirkungen (siehe das zweite Beispiel in Rz 652).

Randzahl 654: *entfällt*

655

Eine Bindung des Einkommensteuerbescheides an den die Körperschaft betreffenden Körperschaftsteuerbescheid besteht nicht. Dies bedeutet, dass beim Anteilsinhaber im Rahmen des Einkommensteuerfestsetzungsverfahrens das Zufließen der verdeckten Ausschüttung gesondert zu prüfen ist (VwGH 18.9.1991, 91/13/0023; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039).

13.7.1.2.2 Zurechnung zu einer Einkunftsart

656

Einkünfte gemäß § 27 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988 liegen vor, wenn der Anteil im Privatvermögen gehalten wird (siehe EStR 2000 Rz 6108 und 6116).

Ist der Anteil an der Körperschaft dem Betriebsvermögen zuzurechnen, sind die Vorteilszuwendungen steuerlich als Einnahmen des betreffenden Betriebes zu erfassen.

Sind die Vorteilszuwendungen bis zum Aufdecken bei einer anderen Einkunftsart erfasst worden, sind diese in die für die Vorteilszuwendungen in Betracht kommende Einkunftsart umzureihen.

Beispiel:

Ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erhält für seine Tätigkeit eine Vergütung von 200.000 Euro. Davon ist ein Anteil von 100.000 Euro als unangemessen auszuscheiden.

Je nach Beteiligungsausmaß stellt der angemessene Anteil weiterhin Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit dar. Der unangemessene Anteil ist als verdeckte Ausschüttung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu erfassen. Entsprechend ist ein vorgenommener Lohnsteuerabzug zu korrigieren und sind etwa die steuerlichen Begünstigungen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf den unangemessenen Lohnanteil nicht anzuwenden.

Zur Angemessenheit von Geschäftsführervergütungen siehe auch EStR 2000 Rz 1200 ff.

13.7.1.3 Bewertung von verdeckten Ausschüttungen

657

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung ist mit jenem Betrag anzusetzen, der der Differenz zwischen der fremdüblichen Leistung und der tatsächlich erbrachten bzw. der Vermögensminderung, die die Körperschaft aus im Gesellschaftsverhältnis gelegenen Gründen hinnehmen musste, entspricht (VwGH 20.4.1982, 81/14/0120). Dabei sind alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Im Hinblick auf den als Maßstab heranzuziehenden Fremdvergleich ergibt sich bei der Bewertung ein Spielraum (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111).

Bewertungsmethoden wie die Teilwertermittlung, die Ermittlung des gemeinen Wertes oder des üblichen Mittelpreises des Verbraucherortes kommen nicht zur Anwendung, wenn sie nicht dem Fremdvergleichswert entsprechen.

13.7.1.4 Behandlung der Kapitalertragsteuer

658

Siehe Abschnitt 13.9, Stichwort "Kapitalertragsteuer", Rz 820 und 821.

13.7.2 Überhöhte Aufwendungen (direkte verdeckte Ausschüttung)

13.7.2.1 Allgemeines

659

Überhöhte Aufwendungen an Anteilsinhaber oder ihnen nahe stehenden Personen können - wie in Rz 634 bis 642 dargestellt - in drei Hauptgruppen gegliedert werden:

- Übernahme von Kosten des Anteilsinhabers ohne Rechtsgrund: zB
  - Kosten, die der persönlichen Lebensführung des Anteilsinhaber zuzurechnen sind, wie persönliche Steuern, Versicherungsleistungen, Repräsentationsaufwendungen oder
  - Kosten, die sich aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Anteilsinhabers ergeben, wie der Gründerlohn.
- Scheinaufwendungen zugunsten des Anteilsinhabers, bei denen das Bestehen einer rechtlich gültigen Vereinbarung nur vorgetäuscht wird, wie zB der Arbeitslohn für eine angestellte Ehegattin, die für die Körperschaft überhaupt nicht tätig wird.
- Unangemessen hohe Aufwendungen zugunsten des Anteilsinhabers im Rahmen einer rechtsgültigen Vereinbarung, wie zB eine Gegenleistung für eine Leistung des Anteilsinhabers in unangemessener Höhe, eine überhöhte Betriebspacht, ein zu teurer Grundstücks- oder Anlagenverkauf an die Körperschaft, überhöhte Verrechnungspreise im Konzern.

13.7.2.2 Behandlung bei der Körperschaft

13.7.2.2.1 Ohne Rechtsgrund übernommene Kosten des Anteilsinhabers und Scheinaufwendungen

660

Die als Betriebsausgabe geltend gemachten Kosten sind in jenem Besteuerungszeitraum auszuscheiden, in dem sie geltend gemacht worden sind. Bei Dauerschuldverhältnissen gilt dies für alle betroffenen Besteuerungszeiträume.

13.7.2.2.2 Unangemessen hohe Aufwendungen zugunsten des Anteilsinhabers

661

Soweit nicht aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter bzw. einmalige Leistungen betroffen sind, werden im Besteuerungszeitraum die Aufwendungen auf den angemessenen Betrag vermindert.

Bei Dauerschuldverhältnissen gilt dies für alle betroffenen Besteuerungszeiträume.

Bei aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgütern ist die Folge der zu hoch vorgenommenen Aktivierung in jenem Besteuerungszeitraum zu neutralisieren, in dem sie steuerlich wirksam

wird. Die Abschreibung für Abnutzung, die Teilwertabschreibung oder der Buchwertabgang sind also nur von den angemessenen Anschaffungskosten vorzunehmen bzw. sind Investitionsbegünstigungen entsprechend zu kürzen (siehe das Beispiel in Rz 650).

Siehe Abschnitt 13.9, Stichwort "Lieferverkehr", Rz 847 bis 851.

13.7.2.3 Behandlung beim Anteilsinhaber

662

Siehe Rz 653 bis 656.

13.7.3 Fehlende Erträge (indirekte verdeckte Ausschüttung)

13.7.3.1 Allgemeines

663

Fehlende Betriebseinnahmen einer Körperschaft auf Grund einer verdeckten Ausschüttung an einen oder mehrere Anteilsinhaber bzw. diesen nahe stehende Personen sind im Wesentlichen auf folgende Umstände zurückzuführen:

- Entzogene Geschäfte: zB
  - eine laut Vertrag von einer GmbH durchzuführende Beratungsleistung wird nicht von der GmbH, sondern tatsächlich vom Gesellschafter-Geschäftsführer als Einzelunternehmer durchgeführt (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059);
  - entgeltliche Überlassung solcher Kenntnisse eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH an einen Dritten, die er als Ausfluss einer Geschäftsführungstätigkeit für die GmbH erworben hat.
- Fehlender Ertrag aus einer Nutzungsüberlassung: zB
  - eine sich im Betriebsvermögen einer GmbH befindliche Eigentumswohnung wird dem Gesellschafter-Geschäftsführer um ein unangemessen niedriges Mietentgelt vermietet bzw. veräußert oder
  - dem Gesellschafter-Geschäftsführer wird ein zinsenloses Darlehen gewährt (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111);
- Fehlender Ertrag aus der Übertragung eines Wirtschaftsgutes: zB
  - ein Grundstück wird an einen Anteilsinhaber um einen unangemessen niedrigen Kaufpreis veräußert (VwGH 16.9.1986, 85/14/0163; siehe hiezu auch Abschnitt 13.9, Stichwort "Lieferverkehr", Rz 847 bis 851) oder
  - ein von einer Komplementär-GmbH auf die KG außerhalb einer Umgründung übergegangener Firmenwert wird nicht abgegolten (VwGH 8.11.1988, 88/14/0135).

13.7.3.2 Behandlung bei der Körperschaft

664

Die fehlenden Betriebseinnahmen sind auf Grund der in Rz 663 dargestellten Vorgänge in jenem Wirtschaftsjahr bzw. bei Dauerschuldverhältnissen in jenen Wirtschaftsjahren zuzurechnen, in denen sie bei sachgerechter fremdüblicher Abwicklung der Vereinbarung anzusetzen gewesen wären. Je nach Art der Gewinnermittlung sind dabei folgende Zeitpunkte maßgebend:

- Betriebsvermögensvergleich: Entstehen der Forderung nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung als Forderung (außerbilanzmäßige Zurechnung) bzw.
- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung: Unterlassener (bzw. "unterdrückter") Zufluss.

13.7.3.3 Behandlung beim Anteilsinhaber

665

Siehe Rz 653 bis 656.

13.8 Korrektur verdeckter Ausschüttungen

13.8.1 Allgemeines

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).

667

Vor dem ausdrücklichen Geltendmachen als Forderung liegt (auch unternehmensrechtlich) ein nicht aktivierbarer Anspruch (ein nicht bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut) vor. Dieser hat steuerrechtlich den Charakter einer Einlageforderung. Eine Bilanzberichtigung, die nach dem Aufdecken der verdeckten Ausschüttung durch eine abgabenbehördliche Prüfung darauf

abzielt, die der verdeckten Ausschüttung entsprechende Gewinnerhöhung schon in den Jahresabschlüssen der Vorjahre zur Darstellung zu bringen, widerspricht unternehmensbilanzrechtlichen Vorschriften (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160). Bei rechtzeitiger Korrektur kommt es zu keiner Zurechnung von Einkünften beim Anteilsinhaber.

668

Eine steuerwirksame Korrektur eines aufgedeckten Fehlers ist nur bei einem Tatbestandsirrtum oder Vollziehungsfehler anerkannt (VwGH 6.2.1990, 89/14/0034), nicht im Falle eines Rechtsirrtums. Ist das Wissen und Wollen um die beanstandete Vereinbarung gegeben und erwiesen, kann ein steuerlich beachtlicher Irrtum nicht vorliegen (VwGH 26.9.1985, 85/14/0051, 85/14/0052).

669

Es gilt generell ein Rückwirkungsverbot (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101), ein nachträgliches Rückgängigmachen des Geschäftes kann den Tatbestand nicht ungeschehen machen. Allfällige Rückzahlungen des Begünstigten sind in diesem Fall gesellschaftsrechtliche Einlagen.

670

Steuerklauseln sind in ein Rechtsgeschäft aufgenommene Regelungen, wonach dieses als aufgelöst oder nicht abgeschlossen anzusehen ist, wenn seitens der Abgabenbehörde eine verdeckte Ausschüttung angenommen wird. Satzungsklauseln sind gleichartige Regelungen in der Satzung einer Kapitalgesellschaft. Derartige Bestimmungen können das Zustandekommen einer verdeckten Ausschüttung nicht verhindern. Das gilt sowohl auf der Ebene der Körperschaft, als auch für den Anteilsinhaber. Eine derartige Klausel führt auch zu keinem Umdeuten in eine offene Ausschüttung. Ist dagegen im Gesellschaftsvertrag vorgesehen, dass Mehrgewinne aufgrund einer Betriebsprüfung an die Anteilsinhaber auszuschütten sind, liegt insoweit eine offene Ausschüttung vor (vgl. VwGH 29.9.1987, 87/14/0119).

13.8.2 Einzelfälle

Aufrechnungserklärung

671

Eine rückwirkende Aufrechnungserklärung des Beraters und nachträgliche Aufnahme einer Forderung im Zeitpunkt der Betriebsprüfung entfaltet keine Wirkung (VwGH 20.11.1996, 96/15/0015).

Ausschüttungsbeschluss, nachträglicher

672

Durch einen nach Ablauf des Kalenderjahres der verdeckten Ausschüttung ergehenden Ausschüttungsbeschluss kann die verdeckte Ausschüttung nicht in eine offene Ausschüttung umgewandelt werden. Eine Berichtigung der UGB-Bilanz für das Jahr der verdeckten Ausschüttung ist daher dann, wenn die Ausschüttung über den Bilanzstichtag hinaus verdeckt bleibt, nicht möglich (VwGH 21.12.1993, 93/14/0216).

Darlehensrückzahlungen

673

Wenn Darlehensrückzahlungen von vorneherein nicht gewollt sind, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Ob verdeckte Ausschüttungen nachträglich unternehmensrechtlich durch Kapitalherabsetzungen, die nachträgliche Anerkennung einer Darlehensschuld und Kompensation mit dieser saniert worden sind, ist steuerrechtlich unbeachtlich (VwGH 5.10.1993, 93/14/0115).

Kostenrückvergütung

674

Macht eine Kapitalgesellschaft Zahlungen oder geldwerte Vorteile, die sie einem ihrer Anteilsinhaber zukommen lässt, als Betriebsausgaben geltend, sind diese Leistungen, soweit ihnen keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, auch dann als verdeckte Ausschüttung anzusehen, wenn sie in einem späteren Jahr vom Anteilsinhaber rückerstattet werden. Anders wäre es, wenn die Körperschaft von vorneherein den Betrag kreditieren würde. Hier läge von Anfang an keine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 26.3.1985, 82/14/0166).

Offene Ausschüttung

675

Werden verdeckte Ausschüttungen durch die Betriebsprüfung festgestellt, können diese durch (nachträgliche) Umwidmung nicht zu offenen Ausschüttungen werden, da die Zahlung zu einem Zeitpunkt erfolgte, an dem ein solcher Gewinnverteilungsbeschluss noch nicht vorlag (VwGH 12.3.1980, 0229/79).

13.9 ABC der verdeckten Ausschüttung

Abfertigung

676

Liegt eine gesetzliche oder kollektivvertragliche Abfertigungszahlung vor und ist das Dienstverhältnis nicht anzuerkennen oder ist bei gültigem Dienstverhältnis ein bestimmter Teil des Gehaltes als verdeckte Ausschüttung anzusehen, stellt auch die Abfertigung zur Gänze (oder zum Teil) eine verdeckte Ausschüttung dar. Diese führt zur Kürzung der Rückstellung gemäß § 14 EStG 1988 und zur Nichtabzugsfähigkeit bei Auszahlung. Im Zeitpunkt des Zufließens liegen Einkünfte beim Anteilsinhaber vor. Besteht arbeitsrechtlich kein Abfertigungsanspruch, ist eine Rückstellung nicht anzuerkennen.

677

Bei einer freiwilligen Abfertigung kann bei Entstehen der Verpflichtung eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der gesamten Abfertigung vorliegen (beim Begünstigten im Zuflusszeitpunkt), sofern die Zusage (Höhe der Abfertigung und Zeitpunkt der Zusage) einem Fremdvergleich nicht standhält (siehe dazu auch das Stichwort "Dienstverhältnis"). Ist die Abfertigung dem Grunde nach und in der Relation zur Entlohnung fremdüblich, gleichzeitig aber die Entlohnung überhöht, erfolgt eine anteilige Kürzung. Liegt ein Dienstverhältnis des Gesellschafter-Geschäftsführers vor und erwirbt dieser weitere Anteile, erlischt bei Erwerb von mehr als 50% der Anteile das Dienstverhältnis, was einen Abfertigungsanspruch auslösen kann. Sind die Bezüge angemessen, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor.

678

Erfolgt eine Betriebseinbringung in die Körperschaft und war der Gesellschafter-Geschäftsführer Mitunternehmer der Vorgänger-KG, stellt die Zahlung einer Abfertigung an ihn nicht von vorneherein eine verdeckte Ausschüttung dar, auch wenn seit der Einbringung erst ein kurzer Zeitraum vergangen ist. Maßgebend ist vielmehr, ob auch einer gesellschaftsfremden Person eine derartige Zusage erteilt worden wäre. In die Angemessenheitsprüfung ist daher die Tätigkeit für die Vorgänger-KG miteinzubeziehen (VwGH 29.3.1989, 85/13/0074), nicht aber im Fall der Einbringung eines Einzelunternehmens. Für die Frage der Besteuerung der Abfertigung sind dagegen nur die Vordienstzeiten als Arbeitnehmer zu berücksichtigen (VwGH 21.2.1990, 89/13/0014). Die Umdeutung einer gezahlten Abfertigung in eine Gegenleistung aus Gesellschaftsmitteln für den Erwerb des Gesellschaftsanteiles durch den anderen Anteilsinhaber bedarf einer schlüssigen Beweiswürdigung; andernfalls kann eine verdeckte Ausschüttung nicht unterstellt werden (VwGH 26.5.1993, 89/13/0082).

Abtretung von Klienten

679

Sind Auftrags- und Leistungsverhältnisse des Wirtschaftstreuhänders zu Klienten zivilrechtlich nicht begründet worden und bestehen diese nur zu der vom Wirtschaftstreuhänder beherrschten Wirtschaftstreuhand-GmbH, liegt bei entgeltlicher Abtretung dieser Verhältnisse an die GmbH eine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 26.5.1993, 90/13/0155).

Abwandern von Klienten

680

Reduziert sich der Klientenstock einer Kanzlei (GmbH) durch das Ausscheiden eines Anteilsinhabers, ist eine verdeckte Ausschüttung nicht zuzurechnen, wenn das Abwandern nicht verhindert werden konnte und kein Ersatzanspruch besteht.

Aktive Preispolitik bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

681

Aktive Preispolitik in der Form, dass Mitglieder durch unangemessen hohe Preise bei Verkäufen an die Genossenschaft oder durch unangemessen niedrige Preise bei Verkäufen von der Genossenschaft begünstigt werden, kann zu verdeckten Ausschüttungen führen. Siehe Rz 1404.

Angemessenheit, Allgemeines

682

Beim Fremdvergleich ist immer auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen, nicht auf den Zeitpunkt der späteren Leistungen. Auch wenn das Geschäft für sich betrachtet für die Körperschaft günstig ist, muss diese im Verkehr mit ihren Anteilsinhabern mindestens jene Vergütung fordern, die sie auch von fremden Dritten verlangen würde. Ist die Gegenleistung des Anteilsinhabers niedriger, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Anschaffungskosten

683

Zu den Anschaffungskosten eines Kapitalanteils zählt neben dem Kaufpreis und den Nebenkosten ua. auch die Rückzahlung verdeckter Ausschüttungen (Einlagentatbestand).

Anteilsausgabe

684

Erhält der Anteilsinhaber einen wertmäßig überhöhten Anteil für eine korrekt bewertete Sacheinlage, liegt bei ihm eine Vorteilszuwendung vor, das Einkommen der Körperschaft ist nicht berührt. Die Überbewertung einer Sacheinlage führt zu keiner Vorteilszuwendung beim Anteilsinhaber.

Anteilsabtretung

685

Siehe Stichwort "Geschäftsanteilsveräußerung", Rz 773.

Anwaltskosten

686

Die Übernahme von Anwaltskosten des Anteilsinhabers führt zu einer verdeckten Ausschüttung, wenn keine Verpflichtung zur Übernahme besteht und diese auch nicht fremdüblich ist. Fremdüblich wären etwa von der Körperschaft im Rahmen der Geschäftsführung gebilligte Gesetzesübertretungen. Eine Verpflichtung bestünde auch bei Schadenersatzansprüchen des Anteilsinhabers gegenüber der Körperschaft. Liegt keine verdeckte Ausschüttung vor, ist zu prüfen, inwieweit ein steuerpflichtiger Vorteil aus einem Dienstverhältnis vorliegt.

Arztkosten

687

Die Übernahme von Arztkosten des Anteilsinhabers bewirkt eine verdeckte Ausschüttung, es sei denn, sie ist fremdüblich (Betriebsunfall oder Berufskrankheit).

Aufgriffsrecht des Leasingnehmers

688

In bestimmten Fällen kann der Leasingnehmer das Leasinggut bei Vertragsablauf um den Restwert kaufen. Nimmt der Geschäftsführer einer Körperschaft das Aufgriffsrecht für sich persönlich in Anspruch, begeht er eine Pflichtverletzung. Ist die Begünstigung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Aufsichtsratsvergütungen

689

Betroffen sind unangemessene oder überhöhte Vergütungen an Aufsichtsräte, die zugleich Anteilsinhaber sind. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 stellt die Hälfte der Vergütungen einen nichtabzugsfähigen Aufwand dar. Bei der Körperschaft ergeben sich Auswirkungen nur im Ausmaß des steuerwirksamen Abzuges.

Aufwendungen des Gesellschafters, Übernahme der privaten

690

Siehe das Stichwort "Lebensführungskosten", Rz 842 und 843.

Ausgabenersparnis

691

Siehe das Stichwort "Lebensführungskosten", Rz 842 und 843.

Aushaftende (ausstehende) Einlagen

692

Noch nicht eingeforderte Einlagen sind rechentechnische Saldogrößen (Korrekturposten zum Eigenkapital). Sie können auch nicht abgewertet werden, da sie keinen Vermögensgegenstand darstellen. Zudem können auch bei sorgfältiger Geschäftsführung und bei Anstellen eines Fremdvergleiches Forderungen gegenüber Dritten nicht stets bei Fälligkeit sofort durchgesetzt werden (VwGH 7.12.1982, 82/14/0010). Eine verdeckte Ausschüttung kann daher bei nicht eingeforderten Einlagen nicht Platz greifen, ausgenommen bei der Mindesteinlage, sofern nicht mit der Geltendmachung von Gegenansprüchen in der gleichen Höhe gerechnet werden muss.

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 Anteilsinhaber wieder ausbezahlt, liegt darin entweder – bei einer dem § 4 Abs. 12 EStG 1988 und dem Erlass des BMF vom 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.

Auslandsreisen

694

Die Aufwendungen für Auslandsreisen können teils Betriebsausgaben, teils verdeckte Ausschüttungen sein. Unternimmt der Gesellschafter-Geschäftsführer die Reise zusammen mit seiner Gattin, stellen die Mehrkosten für die Teilnahme der Ehefrau eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn die Mitnahme einer Begleitperson nicht betrieblich veranlasst ist.

Außenvorgang

695

Außenvorgänge sind Vorgänge mit einem Drittgeschäft, bei denen eine direkte Zurechnung eines der Körperschaft entzogenen Gewinnes jedenfalls möglich ist. Eine verdeckte Ausschüttung kann allerdings auch bei einem Innenvorgang vorliegen. Siehe dazu das Stichwort "Innenvorgang", Rz 812 und 663 bis 665.

Avalgebühren

696

Hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung ist entscheidend, ob bereits die Übernahme der Bürgschaft eine verdeckte Ausschüttung darstellt. Will die Körperschaft einen Rückgriffsanspruch geltend machen, kann die verdeckte Ausschüttung darin liegen, dass die Bürgschaft unentgeltlich oder zu einem zu niedrigen Entgelt übernommen wird (Zahlung einer Avalprovision ist üblich). Siehe auch unter "Bürgschaft", Rz 718.

Baurecht

697

Kommt es im Rahmen einer Betriebseinbringung unter Zurückbehalten der Betriebsliegenschaft zum Abschluss eines Baurechtsvertrages, wodurch der übernehmenden Körperschaft wirtschaftlich gesehen das Gebäude zuwächst, erfolgt die Nutzung des Gebäudes aufgrund des Baurechts, sodass eine Vergütung an den Einbringenden (über den Grundanteil hinaus) kein Nutzungsentgelt darstellt, sondern einen Vorteil aufgrund der Gesellschafterstellung.

Bauzinsen

698

Bauzinsen sind Vergütungen, die Aktionären für die Anlaufzeit des Unternehmens zugesagt werden konnten. Sie sind seit der Aufhebung des § 54 Abs. 2 AktG durch das EU-GesRÄG gesellschaftsrechtlich nicht mehr gedeckt. Sie betrafen steuerlich die Anteilsinhaberschaft und konnten das Einkommen der Körperschaft als eine Form der Einkommensverwendung nicht mindern.

Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses

699

Siehe Stichwort "ehemaliger Anteilsinhaber", Rz 742.

Begräbniskosten

700

Den Anteilsinhaber betreffende Beerdigungskosten sind bei Übernahme durch die Körperschaft Vorteilszuwendungen an den Erben (vgl. VwGH 26.3.1985, 82/14/0166).

Kosten für ein Grabdenkmal des Vaters des Anteilsinhabers (und Firmengründers) sind ebenfalls nicht abzugsfähig (VwGH 26.3.1985, 82/14/0166). Aufwendungen für Traueranzeigen sind absetzbar, wenn das Inserat betrieblich veranlasst ist (vgl. VwGH 5.7.1994, 93/14/0049).

Begründung des Gesellschaftsverhältnisses

701

Verdeckte Ausschüttungen sind auch dann möglich, wenn die Leistung vor Begründung des Gesellschaftsverhältnisses erbracht wird, ihren Grund aber in jenem Gesellschaftsverhältnis hat.

Beratungskosten

702

Tritt der Anteilseigner und Geschäftsführer auch als Berater der Kapitalgesellschaft auf, dürfen Beraterentlohnung und Gehalt die Angemessenheitsgrenze nicht überschreiten. Die Buchung monatlicher Honorare auf Konto "sonstige Verbindlichkeiten" ist nicht fremdüblich, auch wenn die Kapitalgesellschaft eine finanzielle Krise durchstehen muss. Siehe auch Stichwort "Anwaltskosten", Rz 686.

Bereicherung

703

Zur ungerechtfertigten Bereicherung eines Gesellschafter-Geschäftsführers siehe Stichwort "Innenvorgang", Rz 812.

Besserungsverpflichtungen

704

Der Anteilsinhaber 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 Anteilsinhaber 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.

Beteiligungsverhältnis

705

Siehe Stichworte "Mehrgewinne", Rz 855, "Schwarzgeschäfte", Rz 913.

Betrieb gewerblicher Art

706

In der Beziehung zwischen dem Betrieb gewerblicher Art und der Trägerkörperschaft können grundsätzlich verdeckte Ausschüttungen zum Tragen kommen (VwGH 30.11.1981, 3166/79, 3225/79, 3226/79, 3227/79, VwGH 21.10.1999, 94/15/0113; EStR 2000 Rz 1129), sofern die Vorteile zu einer Gewinnminderung des Betriebes gewerblicher Art führen und diese Zuwendungen Fremden nicht gewährt werden. Steht dem Vorteil des Empfängers (Trägerkörperschaft) durch die vereinbarte Verlustabdeckung (beim Betrieb gewerblicher Art) ein gleich hoher Nachteil gegenüber, ist eine verdeckte Ausschüttung ausgeschlossen.

Die laufende Informationstätigkeit der Pressestelle einer Stadt erfüllt die Voraussetzungen dafür nicht (VwGH 23.2.1982, 82/14/0012), ebenso nicht die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Arbeitskräften an den vom Betriebsrat des Betriebes gewerblicher Art (und nicht von ihr) selbständig geführten Küchenbetrieb, wenn dieser auch die Bediensteten der Trägerkörperschaft mit Essen versorgt (VwGH 17.2.1988, 86/13/0174). Die unentgeltliche Abgabe eines Amtsblattes der Gemeinde an die Gemeindebürger durch den Betrieb gewerblicher Art führt zu keiner verdeckten Ausschüttung.

Stellt dagegen ein Betrieb gewerblicher Art Ableseergebnisse (betreffend Wassermesseinrichtungen) der Trägerkörperschaft für hoheitliche Zwecke zur Verfügung, ohne ein übliches Entgelt zu verlangen, kann eine verdeckte Ausschüttung angenommen werden, ebenso bei einer Stromlieferung an die Gemeinde zu einem verbilligten Tarif (VwGH 25.1.2001, 2000/15/0224, 2000/15/0225). Siehe auch "Konzessionsabgaben", Rz 831.

Betriebsaufspaltung

707

Die Rechtsverhältnisse zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen müssen so gestaltet werden, dass die Entgelte für den Leistungsaustausch (zB Miete oder Pacht) angemessen sind. Siehe dazu Stichwort "Mietverhältnisse, Pachtverhältnisse", Rz 856 bis 861.

Betriebseinbringung

708

Zur Betriebseinbringung in eine KG siehe Stichwort "GmbH und Co KG", Rz 791 bis 798.

Betriebsüberlassung und Dienstvertrag

709

Schließt ein Anteilsinhaber einen Dienstvertrag mit der Körperschaft und überlässt ihr gleichzeitig den Kundenstock seines Einzelunternehmens mit Betriebsüberlassungsvertrag, wobei die Körperschaft gegenüber den Klienten nicht nach außen hin in Erscheinung tritt, kann nicht deswegen ein Teil seines Gehaltes aufgrund des Dienstvertrages als verdeckte Ausschüttung angesehen werden. Wenn zwischen einer Außen- und Innentätigkeit ein enger Zusammenhang besteht und die Geschäftsführertätigkeit überwiegt, kann die Außentätigkeit nicht gesondert als Tätigkeit für das Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers betrachtet werden (VwGH 15.1.1991, 90/14/0208).

Betriebs- (Teilbetriebs-)veräußerung

710

Veräußert die Kapitalgesellschaft einen Betrieb an den Anteilsinhaber, liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor, als der Gesamtwert des Betriebes inklusive Firmenwert höher ist als die Gegenleistung des Erwerbers.

Betriebs- (Teilbetriebs-)verpachtung

711

Verpachtet die Kapitalgesellschaft ihren (Teil)Betrieb an den Anteilsinhaber, ist ein angemessener Pachtzins zu vereinbaren. Maßgebend ist der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Folgende Faktoren können für die Bestimmung des Pachtzinses herangezogen werden:

- Nutzungswert des Betriebes inklusive Firmenwert.
- Angemessene Vergütung des eingezahlten Stammkapitals und sonstigen Eigenkapitals, Vergütung des auf dem ausstehenden Stammkapital lastenden Risikos.
- Renditeerwartungen des Verpächters.
- Umsatzsteigerungen des Pächters bei der Umsatzpacht. Siehe das Stichwort "Umsatzpachtverhältnis", Rz 946.

Die Ermittlungsmethode muss in jedem Fall zu einem Pachtentgelt in jener Höhe führen, die für einen ordentlichen Geschäftsführer akzeptabel wäre.

Beweislast

712

Siehe Stichwort "Mehrgewinne, Zurechnung", Rz 855.

Beweismittelverweigerung

713

Werden Beweismittel für das Vorliegen von Aufwendungen des Gesellschafter-Geschäftsführers nicht vorgelegt (hier: Sozialaufwand, Werbeaufwand, Reisekosten usw.), kann eine verdeckte Ausschüttung angenommen werden (VwGH 16.9.1986, 85/14/0163).

Bewirtungskosten

714

Gesellschafter-Geschäftsführer, die aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen, können nicht zu den Geschäftsfreunden der GmbH gezählt werden (zur Geschäftsfreundebewirtung siehe EStR 2000 Rz 4814 ff). Die arbeitnehmerübliche Bewirtung dieser Personen ist bei der Körperschaft eine Betriebsausgabe und beim Gesellschafter-Geschäftsführer eine Betriebseinnahme. Der unangemessene Teil stellt eine verdeckte Ausschüttung dar.

Branchengleiche Tätigkeit

715

Siehe Stichwort ”Gesellschafter-Geschäftsführer, allgemeines”, Rz 784.

Buchführungsmängel

716

Festgestellte Buchführungsmängel können zu einer Zuschätzung führen, von der grundsätzlich angenommen werden kann, dass sie den Anteilsinhabern zugeflossen ist (VwGH 17.9.1996, 95/14/0068).

Buchungsfehler

717

Irrtümliche Fehlbuchungen führen nicht zu einer verdeckten Ausschüttung, wenn auch die Erklärungen der Anteilsinhaber schlüssig und glaubwürdig sind. In der Bilanz sind Ersatzansprüche auszuweisen. Erst ein Verzicht auf die durch die Fehlbuchungen zu aktivierenden Ansprüche löst die Rechtsfolge einer verdeckten Ausschüttung aus.

Bürgschaft

718

Die Übernahme einer Bürgschaft zugunsten des Anteilsinhabers außerhalb fremdüblicher Gestionen führt zu einer verdeckten Ausschüttung (in Höhe der zu bildenden Rückstellung:

VwGH 30.9.1987, 86/13/0153), wenn vom Regressrecht von vornherein nicht Gebrauch gemacht wird oder dieses wertlos ist (Beurteilung der wirtschaftlichen Situation im Zeitpunkt des Eingehens der Bürgschaft). In den bezeichneten Fällen liegt wirtschaftlich betrachtet eine Schuldübernahme vor, der Anteilsinhaber bezieht eine steuerpflichtige Vorteilszuwendung; eine nicht verrechnete Avalgebühr führt zu keinen weiteren steuerlichen Konsequenzen.

Zu einer verdeckten Ausschüttung führt auch der spätere Verzicht auf den möglichen Regressanspruch, wenn die Bürgschaftsübernahme unter fremdüblichen Bedingungen erfolgt ist, in diesem Fall führt auch die fehlende Verrechnung einer Avalgebühr zu einer verdeckten Ausschüttung. Dasselbe gilt, wenn die Körperschaft eine risikobehaftete Kreditbürgschaft übernimmt, die sie für einen Nichtanteilsinhaber nicht übernommen hätte. Die späteren Bürgschaftszahlungen stellen verdeckte Ausschüttungen dar (zB der Vermieter verbürgt sich gegenüber der Bank für den Mieter in beträchtlicher Höhe).

Bürodienstleistungen

719

Bei pauschaler Abgeltung siehe das Stichwort "Pauschalentgelt", Rz 873.

Darlehen

720

Die Darlehenshingabe kann als solche verdeckte Ausschüttung sein. Dies ist bspw. der Fall, wenn die Darlehensrückzahlung nur vorgetäuscht wird bzw. von vorneherein nicht gewollt ist (VwGH 5.10.1993, 93/14/0115) oder bereits bei Zuzählung (zB wegen mangelnder Bonität des Gesellschafters) praktisch unmöglich ist (vgl. VwGH 22.10.1991, 91/14/0020). Ebenso kann eine verdeckte Ausschüttung vorliegen, wenn die Körperschaft von Anfang an aufgrund bestimmter Umstände mit dem Ausfall der Forderung rechnen musste, oder nicht einmal die Mindestvoraussetzungen eines Darlehensvertrages vorliegen (VwGH 26.9.1985, 85/14/0079 – Verzicht auf das Geschäftsführergehalt, bei gleichzeitiger Behebung von Geldern und fehlender schriftlicher Vereinbarung; VwGH 24.11.1993, 92/15/0113).

Dem Fehlen eines bestimmten Rückzahlungstermins bzw. dem Fehlen einer Rückzahlungsvereinbarung (nicht bei Kontokorrentverhältnissen) kann Indizwirkung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zukommen. Wird eine Vereinbarung getroffen, die Rückzahlung aus künftigen Gewinnausschüttungen zu finanzieren, kann grundsätzlich auf die Rückzahlungsabsicht geschlossen werden. Extrem lange Laufzeiten sind ebenfalls Indiz für das Vorliegen von verdeckten Ausschüttungen, ausgenommen diese sind betrieblich begründet. Die tatsächliche Rückzahlung ist lediglich Indiz für die Ernsthaftigkeit.

721

Hinsichtlich der Darlehensgewährung kommt insbesondere folgenden Merkmalen Indizwirkung für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zu:

- Keine feststehenden Zinsfälligkeiten.
- Fehlende Sicherheiten (zB Einräumung von Pfandrechten), sofern diese im Einzelfall fremdüblich sind (grundsätzlich nicht bei Kontokorrentverhältnissen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber). Ungesicherte Darlehen an eine andere Kapitalgesellschaft (an welcher bspw. der Ehegatte der Alleingesellschafterin beteiligt ist) können zu einer verdeckten Ausschüttung führen, ebenso Darlehen an Schwestergesellschaften ohne jegliche Absicherung (nicht solange Forderungen aktiviert werden, aber spätestens mit der Forderungsabschreibung).
- Kein bestimmter Kreditrahmen.
- Kreditgewährung bei schlechter wirtschaftlicher Situation der Körperschaft (zB Darlehen an den Anteilsinhaber trotz drohender Insolvenz der Körperschaft: vgl. VwGH 15.9.1999, 99/13/0057).
- Geringe oder langfristige (unter Fremden unübliche) Darlehenstilgungen. Geringfügige Rückzahlungen sprechen noch nicht für das Vorliegen eines Darlehens.
- Die hingegebenen Beträge machen einen wesentlichen Teil des Grund- oder Stammkapitals aus, ausgenommen die Vergabe von Darlehen ist Unternehmensgegenstand der Körperschaft.

Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse, je mehr Faktoren vorliegen, umso eher ist von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen (bezüglich rechtsgrundloser Entnahmen über das Verrechnungskonto siehe Stichwort ”Entnahmen”, Rz 750). Einzelne Faktoren sind nicht im Sinne von absoluten Tatbestandsvoraussetzungen zu verstehen. Sie sind indiziell dahingehend zu würdigen, ob sie eine Veranlassung durch das Gesellschafterverhältnis zulassen (so sind zB im Konzern Darlehensgewährungen nicht allein deshalb eine verdeckte Ausschüttung, weil für sie keine Sicherheit vereinbart wurde, sofern die Konzernbeziehung für sich gesehen schon eine Sicherheit bedeutet).

722

Zahlungen des laufenden privaten Verbrauches des Anteilsinhabers der Körperschaft bedürfen eindeutiger Vereinbarungen (über Rückzahlung, Zinsfälligkeiten, Kreditrahmen, Sicherheiten; siehe unter "Entnahmen", Rz 750). Die Bonität des Anteilsinhabers bemisst sich nach dem Zeitpunkt der Darlehenszuzählung. Die rechtzeitige Wahrnehmung der Kündigung kann maßgeblich sein, wenn damit der Forderungsverlust vermieden werden kann (VwGH 24.11.1987, 87/14/0157). Als Zeitpunkt der verdeckten Ausschüttung kommt sowohl

der Zeitpunkt des tatsächlichen Ausfalls, als auch jener Steuerabschnitt in Betracht, in dem die Körperschaft den Ausfall in der Bilanz berücksichtigt.

723

Auch das Unterlassen der Eintreibung von Forderungen, deren Rettung noch möglich gewesen wäre, kann zu einer verdeckten Ausschüttung führen, ebenso wie der Erlass der Darlehensforderung (im Jahr des Verzichtes), ausgenommen dies ist betrieblich begründet (Marktsicherung). Wird das Darlehen nachträglich uneinbringlich, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor, wenn dies unvorhersehbar war; eine verdeckte Ausschüttung liegt aber wohl dann vor, wenn die Kapitalgesellschaft die Uneinbringlichkeit zu vertreten hat.

724

Die Verbuchung von Zinsen stellt keinen Beweis für den Abschluss eines Darlehensvertrages dar, wenn schriftliche Vereinbarungen über Kreditrahmen, Zinsfälligkeiten, Rückzahlungstermine und bestehende Sicherheiten fehlen (VwGH 14.4.1993, 91/13/0194: Gesellschafterin erhält unverzinste Geldbeträge zur Deckung privater Aufwendungen). Dies gilt insbesondere dann, wenn der Darlehensvertrag nur mündlich abgeschlossen wurde. Besteht eine Verpflichtung zur Verzinsung eines aufrechten Verrechnungskontos, bewirkt eine irrtümliche verspätete Zahlung von Zinsen (erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres) oder eine aus anderen Gründen unterbliebene Anlastung (vgl. VwGH 20.4.1995, 94/13/0228) keine verdeckte Ausschüttung, ausgenommen in Höhe der dadurch entgangenen Zinseszinsen (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111: Der Verzicht auf abgereifte vereinbarte Zinsen ist verdeckte Ausschüttung). Es ist mindestens jener Zinssatz an den Anteilsinhaber zu verrechnen, den die Körperschaft selbst bezahlen musste (VwGH 17.2.1993, 89/14/0248). Geringfügige Abweichungen im Bereich der Verzinsung des Verrechnungskontos sind aber im zulässigen Toleranzbereich. Erfolgt die Verzinsung erst in dem auf den Bilanzstichtag folgenden Jahr, liegt nur dann keine verdeckte Ausschüttung vor, wenn die Nachträglichkeit der Verzinsung ausdrücklich (und nachweislich) vereinbart wurde.

725

Zinsenlose Gesellschaftsdarlehen an einen Anteilsinhaber sind nicht fremdüblich und bewirken grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111; VwGH 6.2.1990, 89/14/0034), dies gilt ebenso für unangemessen niedrige Zinsen. Maßgeblich sind die Verhältnisse am Kapitalmarkt bei Vertragsabschluss. Eine vereinbarte, angemessene Verzinsung des Darlehens vermeidet diese Rechtsfolgen (VwGH 22.11.1995, 95/15/0070). Der Anleihezinsfuß bietet jedenfalls eine brauchbare Richtschnur für die Verzinsung (VwGH 20.11.1996, 96/15/0015). Muss sich die Körperschaft selbst refinanzieren,

um das Darlehen an den Anteilsinhaber gewähren zu können, haben die Zinsen einen angemessenen Gewinnaufschlag zu umfassen.

726

Das gilt auch für ein Darlehen von gemeinnützigen Bauvereinigungen, weil das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz dem Verlangen nach marktkonformen Zinsen nicht entgegensteht (VwGH 2.6.1992, 91/14/0149). Aus der Sicht der Körperschaft ist dies so zu betrachten, als hätte diese angemessene Zinsen erhalten und als Gewinn ausgeschüttet; die entgangenen Zinsen sind dem Gewinn zuzurechnen. Der Anteilsinhaber dagegen zahlt angemessene Zinsen und erhält sie wieder als Gewinnausschüttung. Verwendet der Anteilsinhaber das Darlehen für Zwecke der Einkünfteerzielung (für den Betrieb oder den Erwerb eines Mietobjektes), sind die Zinszahlungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig. Die Zinslosigkeit hat hier keine steuerlichen Auswirkungen (VwGH 28.1.1998, 95/13/0141), ebenso die irrtümlich unterbliebene Verzinsung (VwGH 15.3.1995, 94/13/0249).

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 Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 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 Darlehenszuzählung 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).

Dauerrechtsverhältnisse

728

Beendet eine Kapitalgesellschaft ein Dauerrechtsverhältnis nicht, obwohl dies rechtlich möglich wäre und sich die Verhältnisse zu ihrem Nachteil geändert haben, kann eine verdeckte Ausschüttung vorliegen.

Dealing-at-Arm´s-Length-Prinzip

729

Werden Projektabwicklungen nicht vom ausländischen (beispielsweise in einem Niedrigsteuerland angesiedelten) Mutterunternehmen, sondern nahezu zur Gänze von der österreichischen Tochter abgewickelt, entspricht die Zuweisung von Vergütungen an die Tochter (beispielsweise zwischen 26% und 77%) nicht dem Fremdvergleich. Es liegt eine verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft vor. Siehe auch das Stichwort "verbundene Unternehmen", Rz 959 bis 964.

Deliktisches Verhalten

730

Eine verdeckte Ausschüttung wird nach jüngerer Rechtsprechung des VwGH bei deliktischem Verhalten eines Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber der Körperschaft in der Regel bereits durch die Zuwendung des Vorteils (zB Zufluss von Mehrgewinnen einer Kapitalgesellschaft auf Privatkonten des Gesellschafter-Geschäftsführers) ausgelöst, weil das deliktische Verhalten des Geschäftsführers der Gesellschaft grundsätzlich zuzurechnen ist (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; 1.6.2017, Ra 2016/15/0059); somit nicht erst dann, wenn auf die Geltendmachung oder Durchsetzung von Ansprüchen auf Schadenersatz seitens der Körperschaft verzichtet wird. Auch der Ersatz von Strafen oder Schadenersatzleistungen gegenüber Dritten (aufgrund des Verhaltens des Anteilsinhabers) kann zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Eine solche liegt nur dann nicht vor, wenn Verzicht oder Ersatz fremdüblich sind (zB Überladung von LKW). Insb. bei einem ausschließlich im Interesse der Gesellschaft liegenden Verstoß wird grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung nicht angenommen werden können (zB Geldstrafen wegen verbotener Beschäftigung nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz). In diesem Fall liegt allenfalls ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.

Devisentermingeschäfte

731

Siehe das Stichwort "Risikogeschäfte", Rz 894.

Diebstahl

732

Diebstahl des Anteilsinhabers bewirkt keine verdeckte Ausschüttung, wenn fremde Interessen (Rechte der sonstigen Anteilsinhaber oder der gesetzlichen Vertreter) berührt sind und das Handeln des Anteilsinhabers nicht der Gesellschaft zugerechnet werden kann. Eine verdeckte Ausschüttung liegt nur dann vor, wenn die Gesellschafter nach dem Bekanntwerden auf die Refundierung verzichten. Stellt die Gesellschaft dagegen eine Forderung ein, fehlt es an der erforderlichen Absicht der Vorteilszuwendung. Geld- oder Sachentnahmen des geschäftsführenden Alleingesellschafters stellen bei fehlender Einbettung in ein Rechtsgeschäft (etwa bei Fehlen der laufenden Erfassung als Kreditgeschäft auf dem Verrechnungskonto oder als Teil der Geschäftsführerentlohnung im Lohnaufwand unter Beachtung der sonstigen für den Fremdvergleich maßgebenden Kriterien) eine verdeckte Ausschüttung dar.

Dienstleistungen ohne Gegenleistung

733

Die unentgeltliche Nutzung eines Kiosks bzw. einer Schwimmbadanlage ist der Übertragung von Geld und Sachgütern gleichzuhalten (VwGH 24.2.2000, 97/15/0213: Gemeinnütziger Verein, der Sportanlagen betreibt).

Dienstverhältnis, allgemein

734

Ein Dienstverhältnis ist dem Grunde nach nicht anzuerkennen, wenn überhaupt keine (oder nur eine vernachlässigbare) Leistung erbracht wird. Klare Arbeitszeitregelungen haben Indizfunktion. Die Anerkennung des Dienstverhältnisses ist nicht von der Lohnhöhe abhängig. Liegt ein Scheindienstverhältnis vor, sind die Bruttobezüge und Lohnnebenkosten als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen (VwGH 27.5.1998, 97/13/0031 – Anteilsinhaberin als Reinigungskraft, die sich an Details der Räumlichkeiten nicht erinnern kann).

735

Bei anzuerkennenden Dienstverhältnissen steht die Prüfung der Angemessenheit der Bezahlung im Vordergrund. Ist die Vergütung unangemessen hoch, liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor. Maßstab ist die Entlohnung gesellschaftsfremder Personen, bei Anteilsinhabern ist dieser umso strenger anzuwenden, je höher das Ausmaß der Beteiligung ist (VwGH 2.3.1977, 2030/76, 2117/76). Folgende Kriterien stehen dabei im Vordergrund:

- Der Wert der Dienstleistung (Faktoren: Art der Aufgabe, Risikosituation, Zeitaufwand, besondere Vertrauensstellung) in Bezug auf die Körperschaft und die Einstufung der übrigen Angestellten.
- Die wirtschaftliche Situation der Körperschaft: Gewinn und Umsatz sind wichtige Parameter. Bei Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation müssten Möglichkeiten

einer Lohn- und Gehaltskürzung wahrgenommen werden (VwGH 24.11.1987, 87/14/0157). Bezüge können im Laufe der Zeit unangemessen werden, die Geschäftsführung müsste darauf reagieren. Allfällige Bezugserhöhungen unterliegen ebenfalls der Angemessenheitsprüfung (VwGH 20.9.1983, 82/14/0273). Werden vereinbarte Bezüge nicht ausbezahlt, ist nur dann beim Bezugsberechtigten keine verdeckte Ausschüttung anzunehmen, wenn finanzielle Schwierigkeiten die Erfüllung der Verpflichtungen verhindert haben und die rechtlichen Folgerungen aus dem Vertrag gezogen wurden (Schuld oder Rückstellung).

- Die Maßgeblichkeit der Gesamtausstattung: Sämtliche Geldvorteile und geldwerte Vorteile (vgl. VwGH 20.9.1983, 82/14/0273) sind heranzuziehen (Grundlohn, Zusatzbezüge, Sachbezüge, Pensionszusagen, freiwillige Abfertigungen usw.). Auch in deren Zusammensetzung kann eine verdeckte Ausschüttung gelegen sein (zB bei einer übermäßig hohen umsatzabhängigen Vergütung, die anstelle eines Anteiles am Jahresgewinn bezahlt wird, ausgenommen es liegen besondere Gründe dafür vor). Die Gesamtentlohnung muss angemessen sein (VwGH 20.11.1989, 89/14/0141), sonst findet grundsätzlich eine entsprechende lineare Kürzung aller Lohnbestandteile statt. Bei höherwertigeren Zusatzleistungen (Dienstwohnung, Firmenauto) kann es zu einer vorrangigen Zuordnung zu den verdeckten Ausschüttungen kommen. Siehe auch unter "Pension", Rz 874 bis 881. Werden von der Körperschaft Aufwendungen übernommen, die beim Anteilsinhaber Werbungskosten darstellen, ergeben sich Auswirkungen nur bei der Körperschaft (VwGH 16.12.1986, 86/14/0064: Pflichtbeiträge Pensionsversicherung). Siehe auch unter ”Pflichtversicherungsbeiträge”, Rz 882.
- Heranziehung des Fremdvergleiches: Ein innerbetrieblicher Vergleich mit den Bezügen leitender Angestellter ist anzustellen. Höhere Haftungen sind durch einen Zuschlag abzugelten. Auch ein außerbetrieblicher Vergleich mit Gehältern in Betrieben anderer Branchen ist möglich. Weitere Vergleiche können beim Studium von Wirtschaftspublikationen gewonnen werden.

736

Werden Leistungsprämien an Anteilsinhaber bezahlt, ist zu prüfen, ob die Zuwendung angemessen ist. Entfallen beispielsweise auf den Anteilsinhaber drei Viertel der Prämien und der Rest auf sämtliche andere Angestellte (innerbetrieblicher Vergleich), sind die Zahlungen überhöht und im übersteigenden Ausmaß als verdeckte Ausschüttung anzusehen. Nachträgliche Erhöhungen vereinbarter Bezüge (Nachzahlungen) sind grundsätzlich nicht zulässig (siehe dazu auch Stichwort ”Gehaltsnachzahlungen”, Rz 768). Zur Geschäftsführervergütung im Speziellen siehe Rz 776 bis 778 unter diesem Stichwort. Die

Bezüge von Vereinsmitgliedern (Funktionsgebühren) sind anhand eines Fremdvergleiches zu beurteilen (VwGH 24.6.1999, 97/15/0212; VwGH 24.2.2000, 97/15/0213).

Siehe auch EStR 2000 Rz 1148 ff.

Dienstwohnung

737

Bei Dienstwohnungen richtet sich die Prüfung des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung sinngemäß nach Rz 636 ff.

738

Bei unentgeltlicher Überlassung einer nach der Ausstattung üblichen Dienstwohnung an den Gesellschafter-Geschäftsführer liegt nach Maßgabe der Rz 642 (Gesamtausstattung) eine verdeckte Ausschüttung vor.

739

Die Vermietung eines Eigenheimes an die Körperschaft mit der gleichzeitigen Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung an den Anteilsinhaber ist grundsätzlich als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO anzusehen (VwGH 29.11.1988, 87/14/0200).

Drittnutzung

740

Nützt ein Unternehmen, welches den Anteilsinhaber der Körperschaft als Dienstnehmer beschäftigt, Büroräume und Angestellte der Körperschaft, führt dies nicht automatisch zu einer verdeckten Ausschüttung. Nicht jeder Dienstgeber kann im Verhältnis zu seinem Dienstnehmer als nahe stehender Dritter angesehen werden. Vielmehr wäre zu prüfen, worin der Vorteil des Dienstnehmers überhaupt besteht, wenn seinem Dienstgeber derartige Nutzungen möglich sind (VwGH 20.11.1989, 89/14/0141).

Echte stille Beteiligung

741

Erwirbt die Körperschaft eine echte stille Beteiligung an einer anderen Körperschaft mit dem Zweck, ihren Geschäftsführern dadurch Vorteile (zB günstige Aktienkäufe und -verkäufe betreffend einer dritten Gesellschaft) verschaffen zu können, kann eine verdeckte Ausschüttung an die Geschäftsführer vorliegen, wenn zwischen Beteiligungserwerb und Aktienkauf ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang durch einen Gewinn aus der stillen Beteiligung in Form steuerfreier Erlöse aus dem Aktienverkauf nachweisbar ist (VwGH 10.4.1997, 94/15/0214).

Ehemaliger Anteilsinhaber

742

Einem ehemaligen Anteilsinhaber können verdeckte Ausschüttungen aufgrund seiner früheren Stellung zugerechnet werden.

Eigene Anteile

743

Die Abgabe eigener Anteile an den Anteilsinhaber unter dem wahren Wert und der Einkauf von Anteilen vom Anteilsinhaber zu einem unangemessen hohen Preis stellt jeweils eine verdeckte Ausschüttung dar, ebenso der Erwerb von im Wert gesunkenen eigenen Anteilen anlässlich der Teilwertabschreibung. Verzichtet eine GmbH zugunsten ihrer Anteilsinhaber auf das vertraglich eingeräumte Recht, den Anteil des ausscheidenden Anteilsinhabers zum Nominalwert zu erwerben und können die verbleibenden Anteilsinhaber den Anteil unter dem ihm zukommenden Wert erwerben, ist von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen.

Einkommensteuerverbindlichkeit

744

Die Übernahme von (Einkommensteuer)Verbindlichkeiten des Einbringenden durch die übernehmende Körperschaft stellt eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn dafür nicht durch entsprechende "vorbehaltene Entnahmen" im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG vorgesorgt wird oder entsprechende Ersatzforderungen eingestellt werden.

Einlagenrückzahlungen

745

Die steuerlichen Wirkungen der Rückzahlung von Einlagen sind in § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG 1988 geregelt.

Siehe zur Abgrenzung von Einlagenrückzahlungen und verdeckten Ausschüttungen den Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017.

Weiteres dazu siehe Stichwort "Besserungsverpflichtungen", Rz 705.

Eintrittsgelder, Nachtclubs

746

Betreibt ein Zuhälter mehrere Bordelle im Rahmen einer GmbH und werden von dieser keine entsprechenden Aufzeichnungen geführt, sind die "Eintrittsgelder" und "Gebühren" zu schätzen und als verdeckte Ausschüttung dem Gewinn der GmbH zuzurechnen und beim Anteilsinhaber zu erfassen. Der Gewinn kann unbedenklich mit 15% des schätzungsweise ermittelten Umsatzes angesetzt werden (VwGH 10.5.1995, 93/13/0292).

Einzelfirma des Anteilsinhabers

747

Übernimmt eine GmbH (ohne entsprechenden Vorteilsausgleich) Zahlungen für die Einzelfirma eines Anteilsinhabers, liegen idR verdeckte Ausschüttungen vor.

Empfängerbenennung

748

Sind die Empfänger von Provisionszahlungen nicht ermittelbar, können diese nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Für die Zurechnung einer Kapitalertragsteuer muss allerdings nachgewiesen werden, dass diese Vermögensvorteile dem Anteilsinhaber zugeflossen sind (VwGH 28.10.1997, 93/14/0073). Siehe das Stichwort ”Kapitalertragsteuer”, Rz 820 und 821.

Empfänger verdeckter Ausschüttungen

749

Siehe Abschnitt 13.3, Rz 590 bis 599.

Entnahmen

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. 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.

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.

Entschädigungsleistungen

751

Zur Zahlung von Entschädigungsbeträgen für eine Entwertung des gemieteten Grundstückes siehe Stichwort ”Grundstückstransaktionen”, Rz 802 bis 805.

Erfindervergütung

752

Solange sich die Vergütungen an den Anteilsinhaber in einem angemessenen Rahmen bewegen, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor. Andernfalls steht dem überlassenden Erfinder die Begünstigung des § 38 EStG 1988 nicht zu, da er die Vergütung nicht für die Erfindung, sondern als Gewinnanteil aus seiner Kapitalbeteiligung erhält. Erwirbt eine Körperschaft im Rahmen des Einbringungsvorganges mit dem Betriebsvermögen des eingebrachten Betriebes auch Patente und gewährt dem Einbringenden dafür als Gegenleistung Gesellschaftsanteile, erfolgt die Nutzung des Patents aufgrund des Eigentumsrechtes der übernehmenden Körperschaft, sodass eine Vergütung an den Einbringenden kein Nutzungsentgelt darstellt, sondern einen Vorteil aufgrund der Anteilsinhaberstellung.

Erlösverkürzung

753

Wird dem Gesellschafter-Geschäftsführer durch Zeugenaussagen und mittels aufgefundener Aufzeichnungen die Beteiligung an Erlösverkürzungen nachgewiesen, ist ihm der entsprechende, auf ihn entfallende Anteil als verdeckte Ausschüttung zuzurechnen (VwGH 12.9.1996, 92/15/0035). Zahlungseingänge auf einem nicht erfassten betrieblichen Bankkonto können ebenfalls dem Gesellschafter-Geschäftsführer zugerechnet werden (VwGH 4.11.1998, 98/13/0131; siehe das Stichwort "Mehrgewinn", Rz 855). Zur Frage der Bereicherung des geschäftsführenden Organs mangels eines Drittgeschäftes siehe Stichwort "Innenvorgang", Rz 812.

Ersatzforderungen

754

Die Übernahme von Bankschulden und Zinsverpflichtungen des Hauptgesellschafters einer GmbH stellt dann keine verdeckte Ausschüttung dar, wenn werthaltige und gleich hohe Ersatzforderungen aktiviert werden.

Erwerbschance

755

Siehe Stichwort "Geschäftschance", Rz 774.

Fahrtauslagen

756

Siehe Stichwort "Gesellschafterversammlung", Rz 785.

Firmenwert

757

Eine verdeckte Ausschüttung liegt vor, wenn der (eigene) Firmenwert (der Körperschaft) ohne entsprechende Gegenleistung auf den Anteilsinhaber (oder Personengesellschaften, an der die Anteilsinhaber der Kapitalgesellschaft beteiligt sind) übergeht oder Betriebe zwischen Schwestergesellschaften ohne Abgeltung des Firmenwertes übertragen werden (verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft und verdeckte Einlage an die Schwestergesellschaft). Die Übertragung eines Firmenwertes ist von der Behörde nachzuweisen, andernfalls kann eine verdeckte Ausschüttung nicht angenommen werden. Auch bei Weiterführung des Betriebes einer GmbH in einer KG außerhalb einer Umgründung geht nicht automatisch ein Firmenwert über (VwGH 8.11.1988, 88/14/0135). Im Fall der Liquidation entsteht grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung (ausgenommen stille Liquidation bei faktischer Betriebsfortführung durch Anmieten und unentgeltlicher Übertragung eines Kundenstocks trotz Liquidation). Siehe auch Stichworte "Betriebsveräußerung", Rz 710, "Betriebsverpachtung", Rz 711.

Forderungsankauf

758

Der Forderungsankauf des Anteilsinhabers kann unter Umständen zu einer verdeckten Ausschüttung führen.

> *Beispiel:*
>
> *Der Gesellschafter-Geschäftsführer erwirbt in jenem Zeitraum, in dem ein Gläubiger seiner Gesellschaft auf Forderungen verzichtet, eine Restforderung von 54.000 Euro um rund 11.000 Euro und bucht die Verbindlichkeit an den Gläubiger in Höhe von 54.000 Euro auf sein Forderungskonto um. Damit hat er mit dieser Buchung der Gesellschaft einen Ertrag von 43.000 Euro entzogen. Ein Gesellschafter einer GmbH kann in deren Angelegenheiten nicht als außenstehende Person auftreten (VwGH 26.9.2000, 98/13/0157).*

Forderungsverzicht

759

Ein Forderungsverzicht der Körperschaft gegenüber dem Anteilsinhaber ohne betrieblichen Anlass begründet eine verdeckte Ausschüttung (siehe auch das Stichwort "Verzicht", Rz 977). Der Verzicht auf eine objektiv nicht vorhandene, aber angenommene Forderung, reicht für eine verdeckte Ausschüttung aus. Ein Ertragsverzicht gegenüber einer Schwestergesellschaft kann zwar eine verdeckte Ausschüttung (der Tochter an die gemeinsame Mutter) darstellen, allerdings ist ein Forderungsverzicht nur insoweit eine gesellschaftlich veranlasste Maßnahme, als der Betrag dem Tageswert der Forderung im Zeitpunkt des Verzichtes entspricht. Zu prüfen ist, inwieweit die Forderung bei Annahme von Eintreibungsmaßnahmen, wie sie von fremden Gläubigern gesetzt worden wären, hätte eingebracht werden können. Nicht gesetzeskonform wäre es, im Falle eines dem

Fremdvergleich nicht standhaltenden Unterlassens von Eintreibungsschritten, in jedem Fall den Forderungsausfall als zur Gänze durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst anzusehen (VwGH 26.5.1998, 94/14/0042).

760

Hinsichtlich des Forderungsverzichtes eines Anteilsinhabers unter einer Besserungsklausel siehe das Stichwort "Besserungsverpflichtungen", Rz 705.

Liegt ein bedingter Forderungsverzicht des Anteilsinhabers vor, darf eine Teilwertabschreibung nicht vorgenommen werden. Der Widerruf des Forderungsverzichtes kann daher nicht zu einer verdeckten Ausschüttung infolge einer Gewinnminderung führen, wenn die Körperschaft den Nichteintritt der Bedingung verschuldet hat (VwGH 31.5.2000, 97/13/0240). Zum Forderungsverzicht des Anteilsinhabers mit Widerruf als verdeckte Ausschüttung (wenn keine betriebliche Veranlassung für die Rückzahlung gegeben ist) siehe VwGH 22.3.1991, 90/13/0252.

Forderungsverzinsung

761

Das Unterbleiben der Verzinsung einer (Verrechnungs-)Forderung der Körperschaft gegenüber einer KG, an welcher der Alleingesellschafter zu 80% beteiligt ist, kann als verdeckte Ausschüttung gewertet werden, wenn eindeutige Vereinbarungen fehlen, auch wenn beide Gesellschaften Gewinne ausweisen (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039, 99/13/0072).

Fremdenverkehrsförderung

762

Die Gründung einer Gesellschaft, an der das Land und Gemeinden beteiligt sind und deren Geschäftsgegenstand in der Vergabe niedrig verzinster Darlehen (hauptsächlich) an Tourismusbetriebe besteht, würde nur dann zu verdeckten Ausschüttungen an die Anteilsinhaber führen, wenn diese Vergabe eine Aufgabenerfüllung wäre, zu deren Inangriffnahme der Anteilsinhaber rechtlich verpflichtet ist, oder der er sich nicht entziehen kann. Dies wäre nur der Fall, wenn eine gesetzliche Verpflichtung zur Förderung von Gewerbetreibenden oder von Tourismusbetrieben im Wege einer Darlehensvergabe existierte. Nur in diesem Fall würde die Körperschaft den Anteilsinhaber von verpflichtenden Aufwendungen entlasten. Eine allgemeine gesetzliche Regelung, den Tourismus in einer Region zu fördern und das daran bestehende Interesse der Gebietskörperschaften, reicht für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung an das Land oder die Gemeinden noch nicht aus. Zudem stehen Tourismusbetriebe mit einer Gebietskörperschaft finanziell und wirtschaftlich nicht in einer solchen Beziehung, dass sie generell als nahe stehende Personen zu kennzeichnen wären und eine verdeckte Ausschüttung an sie fingiert werden könnte.

Fremdvergleich

763

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich bei jedem konkreten Geschäft durchzuführen und bezieht sich auf ein durchschnittliches (idealtypisches) Verhalten. Dabei ist von einer gewissen Bandbreite von (Leistungs-) Entgelten auszugehen. Auch wenn ein Fremdvergleich nicht durchführbar ist (Vorteilsgewährung nur zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber möglich), kann trotzdem eine verdeckte Ausschüttung vorliegen, wenn die Ursache der Vorteilsgewährung in der Eigentümerstellung liegt. Die Rechtsfigur des "gewissenhaften und ordentlichen Geschäftsführers" ist ergänzend heranzuziehen. Siehe auch Rz 570 bis 572.

Fruchtgenuss

764

Wird ein Fruchtgenuss an einem Gesellschaftsanteil vereinbart, können verdeckte Ausschüttungen sowohl beim Fruchtnießer als auch beim Fruchtgenussbesteller vorliegen. Die Zurechnung orientiert sich daran, wem der Vorteil zugekommen ist.

Gebäudekosten

765

Mietet die Körperschaft ein Grundstück mit Gebäude vom Anteilsinhaber oder einer ihm nahe stehenden Person, liegt eine verdeckte Ausschüttung zunächst nicht vor, wenn die Körperschaft einen Anbau errichtet, aktiviert und abschreibt und sich der Mietzins nach Fertigstellung geringfügig (im angemessenen Ausmaß) erhöht. Insoweit ein zivilrechtlicher Anspruch der Körperschaft gegen den Vermieter entsteht (vgl. dazu § 418 ABGB), hat die Körperschaft eine Forderung. Verzichtet sie nach dem Ende der Nutzungsbefugnis darauf, liegt eine verdeckte Ausschüttung in Höhe des aufgegebenen Anspruches vor.

Geburt eines Kindes

766

Die Zahlung eines Geburtenzuschusses an den Anteilsinhaber ist eine verdeckte Ausschüttung, wenn derartige Leistungen an andere Angestellte nicht erbracht werden.

Geburtstagsfeier

767

Die Zahlung der Aufwendungen für eine Geburtstagsfeier des Anteilsinhabers stellen verdeckte Ausschüttungen dar, auch wenn Geschäftsfreunde und leitende Angestellte des Unternehmens dazu eingeladen werden und gleichzeitig dessen Firmenjubiläum gefeiert wird.

Gehaltsnachzahlungen

768

Werden Gehaltsnachzahlungen und Tantiemen bezahlt, wobei eindeutige und von vornherein abgeschlossene Vereinbarungen weder für die (aufgrund erbrachter Überstunden) bezahlten Nachzahlungen, noch für die Tantiemen vorlagen (als Resultat einer Kundenstocküberlassung), liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Diese ergibt sich nicht aufgrund einer Angemessenheitsprüfung, sondern aufgrund des Fehlens entsprechender Abmachungen (VwGH 13.10.1999, 96/13/0113). Werden Gehaltszahlungen pauschal im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses nachgebucht, hält eine derartige Vorgangsweise einem Fremdvergleich nicht stand (VwGH 26.9.2000, 97/13/0143).

Sonstiges siehe Stichwort "Dienstverhältnis", Rz 734 bis 736.

Geldstrafe

769

Siehe Stichwort "deliktisches Verhalten", Rz 730.

Gemeinnützigkeit

770

Verdeckte Ausschüttungen stehen der Gemeinnützigkeit entgegen, da sie als schädliche Vorteilszuwendungen iSd § 39 Z 2 BAO einzustufen sind. Das gilt sowohl für Dienstleistungen ohne Gegenleistung, als auch für die unentgeltliche darlehensweise Überlassung von Kapital oder die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Gegenständen zur Nutzung (VwGH 24.2.2000, 97/15/0213). Gewährt eine gemeinnützige Wohnbaugesellschaft ihrem Hauptgesellschafter ein Darlehen mit einem zu 1% über dem Eckzinssatz liegenden Zinssatz, stellt die Differenz zum Anleihezinssatz eine verdeckte Ausschüttung dar (VwGH 2.6.1992, 91/14/0149). Siehe VereinsR 2001 Rz 116 und 117.

Genossenschaften

771

Auch bei einer Genossenschaft ist eine verhinderte Vermögensvermehrung, die durch das Mitgliedsverhältnis veranlasst ist, eine verdeckte Ausschüttung. Siehe dazu Stichwort "Grundstückstransaktionen", Rz 802 bis 805, zur Veräußerung von GmbH-Anteilen "Geschäftsanteilsveräußerung", Rz 773, zur Veräußerung von Wohnungen "Grundstückstransaktionen", Rz 802 bis 805, weiters "Umsatzrückvergütung", Rz 949. Siehe auch Rz 1404 bis 1414.

Genussrechte

772

Verdeckte Ausschüttungen an die Inhaber von Genussrechten sind denkbar. Siehe Rz 1191 bis 1198.

Geschäftsanteilsveräußerung

773

Die Veräußerung von Geschäftsanteilen an eine Kapitalgesellschaft, an der sowohl der Veräußerer als auch seine Angehörigen beteiligt sind, ist steuerlich anzuerkennen, wenn der Veräußerungspreis dem Fremdvergleich standhält. Wird zu teuer veräußert, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, die zu einer Empfängerbesteuerung und einer Berichtigung der Anschaffungskosten führt. Die Bestimmung des sachgerechten Preises ist eine Tatfrage, der Ansatz des gemeinen Wertes nach dem Wiener Verfahren ist nicht zielführend. Werden wesentlich höherwertigere GmbH-Anteile von einer Genossenschaft zum Nennwert an ihre Mitglieder abgetreten (wobei sich der höhere Wert aus den Positionen Stammkapital, Reingewinn und Rücklagen ergibt), stellt die Differenz zwischen geschätztem Wert und vereinbartem Abtretungspreis (vgl. VwGH 16.3.1993, 89/14/0123) die verdeckte Ausschüttung dar. Zum Veräußerungsverlust bei einer Kapitalgesellschaft auf Grund einer unangemessenen Preisgestaltung siehe Rz 1303.

Geschäftschancen

774

Die Verwertung von Kenntnissen des Geschäftsführers gegen Entgelt kann verdeckte Ausschüttung sein, wenn er damit eine Geschäftschance der Körperschaft vereitelt hat, die diese selbst hätte nutzen können. Wird der Geschäftsführer als Subunternehmer tätig, ist idR zu prüfen, ob die Tätigkeit auch gesellschaftsfremden Personen übertragen worden wäre, ob diese im vereinbarten Umfang erbracht wurde und inwieweit sie doppelt entgolten wird (in Form der Geschäftsführung und Subunternehmervergütung).

Wird einer Makler-GmbH vertraglich eine günstige Kaufchance für ein Grundstück eingeräumt (die dann der Gesellschafter-Geschäftsführer nutzt), kann ihr dieses Rechtsgeschäft nicht aufgedrängt werden. Eine verdeckte Ausschüttung liegt daher grundsätzlich nicht vor, wenn sie das Rechtsgeschäft (gemessen am Fremdvergleich) unter keinen Umständen abgeschlossen hätte. Ob nun eine Kapitalgesellschaft eine sich bietende Geschäftschance auch wahrgenommen hätte, ist am Maßstab des Handelns eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers zu beurteilen. Dieser wird im Regelfall eine gute risikolose Gelegenheit, ein Geschäft abzuschließen, für die Körperschaft nutzen. Soweit er aber in Ausnutzung seiner Position Eigengeschäfte zu Lasten der GmbH macht, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Überlässt der Anteilsinhaber einer Kapitalgesellschaft dieser eine Erwerbschance (Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes gegen Zahlung eines bestimmten Preises, Errichtung eines Parkhauses mit Tankstelle und deren langfristige Vermietung) und verzichtet diese

später auf die Nutzung zugunsten des Anteilsinhabers (nur gegen Freistellung von der Zahlungsverbindlichkeit, trotz ansteigendem Grundstückswert), liegt eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen nicht erzielten Einnahmen (aus der Veräußerung) und dem Wert der Zahlungsverpflichtung vor, da ein Fremder den Übereignungsanspruch nur gegen Zahlung eines angemessenen Wertes abtreten würde.

Geschäftsführungs- (Verwaltungs-)kosten

775

Wird durch die Angestellten einer GmbH die Geschäftsführung des Einzelunternehmens eines Anteilsinhabers ohne Weiterverrechnung besorgt, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Nur insoweit, als bereits eine Kostenverrechnung an die Einzelfirma vor Ablauf des Wirtschaftsjahres vorgenommen wurde und die Betriebsprüfung den Rückforderungsanspruch nur betragsmäßig ergänzt hat, ist von der Vorschreibung einer verdeckten Ausschüttung Abstand zu nehmen (VwGH 19.5.1987, 86/14/0179).

Geschäftsführervergütung

776

Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers sind verdeckte Ausschüttungen, soweit sie das Maß dessen überschreiten, was für die gleiche Leistung an gesellschaftsfremde Personen (Geschäftsführer, die nicht gleichzeitig Anteilsinhaber sind) gezahlt werden müsste. Richtschnur für die Beurteilung des Ausmaßes sind sowohl der Fremdvergleich, als auch die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers. Je größer der Einfluss eines angestellten Geschäftsführers ist, desto eher ist die Möglichkeit überhöhter Gehaltszahlungen gegeben. Offensichtliche brancheninterne Probleme (zB unterschiedliches Gehaltsniveau innerhalb derselben Branche) sind bei der Beurteilung zu beachten. Unbeachtlich sind die Bezüge von Personen mit grundsätzlich anders gearteter Tätigkeit, mit ähnlicher Tätigkeit unter anderen volkswirtschaftlichen Verhältnissen (in anderen Staaten) und Anbote ausländischer Firmen.

777

Folgende Umstände können aber als Maßstab für die Angemessenheit der Vergütung herangezogen werden

- Gesamtausstattung (Zusammenfassung sämtlicher Geldvorteile und geldwerten Vorteile): Sondervergütungen, Mehrstundenabgeltung, Gehaltsfortzahlungen bei Krankheit, Erfindervergütungen, Sachbezüge, Provisionen, Nebenleistungen wie Wohnungen oder Fahrzeuge, Versorgungsleistungen, Pensionsrückstellungen siehe unter "Pension", Rz 874 bis 881. Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge sind in die Prüfung miteinzubeziehen, das Überschreiten des begünstigten Ausmaßes des § 68 Abs. 1 und 2

EStG 1988 für sich allein führt noch nicht zu einer verdeckten Ausschüttung. Es können aber einzelne Lohnbestandteile ungeachtet der Angemessenheit der Gesamtentlohnung verdeckte Ausschüttung sein, wenn sie in einer wesentlichen Bestimmung so beschaffen sind, dass sie einem fremden Geschäftsführer nicht gewährt worden wären. Das gilt insb., wenn sie nach dem Gesellschaftsverhältnis und nicht nach der Arbeitsleistung verteilt werden, oder der Geschäftsführer lediglich die anderen Geschäftsführer kontrollieren soll (VwGH 8.3.1994, 91/14/0151). Die notwendige Angemessenheitsprüfung erfasst daher zunächst den Einzelvorteil, dann erst die Gesamtausstattung: Der einzelne Vorteil darf für sich nicht so beschaffen sein, dass ein fremder Geschäftsführer davon (aus der Sicht der zu beurteilenden Gesellschaft) jedenfalls ausgeschlossen wäre. In weiterer Folge muss er im Rahmen einer vernünftigen Gesamtausstattung Platz haben.

- Leistungsfähigkeit, Qualifikation, Verantwortlichkeit und Art der Arbeitsleistung des Anteilsinhabers, Lebensalter und Ausbildung, Zugehörigkeit zur ersten oder zu weiteren Führungsebenen.
- Leistungsfähigkeit der Körperschaft und sonstige Umstände des Betriebes (Branche, Betriebsstandort, Umsatzgröße, Ertragslage, Gewinnaussichten, Beschäftigtenzahl). Eine schlechte Ertragslage führt idR zu einer geringeren Entlohnung, als bei einem erfolgreichen Unternehmen. Der nicht beteiligte Geschäftsführer erhält aber auch in diesem Fall für gleiche Leistungen regelmäßig keine geringere Entlohnung, als ein Arbeitnehmer ohne Geschäftsführerfunktion (VwGH 12.4.1983, 82/14/0207).
- Das Verhältnis des Geschäftsführergehaltes zum Gesamtgewinn und zur verbleibenden Kapitalverzinsung (inklusive Vergütung des Haftungsrisikos für das ausstehende Stammkapital). Art und Höhe der Vergütungen, die gleichartige Betriebe gewähren.
- Die Erkennbarkeit einer Gewinnabsaugungsabsicht ist Anhaltspunkt für eine Unangemessenheit von Anfang an. Folgende Merkmale sind dabei zu prüfen: Allfällige Anpassung der Bezüge in den ersten Monaten eines jeden Jahres an die Ertragslage; Vereinbarung einer umsatzabhängigen Tantieme in einer Höhe, dass der Gewinn nicht über ein Mindestmaß hinaus ansteigt; Bezüge in einem Ausmaß, dass eine angemessene Rendite (ausreichende Kapitalverzinsung) für die GmbH auf Dauer nicht übrig bleibt. Es ist aber zu beachten, dass auch bei jenen Unternehmen ein angemessenes Gehalt zu zahlen ist, die mit Verlust arbeiten. Einschränkungen sind auch bei neugegründeten Unternehmen in der Anlaufphase anzuerkennen.

- Kollektivvertragliche Gehaltserhöhungen. Allerdings führt nicht jedes Abweichen im Sinne einer gegenüber dem Kollektivvertrag höheren Gehaltszahlung bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer automatisch zu einer verdeckten Ausschüttung. Eine den Kollektivvertrag geringfügig (bis zu 10%) übersteigende Gehaltssteigerung erscheint noch unbedenklich (vgl. auch VwGH 20.9.1983, 82/14/0273, 82/14/0274, 82/14/0283).
- Innerbetriebliche Tatsachen (zB Gehälter von Geschäftsführern, die nicht zusätzlich Anteilsinhaber sind). Vergleiche sind zuerst mit Bezügen von Fremdgeschäftsführern mit vergleichbarer Tätigkeit anzustellen. Nebenleistungen wie Dienstwagen oder Versicherungsschutz sind bei kleineren (mittleren) Unternehmen unüblich (VwGH 12.4.1983, 82/14/0207; VwGH 23.2.1994, 92/15/0158). Bei kleineren (mittleren) Betrieben treten die internen Anhaltspunkte gegenüber den externen idR in den Vordergrund. Im Vergleich zu Mitarbeitern, die nicht Anteilsinhaber sind, können Zuschläge aufgrund folgender Kriterien gerechtfertigt sein: Höherer Ausbildungsstand, unterschiedlicher Arbeitseinsatz, höheres Ansehen des leitenden Geschäftsführers, umfassender Verantwortungsbereich.
- Außerbetriebliche Gesichtspunkte (Vergütungen, die gleichartige fremde Betriebe leisten – Vergleichsmöglichkeit nur bei Wahrung des Steuergeheimnisses).
- Gutachten (von Industrie und Handelskammern) und Gehaltsstudien (zB von Unternehmen, die mit der Vermittlung von Arbeitskräften einschlägig befasst sind). Dabei ist zu beachten, dass es nicht genügt, bei Vorliegen von Sachverständigengutachten bloß das Endresultat der Überlegungen mitzuteilen. Vielmehr müssen auch die Tatsachen aktenkundig sein und der Partei zur Stellungnahme mitgeteilt werden, aufgrund deren der Sachverständige zu seinen Schlussfolgerungen gelangt ist, da andernfalls die Partei von ihren Rechten nicht wirksam Gebrauch machen und die Behörde die Schlüssigkeit der Erwägungen nicht gehörig prüfen kann (VwGH 6.5.1980, 1217/79, 1306/79). Wird aber eine veröffentlichte Topmanagement-Gehaltsstudie eines Unternehmensberaters herangezogen und der besonderen Tüchtigkeit und Bedeutung des Geschäftsführers durch Ansatz eines zwanzigprozentigen Zuschlages Rechnung getragen, hat die Behörde alle Besonderheiten des Falles gewürdigt, auch wenn der Geschäftsführer angeblich dreifach tüchtiger als andere Angestellte ist und die Körperschaft ohne seine Tätigkeit mehrere Personen an seiner Stelle beschäftigen müsste (VwGH 22.9.1999, 96/15/0232).
- Gleichzeitige Tätigkeit für die Kapitalgesellschaft und ein Einzelunternehmen des Gesellschafter-Geschäftsführers. In diesen Fällen ist zu prüfen, ob auch an einen fremden Geschäftsführer das Gehalt für eine Vollbeschäftigung bezahlt worden wäre.

778

Maßgeblich für die Beurteilung ist das Gesamtbild, es gibt keine festen Regeln, die obere Grenze ist nur durch Schätzung zu ermitteln. Werden Gründe und Gegengründe entsprechend sorgfältig gegeneinander abgewogen und entscheidet sich die Behörde nach Auseinandersetzung mit den Darlegungen der Partei dafür, das größere Gewicht der Argumente einer der beiden Seiten zuzuschlagen, kann ihr Willkür nicht vorgeworfen werden, selbst wenn sie unrichtig entschieden haben sollte (VfGH 12.3.1979, B 463/76, VfSlg 8526). Der Prüfung der Angemessenheit wohnt grundsätzlich ein gewisses Unsicherheitsmoment inne.

Ein krasses Missverhältnis liegt jedenfalls vor, wenn eine Abweichung von mehr als 20% vom für angemessen gehaltenen Betrag vorliegt.

Ein hohes Alter des Geschäftsführers lässt (für sich allein betrachtet) keine Schlüsse auf den Wert der erbrachten Arbeitsleistungen zu (VwGH 2.3.1977, 2030/76, 2117/76).

Das höhere Haftungsrisiko des Gesellschafter-Geschäftsführers ist mit Zuschlägen zum Angestelltengehalt auszugleichen. Werden die üblichen Bezüge eines Angestellten nicht überschritten, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 12.4.1983, 82/14/0207). Wohl aber dann, wenn der Geschäftsführer lediglich Bank- und Behördenwege erledigt, das Kassabuch führt und Zahlungseingänge erfasst, tatsächlich aber die Unternehmensleitung beim ebenfalls angestellten Ehegatten liegt (VwGH 26.9.2000, 99/13/0051).

Die Zahlung eines Bilanzgeldes in der Höhe eines Monatsgehaltes bei geringfügig unter dem Kollektivvertrag liegenden Monatsgehalt rechtfertigt eine verdeckte Ausschüttung nicht (VwGH 20.9.1983; 82/14/0273, 82/14/0274, 82/14/0283).

Sondervergütungen (zB Tantiemenregelungen) müssen im Voraus so geregelt sein, dass deren Höhe durch Rechenvorgänge eindeutig ermittelt werden kann, ohne dass es noch zusätzlicher Ermessensakte der Geschäftsführung bedarf. Betreffen diese Sondervergütungen Tätigkeiten, die das Wettbewerbsverbot des Gesellschafter-Geschäftsführers betreffen oder von seinen Aufgaben als Geschäftsführer nicht klar abgrenzbar sind, kann eine verdeckte Ausschüttung vorliegen. Gewinnabhängige Tätigkeitsvergütungen, die nachträglich beschlossen werden, sind dann keine verdeckten Ausschüttungen, wenn die Vereinbarungen nicht als Ausdruck einer Beherrschung der Gesellschaft im Sinne gleichgerichteter Interessen anzusehen sind und zudem die Summe aus Vergütung und Gehältern nicht überhöht ist.

Die Vereinnahmung von Provisionen einer Hausverwaltungs-GmbH durch den Geschäftsführer ist Entnahme und verdeckte Ausschüttung. Da kein üblicher Entlohnungsbestandteil vorliegt, sind diese Entnahmen nicht in die Angemessenheitsprüfung miteinzubeziehen.

Ein sprunghaftes Ansteigen von Bezügen kann auf eine Unangemessenheit hindeuten (vgl. VwGH 23.2.1994, 92/15/0158). Eine solche liegt aber nicht vor, wenn dem Anstieg eine ebensolche Veränderung in der Arbeitsleistung oder allenfalls eine bisher bestehende Unterbezahlung zugrunde liegt. Entsprechende Umsatzsteigerungen (zB im Ausmaß von 100%) gegenüber dem Vorjahr sind nur durch gestiegenen Arbeitseinsatz erzielbar und rechtfertigen auch höhere Entlohnungen.

Am Vorliegen eines Dienstverhältnisses mangelt es, wenn dieses davon abhängig gemacht wird, dass der Dienstnehmer ein Anteilsinhaber mit entsprechendem Einfluss auf die Geschäftsführung sein muss (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101). Die Entlohnung eines Anteilsinhabers, der nur manipulativ als Geschäftsführer tätig ist, hält einem Fremdvergleich nicht stand, wenn in der Körperschaft tatsächlich ein anderer Anteilsinhaber die Unternehmensleitung innehat (VwGH 26.9.2000, 99/13/0051).

Ein ertragsabhängiger Zeitpunkt für die Gehaltsauszahlung (Auszahlung erst, wenn die Firma dazu in der Lage ist) kann zu einer verdeckten Ausschüttung führen und auch fehlende oder unregelmäßige Gehaltszahlungen sprechen idR gegen eine ernsthafte Vereinbarung, weil auch fremde Arbeitnehmer einer Stundung nur in Notfällen zustimmen würden. Dasselbe kann gelten, wenn der beherrschende Gesellschafter wegen einer Verschlechterung der Gewinnsituation auf das vereinbarte Geschäftsführergehalt verzichtet. Wenn jahrelang keine Geschäftsführerbezüge bezahlt wurden, kann aber trotzdem die Wiederaufnahme der Auszahlung von Bezügen nicht grundsätzlich als verdeckte Ausschüttung angesehen werden (VwGH 21.10.1999, 97/15/0198).

Bei Fehlen einer Entlohnungsvereinbarung besteht außerdem grundsätzlich ein Anspruch auf angemessene Entlohnung (VwGH 20.11.1989, 89/14/0141).

Zu weiteren allgemeinen Aussagen siehe unter "Dienstverhältnis", Rz 734 bis 736.

Geschäftsunterlagen

779

Werden die Geschäftsunterlagen für ein unglaubwürdig erscheinendes Entgelt für die Baubetreuung nicht vorgelegt, ist es unbedenklich, hinsichtlich des nicht glaubhaft gemachten Betrages eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen (VwGH 18.12.1990, 89/14/0133).

Geschäftswert

780

Siehe Stichwort "Firmenwert", Rz 757.

Geschenke

781

Eine Schenkung an den Anteilsinhaber ist verdeckte Ausschüttung, ausgenommen bei geringfügigen (Werbe)Geschenken.

Geschwisterzuschuss

782

Zur Übertragung liquider Mittel von einer Tochtergesellschaft (Enkelin) auf eine andere siehe Stichwort "Verbundene Unternehmen", Rz 959 bis 964.

Gesellschafter- bzw. Gesellschaftsdarlehen

783

Siehe unter "Darlehen", Rz 720 bis 727.

Gesellschafter-Geschäftsführer, Allgemeines

784

Entfaltet der Gesellschafter-Geschäftsführer eine eigenbetriebliche Tätigkeit in der Branche der Körperschaft, kann ihm diese Tätigkeit nur dann persönlich zugerechnet werden, wenn die Funktionsteilung eindeutig und einwandfrei festgelegt ist, sodass eine Gewinnmanipulation im Einzelfall nicht stattfinden kann. Im Zweifel wird die Tätigkeit für die Körperschaft besorgt. Liegt daher eine nach außen zum Ausdruck kommende, klare und eindeutige Regelung zwischen Anteilsinhaber und Körperschaft nicht vor und schließt eine Reihe von Indizien die Tätigkeit als Einzelunternehmer aus, ist diese der Körperschaft zuzurechnen (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074). Ist der Grundstückshandel Geschäftszweck der GmbH, muss eine eindeutige Vereinbarung über eine Befreiung vom Wettbewerbsverbot vorliegen, wenn der Geschäftsführer ebenfalls auf diesem Gebiet tätig wird, ein allfälliger Verzicht der Gesellschaft auf die Geltendmachung eines Anspruches auf Vorteilsherausgabe wäre eine verdeckte Ausschüttung. Siehe auch das Stichwort "Wettbewerbsverbot", Rz 983.

Bei einem deliktischen Verhalten eines Gesellschafter-Geschäftsführers wurde nach älterer Rechtsprechung von einer fehlenden Außenwirkung ausgegangen, wenn sich ein Geschäftsführer an erzielten Barerlösen bereichert, die er nicht in die Buchhaltung aufnimmt, und die Organe der Körperschaft nach Kenntnisnahme eine Forderung an ihn einstellen, Schadenersatz geltend machen und ihn als Geschäftsführer kündigen. Da die Körperschaft in diesem Fall eine Entnahme nicht akzeptiert hat, wurde vom VwGH eine verdeckte Ausschüttung verneint (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018).

Nach der jüngeren Rechtsprechung des VwGH wird in der Regel bereits die Zuwendung eines Vorteils an den Gesellschafter aufgrund des deliktischen Verhaltens des Gesellschafter-

Geschäftsführers eine verdeckte Ausschüttung bewirken, weil das Verhalten des Geschäftsführers der Gesellschaft grundsätzlich zuzurechnen ist (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; 1.6.2017, Ra 2016/15/0059).

Das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit schließt die Annahme von verdeckten Ausschüttungen nicht aus. Ob ein Sachbezug als Vorteil aus dem Dienstverhältnis oder als verdeckte Ausschüttung anzusehen ist, hängt von der Angemessenheit der Gesamtentlohnung ab. Geldwerte Vorteile sind auch dann als Lohnaufwand anzuerkennen, wenn eine entsprechende Vereinbarung fehlt, solange die Gesamtentlohnung (einschließlich der geldwerten Vorteile) im angemessenen Rahmen bleibt. Betreffend Sozialversicherungspflichtbeiträge siehe Stichwort "GSVG-Beiträge", Rz 807.

Gesellschafterversammlung

785

Allgemeine Kosten der Gesellschafterversammlung sind abzugsfähig (Raumkosten, Organisationskosten, Personalkosten). Die Kosten der Bewirtung der Gesellschafter und Fahrtkostenersätze sind verdeckte Ausschüttungen, auch bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit.

Gesellschaftsanteile an Personengesellschaften, Übertragung

786

Überträgt eine Komplementär-GmbH ihren Anteil an der KG zu einem unüblich niedrigen Preis auf ihre Gesellschafter und Kommanditisten, liegt eine verdeckte Ausschüttung auf Seite der GmbH vor. Bei den Gesellschaftern ist diese im Rahmen der Gewinnermittlung der KG nur dann zu berücksichtigen, wenn der GmbH-Anteil zum Sonderbetriebsvermögen gehört.

Gewinnchancen künftiger Jahre

787

Die Überlassung von Gewinnchancen zukünftiger Abgabenjahre der Körperschaft an eine von den Anteilsinhabern betriebene Kommanditgesellschaft, dadurch dass bestimmte Tätigkeiten ohne vertragliche Absprache nur mehr von dieser durchgeführt werden, führt nicht zu einer verdeckten Ausschüttung, weil Gewinnchancen nicht Teil des Einkommens des betreffenden Steuerjahres sind. Die verdeckte Ausschüttung wird erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Wahrnehmung der Gewinnchance durch den Begünstigten verwirklicht.

Gewinntantiemen

788

Siehe Stichwort "Tantiemen", Rz 935.

Gewinnverteilung

789

Hat ein Anteilsinhaber dem Geschäftsführer eine Losungsverkürzung aufgetragen, erscheint es schlüssig, von einem anteiligen Zufluss an beide Personen auszugehen (VwGH 25.3.1999, 97/15/0059). Siehe auch die Stichworte "Mehrgewinne", Rz 855 und "Schwarzgeschäfte", Rz 913. Zur Abänderung der Gewinnverteilung einer GmbH & Co KG siehe dieses Stichwort, Rz 791 bis 798.

Gewissenhafter und ordentlicher Geschäftsführer

790

Diese Rechtsfigur ist an einem durchschnittlichen Geschäftsführer orientiert, der bemüht ist, sich unternehmens- und steuerrechtlich richtig zu verhalten. Sie ist ergänzender Maßstab zum Fremdvergleich bei der Angemessenheitsprüfung. Siehe auch Stichwort "Fremdvergleich", Rz 763.

GmbH und Co KG

791

Die gesellschaftsvertraglich vorgesehene Gewinnverteilung ist idR anzuerkennen, die Angemessenheit der Gewinnverteilung ist aber (bei Familiengesellschaften) zu untersuchen, insb. wenn die Kommanditisten Gesellschafter der GmbH oder nahe Angehörige der Gesellschafter sind.

792

Einer am Vermögen der KG mit einer Einlage beteiligten Komplementär-GmbH gebührt ein angemessener Anteil am Gewinn, andernfalls liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Der Gewinnanteil muss auch eine Prämie für das Haftungsrisiko und einen Ersatz für die Geschäftsführung enthalten.

793

Bei einer am Vermögen der KG nicht beteiligten Komplementär-GmbH, die Geschäftsführer und Haftungsträger ohne eigenen Betrieb ist, kann ein unangemessenes Haftungsentgelt zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Für die GmbH ist zumindest eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals vorzusehen (diese orientiert sich an den Gegebenheiten am Kapitalmarkt), wobei die Angemessenheit des Haftungsentgeltes nach dem durch die Haftung eingegangenen Risiko zu beurteilen ist.

Das tatsächliche Risiko der Komplementär-GmbH bemisst sich einerseits nach der Höhe der aushaftenden Verbindlichkeiten und andererseits auch am betriebswirtschaftlichen Eigenkapital. Finden die aushaftenden Verbindlichkeiten im betriebswirtschaftlichen Eigenkapital Deckung, ist die GmbH also nicht in Gefahr, ihr gesamtes Vermögen in Folge

einer Inanspruchnahme zu verlieren, ist das Haftungsentgelt (wie auch unter fremden Dritten) in Höhe einer banküblichen Avalprovision zu bemessen.

Ist dagegen das betriebswirtschaftliche Eigenkapital geringer als die aushaftenden Verbindlichkeiten (unabhängig davon, ob ein eigener Betrieb geführt wird oder nicht), geht die GmbH das Risiko ein, ihr gesamtes Vermögen bei Inanspruchnahme zu verlieren. Gleichzeitig ist die Haftung aber durch die Höhe des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals begrenzt. Das tatsächliche Haftungsrisiko beläuft sich daher nur auf das betriebswirtschaftliche Eigenkapital. Es ist daher in diesem Fall gerechtfertigt, als Haftungsprovision eine angemessene Verzinsung des Eigenkapitals zu verlangen.

Dabei ist aber zu beachten, dass als Untergrenze die Verzinsung vom betriebswirtschaftlichen Eigenkapital (eingesetzten Haftkapital) zu berechnen ist (vgl. VwGH 29.07.1997, 93/14/0128, VwGH 06.05.1980, 1345/79, 1372/79: bankübliche Provision 6%). Ein Vermögensvorteil ist auf der Ebene der GmbH im Zuge der einheitlichen und gesonderten Feststellung (beim GmbH-Gewinnanteil) anzusetzen (VwGH 09.11.1982, 82/14/0083).

Sind die Schulden der KG pfandrechtlich besichert, ist dem Komplementär die Haftungsprovision trotzdem zuzuweisen, da Pfandrechte nichts an seiner Haftung ändern. Bei Arbeitsgesellschaftern sind grundsätzlich 10% des betriebswirtschaftlichen Eigenkapitals der GmbH als Haftungsentschädigung angemessen (VwGH 29.07.1997, 93/14/0128).

794

Der Kostenersatz für die Geschäftsführung muss keinen Gewinnaufschlag beinhalten, dies deshalb, weil die GmbH ihre Leistungen nicht rechtsgeschäftlich, sondern im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses mit der KG erbringt. Eine verdeckte Ausschüttung kann daher aus der gänzlichen Verwendung der gewährten Vorausgewinne für die Gehälter der Gesellschafter-Geschäftsführer nicht resultieren. Eine verdeckte Ausschüttung könnte nur dann vorliegen, wenn einerseits die frei verfügbaren Gewinnanteile der GmbH zu niedrig oder andererseits die Gehälter der GmbH-Geschäftsführer als überhöht anzusehen sind (VwGH 7.2.1989, 86/14/0121). Ein übersteigender Vorteil wird idR aufgrund der Gesellschafterstellung zugewendet. Die Prüfung der Angemessenheit der Geschäftsführergehälter bezieht sich auf den Betrieb der KG. Die Korrektur einer verdeckten Ausschüttung erfolgt im Bereich der Gewinnverteilung. Die Sondervergütung an die GmbH ist dem unternehmensrechtlichen Gewinn zuzurechnen und wird nur im Ausmaß einer angemessenen Vergütung als Sonderbetriebsausgabe anerkannt. Der entstehende höhere Gewinn wird nach dem vereinbarten Verteilungsschlüssel auf die Gesellschafter verteilt. Durch nachfolgende Aktivierung des Rückerstattungsanspruches der GmbH (im Rahmen einer Betriebsprüfung) kann die verdeckte Ausschüttung nicht beseitigt werden

(VwGH 19.5.1987, 86/14/0179: Ein Teil der Geschäftsführerbezüge entfällt auf die Führung der Geschäfte der Einzelfirma des Gesellschafters). Auch in einer zu niedrigen Geschäftsführervergütung der GmbH (zB die KG ersetzt der GmbH nicht einmal die entstandenen Kosten) kann eine verdeckte Ausschüttung (im Ausmaß des bei der GmbH zu erhöhenden Gewinnanteils) liegen, weil den Kommanditisten, sofern sie zugleich Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind, ein höherer Gewinnanteil zuerkannt wird, als dies bei fremdüblicher Abwicklung der Fall wäre. Eine Korrektur erfolgt im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (vgl. VwGH 9.11.1982, 82/14/0083). Bei den GmbH-Gesellschaftern sind die der Abgeltungswirkung unterliegenden Einkünfte gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 aus der verdeckten Ausschüttung anzusetzen.

795

Die Änderung einer Gewinnverteilungsabrede (mit Verminderung des Anteiles der GmbH) ist dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn der verbleibende Anteil immer noch angemessen ist und weiters Gründe für diese Neuverteilung gegeben sind (zB wenn überlassenes Know-How notwendige Grundlage des Unternehmens darstellt und dieses von dritter Seite nicht beschaffbar ist). Eine Abänderung der Gewinnverteilung (nach Ablauf des Wirtschaftsjahres) mit Zustimmung der Körperschaft, zugunsten der anderen (auch an ihr selbst) beteiligten Gesellschafter bewirkt (von Ausnahmefällen abgesehen) einen (erst) mit Abschluss der Vereinbarung bei den anderen Gesellschaftern als verdeckte Ausschüttung zu berücksichtigenden Vorteil (keine Neuverteilung in der Vergangenheit).

Ein Verzicht der Komplementär-GmbH auf zustehende Gewinnanteile zugunsten ihres als Kommanditisten beteiligten Gesellschafters kann auch verdeckte Ausschüttung sein. Eine ursprünglich angemessene Gewinnverteilung kann nachträglich zu einer verdeckten Ausschüttung führen, wenn das Haftungsrisiko in einem Ausmaß ansteigt, dass eine GmbH mit fremden Gesellschaftern aussteigen oder kündigen würde.

796

Eine Darlehensgewährung an die KG durch eine Komplementär-GmbH, die Arbeitsgesellschafterin ist, spricht dafür, die Geldhingabe als Einlage und nicht als verdeckte Ausschüttung zu betrachten. Die Arbeitsgesellschafterin entfaltet nämlich keine gewerbliche Tätigkeit, der die Geldhingabe als Rechtsgeschäft (Darlehen) mit der KG wie unter Fremden zugerechnet werden könnte. Freiwillige Einlagen von Gesellschaftern sind nicht ungewöhnlich, auch wenn in der Folge ihr wirtschaftlicher Nutzen den übrigen Gesellschaftern ebenfalls zugute kommt (VwGH 16.11.1993, 89/14/0174).

Randzahl 797: *entfällt*

798

Der Leistungsaustausch zwischen der GmbH und Co KG und den Kommanditisten (die gleichzeitig GmbH-Gesellschafter sind) muss einem Fremdvergleich standhalten. Eine allfällige verdeckte Ausschüttung (zB bei der Abgabe von Wirtschaftsgütern an die Kommanditisten zu unangemessen billigen Preisen oder an nahe stehende Personen unter dem Marktpreis) beschränkt sich auf die Höhe der Beteiligungsquote der GmbH an der KG (gleichzeitig liegt in Höhe der Beteiligungsquote des Kommanditisten eine verdeckte Entnahme vor, die mangels abweichender Gesellschaftsabreden den Gewinnanteil des Kommanditisten erhöht). Erhält ein Kommanditist, der Geschäftsführerleistungen direkt an die KG erbringt, zu hohe Vergütungen, schmälert dies den Gewinnanteil der GmbH. Der überhöhte Vorweggewinn stellt eine verdeckte Ausschüttung dar. Die kostenlose Überlassung von Fahrzeugen durch die Komplementär-GmbH an die KG (die hohe Verluste aufweist) stellt keine verdeckte Ausschüttung dar (VwGH 25.10.2000, 98/13/0075).

GmbH und Stille Gesellschaft

799

Sind die stillen Gesellschafter gleichzeitig auch Gesellschafter der GmbH, kann die Anerkennung der stillen Gesellschaft versagt werden, wenn die Einlagen als verdecktes Kapital anzusehen sind, oder ungewöhnliche Vertragsgestaltungen vorliegen (zB bei Vorliegen einer fremdunüblichen Verlustübernahme: VwGH 19.3.1986, 83/13/0109). Dies kann sowohl typische als auch atypische stille Gesellschaftsverhältnisse betreffen.

Weiters kann die ungerechtfertigte Verteilung des Jahresgewinnes zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Kriterien einer angemessenen Gewinnverteilung sind die erbrachte Kapitalleistung des stillen Gesellschafters und deren Verzinsung, die eingegangenen Risiken und Ertragsaussichten des Unternehmers und der Arbeitseinsatz der Gesellschafter. Weiters die Dringlichkeit des Kapitalbedarfes und die wirtschaftliche Bedeutung der Kapitalzuführung. Erhält ein stiller Gesellschafter (der am Verlust nicht teilnimmt und dessen Gewinnbeteiligung nach einem wirtschaftlichen Gewinn berechnet wurde) eine Beteiligung (von 36%), die zu einer übermäßigen Verzinsung bezogen auf den Nennwert der Einlagen (von 26% bzw. 34%) führt, ist die Behandlung eines Teiles der Gewinnbeteiligung (durch Ansatz einer geringeren Beteiligung von 20%) als verdeckte Ausschüttung gerechtfertigt. Ebenso ist die Annahme nicht rechtswidrig, die überhöhte Gewinnausschüttung sei Zuwendung an eine die Körperschaft mittelbar oder unmittelbar beherrschende Person (VwGH 28.2.1978, 1257/75). Wird die Gewinnbeteiligung durch die Ergebnisentwicklung unangemessen, wären auch die Möglichkeiten für eine Kündigung auszunutzen (VwGH 24.11.1987, 87/14/0157).

Grabdenkmal

800

Siehe Stichwort "Begräbniskosten", Rz 701.

Gratisaktien

801

Die mit einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln verbundene steuerliche Beurteilung als Ausschüttung an die Anteilsinhaber in Verbindung mit einer nachfolgenden gesellschaftsrechtlichen Einlage gegen Gewährung von Gratisaktien oder Freianteilen wird durch § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988 entsteuert. Die Steuerfreiheit kommt nicht nur den österreichischen, sondern auch den ausländischen Anteilsinhabern der kapitalberichtigenden Körperschaft zugute. Siehe auch EStR 2000 Rz 306 ff.

Grundstückstransaktionen

802

Die Voraussetzungen sind auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses hin zu prüfen, spätere Preisentwicklungen oder die bei einer späteren Veräußerung erzielten Preise sind nicht miteinzubeziehen.

803

Veräußert eine Körperschaft ein Grundstück an den Anteilsinhaber zu einem unangemessenen niederen Preis, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 26.9.1985, 85/14/0051), umso mehr, wenn der Erlös sogar unter dem Einheitswert liegt und der Anteilsinhaber zu den Vorhaltungen nicht ausdrücklich Stellung nimmt (VwGH 16.9.1986, 85/14/0163) oder er das Grundstück zu einem Preis erwirbt, der unter dem Angebot fremder Interessenten liegt. Entscheidend ist dabei die Verkäuferposition der Körperschaft; es kommt darauf an, um welchen Preis diese verkauft hätte, wenn sich für das Grundstück ein anderer Interessent gefunden hätte (VwGH 14.12.1993, 90/14/0264). Es kommt jedoch nicht darauf an, ob sich angesichts der Besonderheiten des Grundstücks kein anderer Interessent gefunden hätte (Käuferposition: vgl. VwGH 3.7.1991, 90/14/0221). Besteht eine erhebliche Abweichung zwischen dem Veräußerungspreis und dem Quadratmeterpreis der angrenzenden Grundstücke, lässt schon dieser Umstand auf die Absicht der Vorteilsgewährung schließen. Auch der Verzicht auf die Annahme eines günstigen Kaufanbots zugunsten des Anteilsinhabers kann eine verdeckte Ausschüttung sein.

Wird eine betriebsnotwendige Liegenschaft von der Körperschaft an den Anteilsinhaber veräußert und rückgepachtet, ist zu prüfen, ob und unter welchen Bedingungen das Geschäft zwischen völlig Fremden zustande gekommen wäre und welcher Betrag einer fremden Person für die Vermietung bezahlt worden wäre bzw. welchen Kapitalwert ein unbeteiligter

Dritter in diesem Fall aufgewendet hätte (VwGH 23.11.1977, 410/77, 618/77). Auch bei Genossenschaften stellt die unterpreisige Veräußerung einer Eigentumswohnung an Mitglieder eine verdeckte Ausschüttung dar.

Der unentgeltliche Grundstücksankauf für die Muttergesellschaft kann in Höhe des Zinsentganges verdeckte Ausschüttung sein (VwGH 23.10.1997, 96/15/0117).

804

Veräußert ein Anteilsinhaber ein Grundstück an die Körperschaft zu einem unangemessen hohen Preis, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Wird vor dem Kauf ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen eingeholt, ist dies für die Frage der subjektiven Willensentscheidung zu berücksichtigen. War der Körperschaft nicht bekannt, dass das Gutachten überhöhte Werte beinhaltet, kann eine verdeckte Ausschüttung nicht angenommen werden. Ist zudem die Liegenschaft nur für die Körperschaft sinnvoll verwertbar, könnte dies einen höheren Preis rechtfertigen, als ihn ein fremder Dritter bezahlt hätte (VwGH 27.7.1999, 94/14/0018).

805

Werden benachbarte Parzellen der Körperschaft und des Anteilseigners nahezu gleichzeitig veräußert und dabei der Kaufpreisanteil der Körperschaft zugunsten des Anteils des Anteilsinhabers geschmälert, stellen die vorenthaltenen Erträge eine verdeckte Ausschüttung dar. In einen Preisvergleich sind Verkäufe lagemäßig gleicher Grundstücke vor und nach dem maßgeblichen Stichtag miteinzubeziehen. Dagegen sind Preisindizierungen welcher Art auch immer für Grundstücksbewertungen ungeeignet. Für das Vorliegen gleichartiger Grundstücke sprechen folgende Indizien (VwGH 26.9.1985, 85/14/0051):

- Einheitliche wirtschaftliche Nutzung der Grundstücke
- Vorliegen eines zeitlichen Ablaufes, aus dem sich schließen lässt, dass der Erwerber von vornherein nur an einem Erwerb beider Grundstücksparzellen (zu einem Gesamtkaufpreis) interessiert war.

Haftet die ein Grundstück anmietende Körperschaft für jede nicht im Mietvertrag genannte Art der Entwertung, kann eine durch Gutachten bestimmte Entschädigungsleistung nicht als verdeckte Ausschüttung gewertet werden (VwGH 22.2.1995, 93/15/0045 – hier: Bebaubarkeit auch nach vierzig Jahren nicht mehr gegeben).

Soll ein bebautes Grundstück vom Gesamthandvermögen einer GmbH und Co KG (Komplementär ist eine GmbH, Kommanditist eine OG, die alle Anteile an der GmbH hält) in das Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten überführt werden, liegt eine verdeckte

Ausschüttung vor, wenn die GmbH die Beteiligung am Grundstück ohne angemessene Abfindung zugunsten der OG aufgibt.

Gründungskosten

806

Gründungskosten sind jene Aufwendungen, die bei der Errichtung der GmbH anfallen und grundsätzlich von den Anteilsinhabern zu tragen sind. Absetzbar sind Aufwandersätze für die Gründer, soweit diese im Gesellschaftsvertrag vereinbart sind, nicht aber ein Gründerlohn. Ein über die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung hinausgehender Ersatz führt zu verdeckten Ausschüttungen.

GSVG - Beiträge

807

Siehe das Stichwort "Pflichtversicherungsbeiträge", Rz 882.

Gutachtenserstellung

808

Wird von der Körperschaft ein Gutachten in Auftrag gegeben, das Grundlage für einen eventuellen Verkauf der Gesellschaft sein soll, löst eine Kostentragung eine verdeckte Ausschüttung aus, da die Bestellung eines derartigen Gutachtens in erster Linie den Interessen der Anteilsinhaber dient.

Haftungsübernahme

809

Bei Übernahme von Haftungen des Anteilsinhabers ohne Gegenleistung liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Hoheitsbetrieb

810

Auch bei der Veräußerung eines Hoheitsbetriebes einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes an eine dieser Körperschaft gehörende Kapitalgesellschaft müssen die Fremdvergleichsgrundsätze beachtet werden. Bei einem zu hohen Preis liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Zur Festlegung eines angemessenen Preises ist im Zweifel auf Gutachter zurückzugreifen, welche eine Unternehmensbewertung nach anerkannten Methoden erstellen können.

Honorarinkasso

811

Vereinnahmt der Mehrheitsgesellschafter jahrelang Honorarzahlungen für die von der Gesellschaft geleisteten Dienste auf eigene Rechnung, sind sie der Gesellschaft zuzurechnen und bei ihm als verdeckte Ausschüttung zu erfassen (VwGH 24.9.1996, 94/13/0129).

Innenvorgang/Innenverhältnis

812

Zur Frage einer Schädigung der Gesellschaft lediglich im Innenverhältnis siehe Stichwort "Gesellschafter-Geschäftsführer, Allgemeines", Rz 784. Liegen deliktische, nicht nach außen einem Dritten gegenüber gerichtete Handlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers vor (zB Bereicherung durch Nichtaufnahme von Geschäften in die Buchhaltung), spricht man von einem Innenvorgang. Hat die Gesellschaft als Reaktion auf die Vorfälle eine Schadenersatzforderung geltend gemacht und die Geschäftsführungsfunktion beendet, wurde aufgrund der älteren Rechtsprechung des VwGH mangels eines Drittgeschäftes eine Zurechnung der Zuwendungen als ein der Gesellschaft vorenthaltener und bei ihr steuerlich zu erfassender Gewinn nicht für möglich erachtet.

Nach der jüngeren Rechtsprechung des VwGH wird in der Regel nicht erst der Verzicht der Gesellschaft auf eine Rückforderung, sondern bereits die Zuwendung des Vorteils aufgrund des deliktischen Verhaltens des Gesellschafter-Geschäftsführers eine verdeckte Ausschüttung bewirken, weil das Verhalten des Geschäftsführers der Gesellschaft grundsätzlich zuzurechnen ist (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; 1.6.2017, Ra 2016/15/0059).

Insichgeschäfte

813

Ein Insichgeschäft liegt vor, wenn der Geschäftsführer im Namen der GmbH mit sich selbst oder mit einem von ihm vertretenen Dritten ein Rechtsgeschäft (Selbstkontraktion, Doppel- und Mehrfachvertretung) abschließt. Das Rechtsgeschäft ist erst bei Vorliegen eines Manifestationsaktes gültig, der Abschlusswille kann sich (neben dem Notariatsakt, der notariellen Beurkundung, der Aufnahme in die Geschäftsbücher und dem Abschluss vor Zeugen) auch durch Anzeige gegenüber dem Finanzamt manifestieren. Insoweit Vermögensverschiebungen zum Nachteil der Gesellschaft durchgeführt werden, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Siehe auch das Stichwort "Selbstkontrahieren", Rz 916.

Insiderwissen

814

Überlässt der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH Wissen, das er im Rahmen seiner Tätigkeit erworben hat, einem Dritten gegen Entgelt, liegt eine verdeckte Ausschüttung in Form einer verhinderten Vermögensvermehrung vor. Ein ordentlicher Geschäftsleiter hätte derartiges Wissen für Rechnung der Gesellschaft genutzt.

Interesse, widerstreitendes

815

Werden Aufwendungen getätigt, die sowohl im Interesse der Anteilsinhaber als auch der Gesellschaft liegen, ist allenfalls eine Aufteilung in Betriebsausgaben und verdeckte Ausschüttungen vorzunehmen. Zu prüfen ist, welche Kosten ein ordentlicher Geschäftsführer für die Gesellschaft übernommen hätte.

- Verlangen die Gesellschafter aufgrund privater Streitigkeiten eine Prüfung der Bücher, sind nur diejenigen Kosten Betriebsausgaben, die im Interesse der Gesellschaft getätigt wurden.
- Die zinsfreie Abrechnung zwischen Schwestergesellschaften (betreffend Pacht und Warenlieferung) ist nur dann verdeckte Ausschüttung, wenn ein klarer Vorteil für die eine oder andere Gesellschaft vorliegt.

Internationales Steuerrecht

816

Nachstehende EAS-Anfragebeantwortungen beschäftigen sich ausführlich mit verdeckten Ausschüttungen.

- EAS 1079 (26.5.1997): Verdeckte Ausschüttung der deutschen Zweigniederlassung einer österreichischen AG durch Überlassung von Personenkraftwagen an die in Österreich ansässigen Gesellschafter-Geschäftsführer.
- EAS 1195 (15.12.1997): Die in der "Mutter-Tochter-Richtlinie" vorgesehene vollständige Steuerentlastung konzerninterner Gewinnausschüttungen gilt auch für verdeckte Ausschüttungen, § 94 Z 2 EStG 1988 sieht hier eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer vor. Die Entlastung wird nur im Wege einer Steuererstattung (unter Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung) gewährt.
- EAS 1210 (19.1.1998): Ist ein in Spanien ansässiger Deutscher zu 50% an einer österreichischen GmbH beteiligt, unterliegt er mit seinem Geschäftsführergehalt dann nicht der österreichischen Besteuerung, wenn eine feste Einrichtung fehlt. Dies ist der Fall, wenn die österreichische GmbH eine Sitzgesellschaft an der Adresse eines österreichischen Wirtschaftstreuhänders ist. Hält die Gehaltsvereinbarung den Fremdverhaltensgrundsätzen nicht stand, liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor (mit Kapitalertragsteuerhaftung der GmbH und DBA-Steuerrückerstattungsverfahren).
- EAS 1229 (6.8.1998): Wird die Vertriebstochtergesellschaft der japanischen Konzernmuttergesellschaft liquidiert und der Kundenstock an eine deutsche Schwestergesellschaft übertragen, müsste diese eine fremdverhaltenskonforme

Abgeltung leisten. Andernfalls ist eine verdeckte Ausschüttung in Höhe des Abgeltungsverzichtes an die japanische Muttergesellschaft zu vermuten.

- EAS 1284 (6.7.1998): Die in EAS 1229 genannte Rechtsfolge kann nur dann eintreten, wenn der Übergang der Vertriebsrechte zeitlich bereits vor Beginn der Liquidation stattgefunden hat und mit der Liquidation erst als Folge der Abgabe der Vertriebsrechte begonnen wurde.
- EAS 1364 (23.11.1998): Wird die Anteilsveräußerung eines zu 90% an einer österreichischen Kapitalgesellschaft beteiligten, in Österreich ansässigen Gesellschafters, an die US-Tochter auf amerikanischer Seite nicht als Anteilsveräußerung (mit der Folge: Besteuerung gemäß § 31 EStG 1988), sondern als Minderung des steuerlichen Eigenkapitals der Tochtergesellschaft mit der Wirkung einer verdeckten Ausschüttung gesehen, kann dagegen kein Einwand erhoben werden.
- EAS 1377 (17.12.1998): Durch Art. 11 Abs. 4 DBA Großbritannien wird ein Rückgriff auf nationales Sonderrecht untersagt, das eine Umqualifizierung von Zinsenzahlungen in Gewinnausschüttungen zum Inhalt hat. Nur wenn die Zinsen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf österreichischer Seite als (steuerfreie) verdeckte Ausschüttung zu werten sind, kann eine korrespondierende Klassifizierung auf britischer Seite durch das DBA nicht ausgeschlossen werden.
- EAS 1416 (8.2.1999): Wird ein von Österreich (Ansässigkeitsstaat) als verdeckte Ausschüttung qualifizierter Geschäftsführerbezug im Quellenstaat den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugerechnet, ist die im Quellenstaat erhobene Einkommensteuer im Inland zur Anrechnung zuzulassen.
- EAS 1420 (1.3.1999): Vergütungen für Leistungen auf schweizerischem Gebiet, die einem in Österreich ansässigen Vorsitzenden des Verwaltungsrates einer Schweizer AG bezahlt werden, sind in Österreich von der Besteuerung freigestellt, sofern sie nicht wegen unangemessener Höhe als verdeckte Ausschüttung zu werten sind.
- EAS 1559 (22.11.1999): Wird von der Tochtergesellschaft in einem Oststaat eine Gewinnabsaugung durch Lizenzgebührenzahlung an eine Basistochtergesellschaft in Zypern vorgenommen, wobei letztere diese Beträge wiederum im Wege einer Gewinnausschüttung an die österreichische Muttergesellschaft transferiert, so kann durch die von der Tochtergesellschaft im Oststaat an die Basisgesellschaft geleisteten Lizenzgebühren eine verdeckte Ausschüttung an die österreichische Muttergesellschaft vorliegen.

- EAS 1776 (28.12.2000): Geschäftsführervergütungen eines in Österreich ansässigen Gesellschafter-Geschäftsführers, die er aus einer polnischen GmbH bezieht, an der er mehrheitlich beteiligt ist, sind nur insoweit nach Art. 14 DBA Polen steuerfrei, als sie in fremdüblicher Höhe gezahlt werden. Unangemessen hohe Vergütungen unterliegen als verdeckte Ausschüttungen nach Art. 10 DBA Polen der österreichischen Besteuerung.
- EAS 1876 (2.7.2001): Kein zwingendes Rückerstattungsverfahren im Anwendungsbereich des DBA Österreich-USA (1996) bei der Entlastung von österreichischen Abzugssteuern auf vgA im Wege eines Forderungsverzichts.
- EAS 2873 (17.8.2007): Hat die inländische Tochtergesellschaft eines mit Gewinn arbeitenden ausländischen Weltkonzerns in völliger Eigenständigkeit die Aufgabe zu erfüllen, ein bestimmtes Nahrungsmittel am gesamteuropäischen Markt einzuführen und zu vertreiben und treten hierbei seit Jahren dauerhaft Verluste auf, die durch - auf Kapitalrücklage gebuchte - Gesellschafterzuschüsse der ausländischen Muttergesellschaft abgedeckt werden, dann kann zwar nicht die Verlustabdeckung zu einer "verdeckten Gewinnausschüttung" führen, wohl aber der Umstand, dass die ausländische Muttergesellschaft aus der verlustbringenden Tätigkeit der Tochtergesellschaft im Sinn der Z 1.71 der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze idF 2010 Vorteile gezogen hat, die ein fremder Dritter nicht unentgeltlich erlangt hätte.
- EAS 3009 (22.10.2008): Erfolgt bei einer Transferpreisberichtigung die Sekundärberichtigung in Form einer vGA, ist ein Kapitalertragssteuerabzug in voller Höhe nachzufordern, wenn eine „offenkundige" vGA vorliegt oder keine Ansässigkeitsbescheinigung (ZS-QU2) beigebracht wird. Die Nichterhebung der Kapitalertragssteuer kann nicht in allen Fällen mit einer Nichterhebung aus „grobem Verschulden" iSv § 217 Abs. 7 BAO gleichgesetzt werden. Es kann daher in solchen Fällen eine Nichtfestsetzung des Säumniszuschlages gem. § 217 Abs. 7 BAO beantragt werden. Ist die Nichtentrichtung der Kapitalertragssteuer jedoch auf „grobes Verschulden" zurückzuführen, kann auch keine Rückerstattung des Säumniszuschlages erfolgen.

Jubiläum

817

Zahlungen an den Anteilsinhaber als Arbeitnehmer im Rahmen eines Firmenjubiläums oder Arbeitnehmerjubiläums sind abzugsfähig, wenn an andere Arbeitnehmer ähnliche Leistungen erbracht werden.

Junge Aktien

818

Bei jungen Aktien im Sinne des § 18 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 sind nur offene, nicht aber verdeckte Ausschüttungen steuerbefreit.

Kalkulationsdifferenzen

819

Siehe die Stichworte "Mehrgewinne", Rz 855 und "Schwarzgeschäfte", Rz 913, sowie Rz 643 bis 645.

Kapitalertragsteuer

a) Tragung der Kapitalertragsteuer

820

Bei Kapitalerträgen in Form von verdeckten Ausschüttungen kommt es darauf an, ob die ausschüttende Körperschaft die KESt endgültig trägt oder ob sie diese auf den Anteilsinhaber überwälzt:

- Trägt die Körperschaft die KESt, ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen, sodass beim Anteilsinhaber im Rahmen der Einnahmen aus der Ausschüttung und auch bei der auf der Basis dieser Einnahmen vorzuschreibenden KESt dieser Vorteil einzubeziehen ist. Da diese KESt-Anlastung den steuerlichen Gewinn einer Körperschaft nicht mindert, darf die Übernahme der KESt durch die Körperschaft nicht gewinnerhöhend erfasst werden (VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, 96/15/0204).
- Fordert hingegen die Körperschaft die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende KESt in angemessener Frist ein, ist die Ausschüttung als Betrag vor Abzug der KESt (Bruttobetrag) anzusehen (VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, 96/15/0204). Dem Umstand, dass eine derartige Forderung nicht bilanziert worden ist, kommt dabei bei der Beurteilung der Ernsthaftigkeit der Absicht einer GmbH, die KESt tatsächlich einzufordern, keine Bedeutung zu (VwGH 26.9.2000, 97/13/0140, 97/13/0142). Als angemessener Zeitraum kann die Rechtsmittelfrist jenes Bescheides angesehen werden, in dem das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung festgestellt wird.

b) Anrechnungsmöglichkeit auf die Einkommensteuerschuld

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 Anteilsinhaber nach Aufdeckung der verdeckten Ausschüttung den Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer der Körperschaft ersetzt oder wenn die Körperschaft ohne Einforderung eines Ersatzes vom Anteilsinhaber - 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.

Kapitalherabsetzung

823

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 indisponible Einlagen-Subkonto Deckung findet (siehe den Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass des BMF vom 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 155/2017).

Kapitalrückgewähr

824

Siehe "Einlagenrückzahlungen", Rz 745, sowie "Kapitalherabsetzung", Rz 822.

Kassafehlbeträge

825

Erhebliche Kassenfehlbeträge und sonstige Korrekturposten samt Sicherheitszuschlag können als verdeckte Ausschüttung an den Hauptgesellschafter und Geschäftsführer einer Körperschaft behandelt werden (VwGH 6.4.1995, 93/15/0060).

Siehe auch die Stichworte "Mehrgewinne", Rz 855 und "Schwarzgeschäfte", Rz 913.

Kauf

826

Siehe Stichwort "Lieferverkehr", Rz 847 bis 851.

Know-how

827

Siehe Stichwort "Lizenzeinnahmen", Rz 853.

Kompetenzüberschreitung eines Gesellschafters

828

Siehe das Stichwort "Rechtshandlungen, unberechtigte", Rz 890.

Kontokorrentverhältnis

829

Siehe unter "Entnahmen", Rz 750 und "Darlehen", Rz 720 bis 727.

Konzernumlagen

830

Siehe das Stichwort "Verbundene Unternehmen", Rz 959 bis 964.

Konzessionsabgaben

831

Die Bezahlung derartiger Abgaben durch einen Betrieb gewerblicher Art an die Trägerkörperschaft ist dann Betriebsausgabe, wenn sie auf einer entsprechenden gesetzlichen Bestimmung bzw. einer darauf beruhenden Gemeindesatzung beruhen. In allen anderen Fällen liegt eine verdeckte Ausschüttung an die Trägerkörperschaft vor (VwGH 15.10.1954, 2979/52; VwGH 13.1.1961, 0990/58, VwGH 28.4.1964, 2151/62).

Kooperationsleistungen einer Muttergesellschaft für die Tochtergesellschaft

832

Für die Angemessenheit der Entlohnung von Kooperationsleistungen der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft ist nicht der Gewinn der Tochtergesellschaft maßgebend, sondern Art und Ausmaß der Unterstützungsleistungen und die Höhe der üblicherweise für solche Leistungen entrichteten Entgelte (VwGH 14.5.1991, 90/14/0280). Orientiert sich daher dieses Entgelt am Gewinn, ist ggf. vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auszugehen.

Siehe auch das Stichwort "Verbundene Unternehmen", Rz 959 bis 964.

Korrektur einer verdeckten Ausschüttung

833

Siehe Rz 666 bis 675.

Kraftfahrzeug, Überlassung von

a) Überlassung für dienstliche Zwecke

834

Eine derartige Überlassung ist selbst dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn es sich um ein so genanntes "Luxusfahrzeug" handelt (VwGH 20.4.1982, 81/14/0120, 81/14/0121,

81/14/0122, 81/14/0123, 82/14/0094, 82/14/0095). Insoweit die Angemessenheitsgrenze von 40.000 Euro überstiegen wird (siehe hiezu EStR 2000 Rz 4770 ff), ist ein Repräsentationsanteil bzw. eine Luxustangente gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 auszuscheiden.

b) Überlassung (auch) für Privatfahrten

835

Der mit dieser Überlassung verbundene Vorteil eines Anteilsinhabers gehört zur Gesamtausstattung des mit der gewährenden Gesellschaft abgeschlossenen Vertragsverhältnisses. Ein allfälliges Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist daher unter Heranziehung der erhaltenen Gesamtvergütungen und unter Beachtung des Fremdvergleiches zu beurteilen (VwGH 31.3.1998, 96/13/0121, 96/13/0122). Wird durch den Vorteil der Überlassung des KFZ die Angemessenheit der Gesamtausstattung insgesamt überschritten, stellt die Nutzungsüberlassung eine verdeckte Ausschüttung dar. Eine verdeckte Ausschüttung liegt selbst dann vor, wenn eine Privatnutzung von KFZ auch durch gesellschaftsfremde Dienstnehmer möglich ist, die unentgeltliche private Nutzung diesen Personen aber unter gleichen Verhältnissen nicht zugestanden worden wäre (VwGH 20.1.1981, 2330/79, 2380/79).

Allerdings bewirkt das Fehlen der Vereinbarung für sich allein gesehen noch keine verdeckte Ausschüttung, weil für eine Geschäftsführertätigkeit schon kraft Gesetzes eine angemessene Entlohnung gebührt (VwGH 20.11.1989, 89/14/0141).

Betrifft die unangemessene Gesamtausstattung neben der KFZ-Zurverfügungstellung auch eine Pensionszusage, ist die verdeckte Ausschüttung vorrangig darin zu erblicken.

Als Anhaltspunkt für die Angemessenheit kann auch die Unternehmensgröße herangezogen werden (VwGH 20.1.1981, 2330/79, 2380/79, betreffend unentgeltliche Überlassung eines Firmenfahrzeuges an zwei Anteilsinhaber bei Jahresumsätzen in den Veranlagungszeiträumen 1972 und 1975 von ca. 2,5 und 4,3 Mio. S bzw. zwischen ca. 181.700 und 290.690 Euro).

c) Unberechtigte Verwendung durch einen Anteilsinhaber

836

Verwendet ein bei einer Körperschaft angestellter Anteilsinhaber das ihm für Dienstfahrten unentgeltlich zur Verfügung gestellte Fahrzeug unbefugter Weise auch für Privatfahrten, liegt eine unberechtigte Entnahme vor, die keine verdeckte Ausschüttung darstellt.

d) Überlassung von Fahrzeugen einer Komplementär-GmbH an die KG

837

Erfolgt die Überlassung aufgrund der Stellung als Komplementär, kann von einer verdeckten Ausschüttung insbesondere dann nicht ausgegangen werden, wenn aufgrund hoher Verluste der KG eine Vorteilszuwendung an die Gesellschafter der Kommandit-GmbH ausgeschlossen werden kann (VwGH 25.10.2000, 98/13/0075, 98/13/0076).

Krankheitskosten, Kurkosten; Übernahme durch die Körperschaft

838

Siehe die auch bei derartigen Aufwendungen sinngemäß geltenden Ausführungen zum Stichwort "Arztkosten", Rz 687.

Kredit(-gewährung)

839

Siehe das Stichwort "Darlehen", Rz 720 bis 727.

Kundenstock

840

Siehe das Stichwort "Firmenwert", Rz 757.

Lästiger Gesellschafter, Abfindung des

841

Abfindungszahlungen durch die Gesellschaft an einen ausscheidenden Gesellschafter sind verdeckte Ausschüttungen. Im Falle des Erwerbs seines Anteils durch die (Aktien)Gesellschaft liegt eine verdeckte Ausschüttung insoweit vor, als die Zahlung einen dem Fremdvergleich standhaltenden Preis übersteigt.

Lebensführungskosten, Ersatz bzw. Übernahme der Aufwendungen für

a) Allgemeines

842

Werden seitens einer Körperschaft für einen Anteilsinhaber bzw. eine diesem nahe stehende Person (siehe hiezu Abschnitt 13.3) Aufwendungen für dessen private Lebensführung übernommen bzw. hiezu ein entsprechender Kostenersatz geleistet oder von der Körperschaft angeschaffte Wirtschaftsgüter dauernd zur Verfügung gestellt, ist darin die Zuwendung eines Vorteils zu sehen, der die Annahme einer verdeckten Ausschüttung rechtfertigen kann (VwGH 7.9.1993, 90/14/0196).

Dies gilt auch für Aufwendungen, welche die Körperschaft dem Anteilsinhaber erspart.

Aufwendungen in beiderseitigem Interesse (der Körperschaft und des Anteilsinhabers) können zum Teil Betriebsausgaben und verdeckte Ausschüttungen sein.

Werden dabei Wirtschaftsgüter für einen Anteilsinhaber angeschafft, so liegt bereits im Zeitpunkt der Anschaffung eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Anschaffungskosten vor (VwGH 7.9.1993, 90/14/0196).

b) Tabellarische Sammlung von Einzelfällen aus der Judikatur

843

Übernommene Aufwendung	**Judikaturfundstelle**
Einrichtungsgegenstände	VwGH 7.9.1993, 90/14/0195, 0196
Fernsehgerät	VwGH 7.9.1993, 90/14/0195, 0196
"freiwilliger Sozialaufwand" (zB Bewirtungsspesen, Versicherungen, Fachliteratur)	VwGH 16.9.1986, 85/14/0163
Kleidung	VwGH 26.9.2000, 98/13/0107, 0108
Rasenmäher	VwGH 26.9.2000, 98/13/0107, 0108
Telefonkosten (geschätzter Privatanteil, ohne Vorlage von Aufzeichnungen über privat bzw. beruflich geführte Gespräche)	VwGH 7.9.1993, 90/14/0195, 0196
Wohnungsaufwand	VwGH 14.11.1990, 89/13/0045, 89/13/0046

Lebensversicherung, Abschluss zugunsten eines Anteilsinhabers

a) Direktversicherung (als Lohnbestandteil)

844

Für die Beurteilung, ob Prämienzahlungen einer Kapitalgesellschaft für Lebensversicherungen, aus denen der Gesellschafter-Geschäftsführer direkt bezugsberechtigt ist, Arbeitseinkünfte oder verdeckte Ausschüttungen darstellen, ist weder die Art der Verbuchung noch die Erfassung in Lohnsteuerbescheinigungen maßgebend. Es liegt vielmehr ein Teil der Gesamtausstattung der Entlohnung vor, sodass eine verdeckte Ausschüttung nur im Falle einer unangemessenen Gesamtausstattung gegeben ist (VwGH 22.10.1991, 91/14/0020, 91/14/0027).

Daneben ist insbesondere der Zeitpunkt des Versicherungsabschlusses von Bedeutung, wobei ein Zeitpunkt, in dem der Anteilsinhaber bereits ein relativ hohes Alter erreicht hat, für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung spricht.

b) Rückdeckungsversicherung

845

Zum Begriff siehe EStR 2000 Rz 3368 f.

Handelt es sich beim rückgedeckten Anspruch des Anteilsinhabers um keine betrieblich veranlasste Verbindlichkeit der Körperschaft, weil die Abfertigungsansprüche oder Pensionsansprüche steuerlich nicht zu berücksichtigen sind, ist auch die Rückdeckung nicht als betrieblich veranlasst anzusehen.

Beim Anteilsinhaber führt erst die Auszahlung der Abfertigung oder Pension unter Heranziehung des Rückdeckungsanspruches zu einer verdeckten Ausschüttung.

Liebhaberei

846

Zur Liebhaberei in Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen siehe LRL 2012 Rz 135 ff.

Lieferverkehr

a) Grundtatbestände

847

Der Lieferverkehr zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber löst – von den Fällen des Vorteilsausgleichs (siehe Rz 666 bis 675) abgesehen – dann eine verdeckte Ausschüttung aus, wenn die Körperschaft

- vom Anteilsinhaber zu teuer kauft oder
- an den Anteilsinhaber zu billig liefert.

Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn eine Kapitalgesellschaft an eine andere Kapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter zu einen unangemessenem Preis verkauft, sofern an beiden Körperschaften die selben Personen beteiligt sind oder der Lieferverkehr innerhalb verbundener Unternehmen (zB Schwestergesellschaften) erfolgt.

848

Hieraus ergeben sich im Wesentlichen folgende steuerliche Konsequenzen:

- Bei einem zu teuren Verkauf des Anteilsinhabers ist bei der Körperschaft eine Kaufpreiskorrektur nach unten vorzunehmen.
- Wird ein abnutzbares Wirtschaftsgut angeschafft, ist die AfA, insoweit sie auf die überhöhten Anschaffungskosten entfällt, zuzurechnen.
- Bei der Anschaffung von nicht abnutzbaren Anlagegütern bzw. von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens zu einem überhöhten Kaufpreis erhöht sich das Einkommen der Körperschaft in dem Zeitpunkt, in dem der zu hoch angesetzte Buchwert erfolgswirksam

aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden wird bzw. ein zu hoher Wareneinsatz angesetzt wird. Teilwertabschreibungen, die von überhöhten Anschaffungskosten (Buchwerten) ausgehen, sind ebenfalls zu korrigieren.

849

Beim Anteilsinhaber ist eine Erlöskorrektur nach unten vorzunehmen. Der unangemessene Mehrerlös stellt – sofern sich die Beteiligung im Privatvermögen befindet – Einkünfte aus Kapitalvermögen, bzw. bei Beteiligungen des Betriebsvermögens Einkünfte der entsprechenden betrieblichen Einkunftsart dar. Werden Wirtschaftsgüter des Privatvermögens zu einem unangemessen hohen Preis veräußert, ist die verdeckte Ausschüttung beim Anteilsinhaber unabhängig davon steuerlich zu erfassen, ob die Veräußerung dieses Gegenstandes grundsätzlich Steuerpflicht auslöst (zB als Spekulationsgeschäft) oder nicht. Hat das veräußerte Wirtschaftsgut einem Betriebsvermögen des Anteilsinhabers, die Beteiligung hingegen dem Privatvermögen oder einem anderen Betriebsvermögen angehört, sind entsprechende Gewinnkorrekturen vorzunehmen (Minderung des Veräußerungsgewinnes mit Anpassung gewinnabhängiger Rücklagen und Folgekorrekturen für den Fall der Rücklagenübertragung gemäß § 12 EStG 1988). Ist die Beteiligung Bestandteil desselben Betriebsvermögens wie das veräußerte Wirtschaftsgut, entfällt zwar grundsätzlich die Anpassung gewinnabhängiger Rücklagen, eine Rücklagenübertragung gemäß § 12 EStG 1988 kommt aber auch in diesem Fall nur im Ausmaß des angemessenen Veräußerungsgewinnes in Betracht.

Insoweit der Veräußerungsgewinn auf einen unangemessen hohen Kaufpreis zurückzuführen ist, können die Begünstigungen für den Veräußerungsgewinn (§ 24 EStG 1988) nicht zur Anwendung kommen.

Die verdeckte Ausschüttung ist beim Anteilsinhaber grundsätzlich im Zeitpunkt des Zufließens, bei Einbeziehung der Beteiligung in einen Betriebsvermögensvergleich im Zeitpunkt des Entstehens der Forderung auf den (überhöhten) Kaufpreis zu erfassen.

Liefert die Körperschaft an den Anteilsinhaber zu billig, ist das Einkommen der Körperschaft so zu ermitteln, als hätte sie einen angemessenen Veräußerungserlös erzielt und den tatsächlich nicht in Rechnung gestellten Kaufpreisteil dem Anteilsinhaber in Form einer Gewinnausschüttung zukommen lassen.

Beim Anteilsinhaber hat eine Erhöhung der Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes zu erfolgen. Im Ausmaß dieser Korrektur liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen (Beteiligung im Privatvermögen) oder betriebliche Einkünfte (Beteiligung im Betriebsvermögen) vor. Wird das erworbene Wirtschaftsgut zur Einkunftserzielung verwendet, hat die Erhöhung der Anschaffungskosten eine Berichtigung der AfA bzw. im

Bereich des Umlaufvermögens gegebenenfalls eine Berichtigung des Wareneinsatzes zur Folge; allfällige Teilwertabschreibungen sind von den berichtigten Anschaffungskosten vorzunehmen. Bei Wirtschaftsgütern des abnutzbaren Anlagevermögens sind geltend gemachte Investitionsbegünstigungen über Antrag den richtig gestellten Anschaffungskosten anzupassen.

Die verdeckte Ausschüttung ist beim Anteilsinhaber in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem er Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut erlangt.

b) Elemente der Angemessenheit

850

Bei der Angemessenheitsprüfung sind sämtliche Elemente der geschäftlichen Beziehung zu berücksichtigen. Ein unangemessener Preis kann daher bei Vorliegen eines prinzipiell angemessenen Preises auch durch Rabatte oder sonstige Preisnachlässe sowie durch Nachzahlungen der Körperschaft zustande kommen. Geschäftsübliche Rabatte und Preisnachlässe, die auch Fremden gewährt werden (zB für Zahlung innerhalb bestimmter Frist, Mengenrabatt, Auslaufware), führen idR nicht zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung.

Die Angemessenheit des Kaufpreises ist im Schätzungsweg zu prüfen. Dabei ist vorrangig zu untersuchen, zu welchen Bedingungen gleichartige Wirtschaftsgüter an fremde Personen verkauft werden. Zeigen sich keine eindeutigen Ergebnisse, ist das Niveau der Marktpreise zu betrachten. Diesbezüglich ist auch die Methode des Rohgewinnvergleiches (Vergleich der Rohgewinnspannen) zulässig. Die Methode der angemessenen Kapitalverzinsung ist insoweit problematisch, da sie am wenigsten die konkreten Verhältnisse der Körperschaft berücksichtigt. Sollte sich allerdings absolut kein anderer Anhaltspunkt ergeben, kann subsidiär auch darauf zurückgegriffen werden. Als Verzinsung ist — im Hinblick auf den Charakter des eingesetzten Kapitals als Risikokapital — etwa der doppelte Kapitalmarktzins anzusetzen.

Anhaltspunkte für die Unangemessenheit von Lieferbedingungen bietet die Ertragssituation der Körperschaft. Laufende Verluste aus Geschäften mit dem Anteilsinhaber weisen auf unangemessene Lieferbedingungen hin, ausgenommen am Markt ist nur ein Preis unter den Selbstkosten erzielbar. Eine vereinbarte Gewinnlosigkeit einer Körperschaft ist steuerlich nicht anzuerkennen.

Liegt eine fremdübliche Vereinbarung dergestalt vor, dass eine Erhöhung der Produktionskosten im Betrieb des Anteilsinhabers zu einer Erhöhung der Preise führen soll, stellt eine derartige Nachzahlung — sofern sie sich im Angemessenheitsrahmen bewegen —

keine verdeckte Ausschüttung dar. Zahlt hingegen eine Körperschaft nach, weil der vertraglich festgelegte Lieferpreis unangemessen gering war, ist eine Nachzahlung außer bei in der betrieblichen Sphäre gelegener Preiskorrekturen (zB – wie oben dargestellt - Produktionskostenerhöhung oder Nachzahlung wegen Anfechtung nach den §§ 934, 935 ABGB) eine verdeckte Ausschüttung; ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich (vgl. hierzu Rz 609 bis 632) kommt deshalb nicht in Betracht, weil diesem sowohl der ursprüngliche Kaufvertrag als auch mangelnde Fremdüblichkeit entgegensteht.

c) Einzelfälle

851

- Grundstücksverkäufe siehe das Stichwort "Grundstückstransaktionen", Rz 802 bis 805.
- Kauf und Verkauf einzelner Wirtschaftsgüter.

  Entspricht der (Rest-)Kaufpreis eines Wirtschaftsgutes nach mehrjähriger Vermietung an eine GmbH durch deren Gesellschafter nicht der fremdüblichen Höhe, liegt in Höhe des Mehrbetrages eine verdeckte Ausschüttung vor. Dabei ist es nicht unschlüssig, wenn zur Prüfung der rechtlichen Gestaltung auf ihre Fremdüblichkeit für Vergleichszwecke entsprechende Vertragsabschlüsse im Leasinggeschäft herangezogen und dabei entsprechend der Finanzierungsfunktion Miete und Erwerbspreis wirtschaftlich einheitlich beurteilt werden (VwGH 27.5.1999, 97/15/0067, betreffend den Ankauf einer Maschine nach siebenjähriger Mietdauer um mehr als 70% des seinerzeitigen Kaufpreises [entspricht einer Verzinsung von jährlich 20%], bei einer fremdüblichen Verzinsung von 15%).
- Veräußerung des gesamten Warenbestandes an einen Gesellschafter.

  Eine verdeckte Ausschüttung liegt dann nicht vor, wenn der gesamte Warenbestand an einen Gesellschafter zwar mit einem niedrigeren Gewinnaufschlag als bei Einzelverkäufen abgegeben wird, wenn damit bspw. aber auch alle Risken der Sortimentsgestaltung einschließlich der Übertragung des gesamten Vertriebs- und Verwaltungsaufwandes an den Übernehmer erfolgt.
- Billigpreise

  Eine derartige Preisfestsetzung zur Überwindung von Liquiditäts- oder Insolvenzproblemen des belieferten Anteilsinhabers ist dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn sich die Körperschaft den durch den Anteilsinhaber repräsentierten Absatzmarkt sichern will oder auch ein Nichtgesellschafter sich so verhalten hätte.
- Lieferverkehr zwischen Betrieben gewerblicher Art und der Trägerkörperschaft.

Verzichtet der Betrieb gewerblicher Art bei Lieferungen (von Strom) an die Trägerkörperschaft auf einen angemessenen Gewinn bzw. eines Teiles hievon, ist darin eine verdeckte Ausschüttung zu sehen. Der zum Ausschluss der verdeckten Ausschüttung führende Fremdvergleich gelingt dabei insoweit nicht, wenn Stromlieferungen zwar auch an andere Abnehmer zum selben Preis erfolgen, dort aber für andere Zwecke verwendet wird (VwGH 25.1.2001, 2000/15/0224, 2000/15/0225, betreffend Stromlieferungen eines Betriebes gewerblicher Art einer Stadtgemeinde an die Stadtgemeinde zum Zwecke der Straßenbeleuchtung sowie an ein Bundesland zum Zwecke der Beleuchtung und Entlüftung von Straßentunnels).

Liquidationsraten

852

Siehe Rz 1439 bis 1449.

Lizenzeinnahmen, Verzicht auf

853

Überlässt eine Kapitalgesellschaft dem Gesellschafter die aus der Weitergabe eines Nutzungsrechts an einer ungeschützten Erfindung herrührenden Vergütungen, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Materialüberlassung

854

Überlässt eine Körperschaft verkäufliche Wirtschaftsgüter ohne Entgelt der Einzelfirma eines Gesellschafters, liegt darin eine verdeckte Ausschüttung.

Mehrgewinne, Zurechnung

855

Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Ausschüttung zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind idR als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (VwGH 27.4.1994, 92/13/0011, 94/13/0094; VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, 97/13/0242; 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; 1.6.2017, Ra 2016/15/0059). Dies gilt auch dann, wenn die Geschäftsführung der Gesellschaft von einem Minderheitsgesellschafter ausgeübt wird und die Abgabenbehörde zur Überzeugung gelangt, dass die Mehrgewinne als verdeckte Ausschüttung an den Minderheitsgesellschafter und Geschäftsführer anzusehen sind (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0261; 28.5.2015, Ro 2014/15/0046). Nach jüngerer Rechtsprechung des VwGH bewirkt nicht erst der Verzicht der Gesellschaft auf eine Rückforderung, sondern bereits das deliktische Verhalten des Gesellschafter-Geschäftsführers eine verdeckte

Ausschüttung, weil das Verhalten des Geschäftsführers der Gesellschaft grundsätzlich zuzurechnen ist (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0261; 28.5.2015, Ro 2014/15/0046).

Die Aufteilung der verdeckten Ausschüttung erfolgt üblicherweise nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse (VwGH 8.11.1983, 83/14/0037). Da aber trotz der in der Regel eintretenden Endbesteuerungswirkung eine unmittelbare Abhängigkeit des Einkommensteuerbescheides des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft vom Körperschaftsteuerbescheid nicht besteht, kann vor Zurechnung einer bei der Gesellschaft angenommenen verdeckten Ausschüttung an den einzelnen Gesellschafter im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu prüfen sein, ob und inwieweit er für die Vereinnahmung der verdeckten Ausschüttung in Betracht kommt (VwGH 5.4.1989, 87/13/0223). Jedem Gesellschafter steht dabei offen, alles vorzubringen, was dagegen spricht, dass auch auf ihn ein Anteil entfällt (VwGH 8.11.1983, 83/14/0037). Prinzipiell trifft aber den Gesellschafter die Beweislast über einen behaupteten Nichtzufluss des entsprechenden Anteils des Mehrgewinns (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 21.12.1989, 89/14/0151) oder einen vom Anteilsverhältnis abweichenden Zufluss (VwGH 28.1.1998, 95/13/0069).

Eine fehlende Zeichnungsmöglichkeit des Geschäftsführers auf den Konten der angeblichen Subfirmen bedeutet noch nicht die fehlende Rückflussmöglichkeit der strittigen Beträge an den Gesellschafter-Geschäftsführer (VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, 97/13/0242).

Mietverhältnisse, Pachtverhältnisse

a) Allgemeines

856

Eine verdeckte Ausschüttung liegt vor, wenn

- die Körperschaft dem Anteilsinhaber unangemessen billig vermietet oder
- von ihm unangemessen teuer anmietet (VwGH 27.6.1989, 88/14/0131, 88/14/0132; VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 95/15/0065).

Eine verdeckte Ausschüttung kann auch dann vorliegen, wenn durch überhöhte Mietzinse Nahestehende begünstigt werden (VwGH 3.8.2000, 96/15/0159, 96/15/0160, betreffend um ein Drittel überhöhte Mietzahlungen an eine Kapitalgesellschaft, an der Ehegattinnen von Gesellschaftern beteiligt sind).

857

Bei Prüfung der Angemessenheit sind sämtliche Bestandteile des Mietverhältnisses (zB Kündigungsvereinbarungen, Kostentragungsabreden, Indexklauseln, Risikoverteilung) mit zu berücksichtigen.

Weiters liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor, als der Mittelwert, der sich aus der AfA zuzüglich Nebenkosten sowie einer angemessenen Kapitalverzinsung einerseits und dem höchsten erzielbaren Mietzins andererseits ergibt, höher ist als der mit dem Gesellschafter vereinbarte Mietzins (VwGH 20.4.1982, 81/14/0120, 81/14/0121, 81/14/0122, 81/14/0123, 82/14/0094, 82/14/0095).

Die Behauptung, eine Miet- oder Pachtzahlung sei angemessen, weil die Pacht neben den im Pachtvertrag angeführten Wirtschaftsgütern auch andere umfasst, ist steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn diesbezüglich keine eindeutigen Vereinbarungen vorliegen (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101, 83/14/0104).

Die Angemessenheit der Mietentgelte oder Pachtentgelte kann auch an Hand von Vergleichsbetrieben beurteilt werden. Sollen diesbezüglich andere Objekte als die von der Abgabenbehörde für die Beurteilung herangezogen werden, ist es Sache des Abgabepflichtigen, solche Betriebe namhaft zu machen (VwGH 27.6.1989, 88/14/0131, 88/14/0132).

Zur Prüfung der Angemessenheit von Mietzinsen ist das Heranziehen von Fremdvergleichsmieten zulässig; dabei erfordert eine abschließende Beurteilung jedoch eine ausreichende Sachverhaltserhebung und eine Auseinandersetzung mit den Argumenten des Abgabepflichtigen (VwGH 10.5.1994, 90/14/0050, betreffend jahresweise Vermietung eines Einfamilienhauses der "Luxuskategorie" in einer Feriengegend).

Ist aufgrund der Besonderheit des Bestandgegenstandes bei Prüfung der Angemessenheit des Mietzinses ein Fremdvergleich nicht möglich, kann sich die Unangemessenheit des Mietzinses auch aus dem Ausschöpfen sonstiger in einem konkreten Fall zur Verfügung stehender Erkenntnismittel ergeben (VwGH 31.3.2000, 95/15/0056, 95/15/0065, betreffend die Vermietung von Klärschlammpressen bei Bestehen eines extremen Missverhältnisses der Anschaffungskosten zu den Mietzinsen).

858

Wäre eine an einen Gesellschafter-Geschäftsführer als Dienstwohnung vermietete Wohnung zwecks Zurverfügungstellung an einen fremden Dienstnehmer gar nicht angeschafft worden, ist zu schließen, dass die Anschaffung durch das Gesellschaftsverhältnis verursacht ist.

b) Verpachtung eines freiberuflichen Unternehmens

859

Verpachtet der Inhaber einer Steuerberatungskanzlei diese an eine Steuerberatungs-GmbH, die er nunmehr als Gesellschafter-Geschäftsführer gegenüber der Mandantschaft vertritt, stellen die ihm auf den Praxiswert zugewendeten Pachtzinsen keine Betriebsausgaben,

sondern verdeckte Ausschüttungen dar (siehe EStR 2000 Rz 2294). Bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters hätte eine Steuerberatungs-GmbH in diesem Fall einem Nichtgesellschafter keine Vermögensvorteile für die Überlassung des Geschäftswertes zugewendet, da der Inhaber der Praxis bei ihr als Geschäftsführer angestellt war. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird keine wirtschaftlichen Vorteile abgelten, über die er ohnedies verfügt.

c) Unternehmenspacht im Rahmen der Betriebsaufspaltung

860

Bei der typischen Form der Betriebsaufspaltung wird der Betrieb eines Einzelunternehmens oder einer Mitunternehmerschaft an eine Körperschaft verpachtet, an welcher der Einzelunternehmer oder die Mitunternehmer Anteile halten. Nach durchgeführter Betriebsaufspaltung

- befindet sich bei der Körperschaft die aktive Unternehmensführung (Betriebsunternehmen),
- der bisherige Einzelunternehmer bzw. die Mitunternehmer beschränken sich auf die Verpachtung der Betriebsgrundlagen (Besitzunternehmen).

Die diesbezüglich abgeschlossenen Rechtsbeziehungen müssen fremdüblich sein, dies betrifft insbesondere die Höhe der von der Körperschaft bezahlten Unternehmenspacht, dh., dass ihr nach Bezahlung des Pachtschillings noch ein Gewinn verbleiben muss. Ist der Pachtschilling zwar dem Grunde nach angemessen, verhindert er aber dennoch eine Gewinnmöglichkeit des Betriebsunternehmens, ist entweder davon auszugehen, dass ein derartiges Bestandverhältnis zwischen Fremden nicht eingegangen worden wäre oder es ist mangels objektiver Ertragsfähigkeit allenfalls die Einkunftsquelleneigenschaft in Frage zu stellen.

861

Wird der Pachtbetrieb von der Betriebsgesellschaft auf das Besitzunternehmen rückübertragen, müssen die von der Betriebsgesellschaft erworbenen und nunmehr dem Besitzunternehmen übergebenen Wirtschaftsgüter angemessen abgegolten werden. Verzichtet die Betriebsgesellschaft auf einen Kaufpreis oder setzt sie diesen zu gering an, liegt eine verdeckte Ausschüttung an den (die) Besitzunternehmer vor. Die bloße Rückführung der gepachteten Wirtschaftsgüter kann hingegen keine verdeckte Ausschüttung auslösen. Dies gilt auch für die Rückführung eines gepachteten Firmenwertes, wobei die Pacht für den Firmenwert aber idR keine Abnutzungskomponente enthalten darf. Hat sich hingegen der Firmenwert praktisch erst in der Betriebsgesellschaft herausgebildet (zB durch erhebliche unternehmerische Veränderungen in der Betriebsgesellschaft), muss es anlässlich der Rücküberführung des Pachtbetriebes auch zu einer entsprechenden Abgeltung dieses

Firmenwertes kommen. Für die bloße Werterhöhung eines gepachteten Firmenwertes muss jedoch — sofern im Pachtvertrag nicht vorgesehen — keine Gegenleistung verlangt werden. Dies scheint deshalb gerechtfertigt, weil die Werterhöhung am Firmenwert durch die Betriebsführung sozusagen automatisch eintritt; ein Austauschverhältnis der Art, dass der Firmenwert für den Besitzunternehmer geschaffen und deshalb von ihm abgegolten werden müsste, kann nicht angenommen werden.

Siehe im Übrigen die grundsätzlichen Ausführungen zum Stichwort "Firmenwert", Rz 757.

Mindesteinlage, Verzicht auf die Einforderung

862

Siehe das Stichwort "Aushaftende Einlagen", Rz 692 und 693.

Missbräuchliche Einschaltung einer Körperschaft in einem Niedrigsteuerland

863

Ist ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger Anteilsinhaber einer AG in einem Niedrigsteuerland (hier: Panama), das ein Gewerbe in einem dritten Land (hier: Schweiz) betreibt, können die beim Steuerpflichtigen festgestellten Geldzuflüsse auch dann als verdeckte Ausschüttung angesehen werden, wenn die Heranziehung der AG im Niedrigsteuerland zur Umgehung einer Steuerpflicht im dritten Land erfolgt. Die Regelung des § 22 BAO kommt nämlich nur bei einer Umgehung österreichischer Abgaben iSd § 3 BAO bzw. sofern sich dies aus dem Unionsrecht ergibt – von Abgaben anderer Mitgliedstaaten der EU –, nicht aber bei einer zur Umgehung von Steuern außerhalb des Unionsgebietes gewählten Gestaltung zur Anwendung (VwGH 25.11.1999, 97/15/0104).

Mitgliederversammlung

864

Siehe das Stichwort "Gesellschafterversammlung", Rz 785.

Muttergesellschaft

865

Siehe das Stichwort "Verbundene Unternehmen", Rz 959 bis 964.

Nahestehende Personen; Nichtgesellschafter

866

Siehe dazu auch die Ausführungen in Rz 583 bis 589.

Namensüberlassung

867

Erhält ein seinen Namen für eine Körperschaft zur Verfügung stellender Gesellschafter hiefür eine Vergütung, stellt diese eine verdeckte Ausschüttung dar, weil idR die entsprechende Vereinbarung auf gesellschaftlicher Ebene getroffen wird.

Nutzungseinlage/Nutzungsüberlassung, geleistetes Entgelt hiefür

868

Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge (Nutzungsüberlassung bzw. Nutzungseinlage) können auch vorliegen, wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden. Entgelte für derart fremdunübliche Leistungsbeziehungen begründen daher eine verdeckte Ausschüttung (VwGH 23.10.1997, 94/15/0160, 94/15/0161).

Beispiel:

Ein Mietzins für ein vom Anteilsinhaber der Körperschaft überlassenes Grundstück wird rückwirkend vereinbart bzw. der entsprechende Bestandvertrag erst Jahre nach Beginn des angeblichen Mietverhältnisses abgeschlossen.

Aufgrund des Umstandes, dass rückwirkende Rechtsgeschäfte grundsätzlich nicht anzuerkennen sind (VwGH 25.3.1999, 96/15/0079; EStR 2000 Rz 1141) können geleistete Mietentgelte steuerlich nicht anerkannt werden, sodass deren Leistung als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren ist.

Nutzungsüberlassung

869

Siehe das Stichwort "Mietverhältnisse, Pachtverhältnisse", Rz 856 bis 861.

Offenlegungspflicht, Verletzung der

870

Bleibt es infolge Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht unaufgeklärt, wie der Gesellschafter-Geschäftsführer die von der Gesellschaft erhaltenen Provisionen berechnet und für welche Leistungen er sie bezogen hat, ist die Annahme einer verdeckten Ausschüttung gerechtfertigt (VwGH 18.3.1992, 88/14/0028, 88/14/0029).

Pachtverhältnis

871

Siehe das Stichwort "Mietverhältnisse, Pachtverhältnisse", Rz 856 bis 861.

Patente

872

Grundsätzlich kann ein Erfinder, der an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist, sein Patent durch Lizenzvergabe, durch Verkauf oder durch Einbringung in die Kapitalgesellschaft als Sacheinlage verwerten. Es treten aufgrund des Trennungsprinzips keine anderen steuerlichen Folgen als bei Leistungsbeziehungen mit Fremden ein. Die Gründung einer Kapitalgesellschaft, die dann als Lizenznehmer oder Patenterwerber auftritt, ermöglicht

deshalb die Anwendung der Begünstigung des § 38 Abs. 1 EStG 1988. Eine Verwertung durch eine "andere Person" iSd § 38 Abs. 1 EStG 1988 liegt nach der Judikatur nämlich stets dann vor, wenn es sich beim verwertenden Rechtsträger um eine Kapitalgesellschaft handelt (VwGH 8.5.1984, 83/14/0115, 83/14/0119).

Der steuerliche Gewinn der Kapitalgesellschaft ist dann zu korrigieren, wenn die Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschaftern zu unangemessen hohen bzw. niedrigen Preisen abgewickelt werden und deshalb eine verdeckte Ausschüttung bzw. eine verdeckte Einlage angenommen wird. Die erforderliche Angemessenheitsprüfung gestaltet sich jedoch schwierig, da üblicherweise die Angemessenheitsprüfung anhand von branchenüblichen Durchschnittssätzen und mit Rücksicht auf die Ertragsaussichten der Verwertung durch die Gesellschaft erfolgt. Deshalb ist eine exakte Angemessenheitsprüfung insb. dann nicht möglich, wenn es sich um eine neue Erfindung handelt oder die Lizenzvergabe einen unüblichen Leistungsumfang hat. Bei Feststellung einer verdeckten Ausschüttung ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem gewährten Entgelt und dem angemessenen Preis dem Anteil des Gesellschafters zuzurechnen und insoweit weder Betriebsausgabe bei der Gesellschaft noch gemäß § 37 Abs. 1 EStG 1988 beim Gesellschafter begünstigt. Ebenso ist in der Höhe der verdeckten Ausschüttung keine Begünstigung gemäß § 38 EStG 1988 möglich.

Siehe auch die Stichworte "Erfindervergütung", Rz 752 und "Lizenzeinnahmen", Rz 853.

Pauschalentgelt

873

Die Zahlung eines Pauschalentgeltes für Dienstleistungen (Telefondienst, Büroarbeiten, Zustelldienste, Hilfsdienste), das unabhängig davon anfällt, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden, ist dem Grunde nach absolut unüblich und daher als verdeckte Ausschüttung zu werten (VwGH 10.7.1996, 95/15/0181).

Pension (Verpflichtungen, Zusagen, Rückstellungen)

a) Allgemeine Grundsätze

874

Pensionszusagen können unter Beachtung der Voraussetzungen des § 14 Abs. 7 EStG 1988 mit steuerlicher Wirksamkeit nicht nur Arbeitnehmern, sondern auch an andere für die Körperschaft tätige Personen gemacht werden (insb. an Gesellschafter-Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 EStG 1988), wobei Aktivbezug und Pensionserwartungen wirtschaftlich eine Einheit darstellen (VwGH 23.5.1978, 1630/77, 1805/77). Die Pensionserwartung ist daher ein Teil der Gesamtausstattung des Dienstverhältnisses.

Rückstellungen einer Kapitalgesellschaft für Pensionsansprüche eines gesellschaftsnahen Geschäftsführers sind dann verdeckte Ausschüttungen, wenn die Pensionszusage, auf welcher der Pensionsanspruch beruht, in der gegebenen Form einem gesellschaftsfremden Geschäftsführer nicht erteilt worden wäre; an die demnach zu prüfenden Voraussetzungen ist in jeder Hinsicht ein strenger Maßstab anzulegen (VwGH 24.6.1999, 94/15/0185).

Ist die Gesamtausstattung unangemessen, ist die verdeckte Ausschüttung zunächst bei der Pensionszusage anzusetzen (siehe auch das Stichwort "Dienstverhältnis", Rz 734 bis 736).

Die Versagung der steuerlichen Anerkennung der Pensionszusage hat bereits dann zu erfolgen, wenn auch nur eine der wesentlichen Bestimmungen der Pensionszusage so beschaffen ist, dass sie dem Grunde nach als Ganzes bei vernünftiger wirtschaftlicher Vorgangsweise einem gesellschaftsfremden Dritten nicht gemacht worden wäre (VwGH 9.11.1982, 82/14/0090, 82/14/0093; VwGH 7.2.1990, 88/13/0241; VwGH 10.4.1997, 94/15/0210; VwGH 24.6.1999, 94/15/0185; siehe auch EStR 2000 Rz 3392).

Bestehen so genannte Escape-Klauseln, die es der Körperschaft ermöglichen, bei qualifizierten wirtschaftlichen Schwierigkeiten die Pensionszusage zurückzunehmen, könnte für den Fall des Eintritts dieser Schwierigkeiten im Beibehalten einer — wenn auch zunächst angemessenen Pensionszusage — eine verdeckte Ausschüttung liegen (vgl. VwGH 24.11.1987, 87/14/0157; EStR 2000 Rz 3395).

Eine verdeckte Ausschüttung ist auch bei einem Minderheitsgesellschafter (VwGH 14.9.1979, 1264/78) oder einem gesellschaftsnahen Gesellschafter (VwGH 24.6.1999, 94/15/0185) denkbar.

Die Tatsache, dass eine Anrechnung von Vordienstzeiten als Mitunternehmer abgabenrechtlich nicht möglich ist, kann für sich allein die Abfertigungszahlung an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Nachfolgegesellschaft und die nachfolgenden Pensionszahlungen nicht zur verdeckten Ausschüttung wandeln. Die Abgabenbehörde hat vielmehr die objektive Angemessenheit der Tätigkeitsvergütung zu prüfen (VwGH 29.3.1989, 85/13/0074, 85/13/0075).

875

Indizien für eine dem Fremdvergleich standhaltende Pensionszusage an einen Gesellschafter-Geschäftsführer sind:

- der Anwartschaftszeitraum zwischen Zusage und Antritt entspricht dem bei einer üblichen Firmenpension, zumindest aber sieben Jahre;
- die Qualifikation des Geschäftsführers steht insbesondere aufgrund der Absolvierung einer Probezeit fest;

- die voraussichtliche Ertragsentwicklung der Körperschaft erlaubt die Pensionszusage;
- kein Entgegenstehen betrieblicher Besonderheiten.

b) Unteilbarkeit der steuerlichen Anerkennung

876

Bei der Beurteilung der Angemessenheit einer Pensionszusage dem Grunde nach ergibt sich, dass sie nur entweder steuerlich anerkannt werden oder nicht. Ist sie nur in einem ihrer wesentlichen Bestimmungen dem Grunde nach unangemessen, muss die steuerliche Anerkennung zur Gänze versagt werden (VwGH 9.11.1982, 82/14/0090, 82/14/0093). Die Überlegung, dass es bei an der Kapitalgesellschaft beteiligten Arbeitnehmern auf die Gesamtausstattung der Entlohnung ankommt, dh. dass für die Frage der Angemessenheit auf die Summe von Aktivbezügen und dem künftigen Pensionsbezug abzustellen ist, ändert nichts daran, dass die Pensionszusage als eine Sonderausstattung des Dienstverhältnisses einer strengeren Beurteilung unterliegt, die zum Teil auf eher formalistische Komponenten bezogen ist.

Zur Frage der Anerkennung einer der Höhe nach unangemessenen Pensionszusage siehe unten "Angemessenheit der Höhe nach", Rz 877.

c) Angemessenheit der Höhe nach

877

Grundsätzlich darf die Pensionszusage nicht zu einer Besserstellung gegenüber der Aktivitätszeit führen. Die zugesagte Pension darf daher einschließlich einer Sozialversicherungspension keinesfalls höher sein, als der Aktivlohn im Zeitpunkt des Pensionsantritts (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101, 83/14/0104; VwGH 7.2.1990, 88/13/0241). Zur Bedeutung der Anrechnung bzw. Nichtanrechnung von Sozialversicherungspension siehe EStR 2000 Rz 3391 ff.

Ist die Pensionszusage dem Grunde nach angemessen, der Höhe nach jedoch unangemessen, ist die Rückstellungsbildung nur hinsichtlich des unangemessenen Teils zu versagen, hinsichtlich des angemessenen Teils jedoch anzuerkennen (vgl. auch EStR 2000 Rz 3393, letzter Absatz).

Ein weiterer Anhaltspunkt für die Angemessenheit ergibt sich aus dem Verhältnis von Eigenkapital der Gesellschaft und Höhe der Pensionsverpflichtungen. Beträgt die Rückstellung ein Mehrfaches des Eigenkapitals, spricht dies für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung (VwGH 23.5.1978, 1630/77, 1805/77); dabei sind sämtliche Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen. Unüblich ist es auch, dass neben der Ehegattin

die geschiedene Ehegattin eine Pensionszusage erhält, und zwar sogar dann, wenn die Gesamtausstattung dadurch nicht unangemessen wäre.

Pensionserhöhungen, auf die kein gesetzlicher Anspruch besteht, können ebenfalls eine verdeckte Ausschüttung darstellen, insb. dann, wenn anderen Arbeitnehmern keine Pensionserhöhung zugestanden wird. Dies gilt auch für eine nachträgliche Ausweitung der Pensionszusage in Richtung Hinterbliebenenversorgung (siehe hiezu auch das Stichwort ”Hinterbliebenenversorgung", Rz 881).

Pensionserhöhungen, die nach Eintritt des Geschäftsführers in den Ruhestand vereinbart werden, sind insoweit keine verdeckte Ausschüttung, als sie eine Anpassung an gesteigerte Lebenshaltungskosten darstellen bzw. sich an gesetzlichen Steigerungssätzen orientieren. Werden jedoch die Pensionen der übrigen Arbeitnehmer nicht den gestiegenen Lebenshaltungskosten angepasst, liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor.

d) Angemessenheit nach zeitlichen Komponenten

878

Ein hohes Alter des Pensionsberechtigten im Zeitpunkt der Pensionszusage spricht für das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung (VwGH 2.3.1977, 2030/76, 2117/76 und VwGH 27.6.1978, 0789/78, 0847/78, jeweils betreffend einen 78 Jahre alten Pensionsberechtigten). In einem derartigen Fall würde sich insbesondere dann kein wirtschaftlich und vernünftiger denkender Kaufmann einem fremden Angestellten gegenüber bereit finden, eine Pensionszusage im Höchstausmaß gesetzlicher Pensionsansprüche zu gewähren, wenn bis dahin keinerlei Pensionsanspruch bestanden hat und anzunehmen ist (Alter, entsprechende Absichtserklärungen), dass der Pensionsfall innerhalb allerkürzester Zeit eintreten werde.

879

Da üblicherweise der Pensionsanspruch ”erdient” werden muss, wird insbesondere auch eine Pensionszusage, die nach relativ kurzer Dienstzeit (jedenfalls aber bereits nach einem Zeitraum von weniger als sieben Jahren) bzw. nach Erreichen des Pensionsalters eine Pensionszahlung gewährt, die Annahme einer verdeckten Ausschüttung rechtfertigen; vgl. hiezu bspw.:

- VwGH 10.4.1973, 1632/72: Alter des Pensionsberechtigten über 65, Dienstzeit 6,5 Jahre;
- VwGH 14.2.1978, 0106/75: Pensionsberechtigte 64 und 70 Jahre alt, Dienstzeit 1,5, Anwartschaftszeit 4,5 Jahre; Höhe: 80% des Letztbezuges
- VwGH 14.9.1979, 1264/78: Dienstzeit 3,5 Jahre.
- VwGH 18.2.1981, 3142/80: Dienstzeit 2 Jahre

- VwGH 10.4.1997, 94/15/0210: Pensionszusage an die 50-jährige Gesellschafterin; Pensionsantritt mit 55 Jahren bei einer Dienstzeit von 6 Jahren

Eine nach längerer Dienstzeit bei Pensionseintritt zugesagte Pension kann jedoch dann als angemessen bewertet werden, wenn sie als Abgeltung besonderer Leistungen während der Aktivitätszeit gewährt wird (vgl. VwGH 29.3.1989, 85/13/0074, 85/13/0075).

880

Absolut atypisch sind Vereinbarungen, wonach bereits vor dem Pensionsanfall über die angesammelte Rückstellung verfügt werden kann (VwGH 8.11.1983, 83/14/0101, 83/14/0104). Verdeckte Ausschüttungen stellen unter Umständen vertragliche Zusagen dar, dass die Pension im Falle der Berufsunfähigkeit sofort ausbezahlt wird (VwGH 10.4.1973, 1632/72, betreffend den Fall einer Zusage mit 80% des Letztbezuges, in dem die Begünstigten bei Erteilung der Zusage bereits 70 und 64 Jahre alt waren und die Leistung nach 3 bzw. 4,5 Jahren zugeflossen wäre). Ein gegenüber den Kündigungsmöglichkeiten der Körperschaft wesentlich erhöhter Kündigungsschutz des Pensionsberechtigten löst hingegen grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung aus (VwGH 9.11.1982, 82/14/0090, 82/14/0093). Es genügt, wenn die Pensionszusage den Zeitpunkt festlegt, ab dem der Pensionsanspruch zusteht. Eine Verpflichtung des Pensionsberechtigten, zu einem bestimmten Zeitpunkt in den Ruhestand zu treten, ist hingegen nicht erforderlich (VwGH 4.10.1983, 82/14/0239).

Werden einem nicht mehr tätigen Gesellschafter-Geschäftsführer, der auf eine bestimmte Zeit befristete Pensionsbezüge erhält, kurz vor Fristablauf die gleichen Pensionszusagen auf Lebenszeit zugesagt, sind die nach Ablauf der ursprünglichen Frist weitergezahlten Versorgungsbezüge verdeckte Ausschüttungen, sofern sie nicht bspw. soziale Gründe (die auch für fremde Geschäftsführer Geltung fänden) gerechtfertigt sind.

e) Hinterbliebenenversorgung

881

Soll durch eine Pensionsvereinbarung mit einem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Witwenpension oder Versorgung sonstiger Hinterbliebener ohne jede Wartezeit eintreten, ist die Pensionszusage unter Umständen in der Gesellschafterstellung gelegen und vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung auszugehen (VwGH 14.2.1978, 0106/75; VwGH 18.2.1981, 3142/80, betreffend eine Zusage, bei der der Begünstigte bei Erteilung bereits über 65 Jahre alt war und die Alterspension bereits ab dem 68. Lebensjahr geflossen wäre und die Arbeitsunfähigkeitspension ab sofort möglich war).

Pflichtversicherungsbeiträge, Übernahme durch die Körperschaft

882

Stellt die Zahlung der Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung für den Gesellschafter-Geschäftsführer durch die GmbH eine verdeckte Ausschüttung dar, ist der steuerlich maßgebliche Zufluss beim Gesellschafter mit dem Zeitpunkt der Bezahlung der Pflichtbeiträge durch die GmbH gleichzusetzen. Im Hinblick auf die Erlangung der Verfügungsgewalt können die Zahlungen nur als im Namen und auf Rechnung des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgen und stellen bei diesem Werbungskosten oder Betriebsausgaben dar (VwGH 16.12.1986, 86/14/0064).

PKW

883

Siehe Stichwort "Kraftfahrzeug", Rz 834 bis 837.

Privatnutzung von Betriebsgebäuden

884

Bei der Überlassung eines im Eigentum einer GmbH stehenden Einfamilienhauses (einer Wohnung) an einen Gesellschafter liegt insoweit eine verdeckte Ausschüttung vor, als der Mittelwert, der sich aus der Absetzung für Abnutzung zuzüglich Nebenkosten sowie einer angemessenen Kapitalverzinsung einerseits und dem höchsten erzielbaren Mietzins andererseits ergibt, höher ist als der mit dem Gesellschafter vereinbarte Mietzins (VwGH 20.4.1982, 81/14/0120, 81/14/0121, 81/14/0122, 81/14/0123, 82/14/0094, 82/14/0095).

Siehe auch die Stichworte "Mietverhältnis, Pachtverhältnis", Rz 856 bis 861, sowie "Dienstwohnung", Rz 737 bis 739.

Preis

885

Siehe Stichwort "Lieferverkehr", Rz 847 bis 851.

Provisionen

886

Wird ein Anteilsinhaber vermittlungshalber für die Körperschaft tätig, muss die hiefür erhaltene Provision angemessen sein. Gleiches gilt für Provisionen, die der Anteilsinhaber für Vermittlungsleistungen der Körperschaft zu bezahlen hat.

Erhält ein Gesellschafter-Geschäftsführer für die Vermittlung von Geschäften Provisionen, kann auch dann eine verdeckte Ausschüttung vorliegen, wenn die Vermittlung Bestandteil seiner Geschäftsführungstätigkeit ist. Diese wäre in einem solchen Fall dann gegeben, wenn die Körperschaft ihm diese Provisionen neben einer ohnedies angemessenen Entlohnung überlässt. Jedenfalls liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, wenn der Körperschaft

vereinbarungsgemäß nur ein Gewinn von 10% bis 15% ihres (Stamm-)Kapitals verbleiben soll; denn dadurch wäre der Körperschaft von vornherein jede Möglichkeit der Gewinnsteigerung genommen und die Körperschaft auf eine bloße Verzinsung ihres (Stamm-) Kapitals beschränkt.

Da für die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen nahe stehenden Gesellschaften erforderlich ist, dass diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und in der behaupteten Form auch zwischen Fremden abgeschlossen worden wären (siehe hiezu auch EStR 2000 Rz 1132 bis 1140 sowie 1196 bis 1205), stellen an einen Gesellschafter geleistete angebliche Provisionszahlungen dann eine verdeckte Ausschüttung dar, wenn bspw. Leistungsbeschreibungen über Besprechungen, Berechnungsgrundlagen über die Höhe der Provisionszahlungen, sonstiger Schriftverkehr, usw. nicht vorgelegt werden kann (VwGH 24.2.1999, 97/13/0065).

Dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH keine Vergütung für seine Geschäftsführertätigkeit erhält und eine gut besoldete Tätigkeit deshalb aufgegeben hat, um einer Kapitalgesellschaft, an der er beteiligt ist, unentgeltlich seine volle Arbeitskraft zur Verfügung zu stellen, berechtigt allein nicht zur Annahme, dass Teile von Provisionszahlungen an ihn als verdeckte Ausschüttungen zurückgeflossen sind (VwGH 20.12.1994, 89/14/0036, 89/14/0037).

Weiters hat die Abgabenbehörde nachvollziehbar aufzuzeigen, dass Zahlungen einer Körperschaft an nicht namhaft gemachte Personen als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste und damit als verdeckte Ausschüttungen zu bezahlende Zahlungen an den Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgt sind (VwGH 28.10.1997, 93/14/0073, 93/14/0099).

Prüfungskosten

887

Lassen Gesellschafter aufgrund widerstreitender Interessen eine Buchprüfung bei der Kapitalgesellschaft, an der sie Anteilsinhaber sind, durchführen, kann eine verdeckte Ausschüttung dann vorliegen, wenn die Kapitalgesellschaft die den Gesellschaftern dadurch entstandenen Kosten übernimmt.

Rabatte

888

Rabatte im Rahmen von grundsätzlich anzuerkennenden Lieferbeziehungen begründen dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn sie sich im Rahmen der branchen- und geschäftsüblichen Höhe zB für Großhandelseinkäufe bewegen. Grundsätzlich ist ein

Fremdvergleich anzustellen. Siehe aber auch die Stichwörter "Lieferverkehr", Rz 847 bis 851, und "Verbundene Unternehmen", Rz 959 bis 964.

Da im ständigen Geschäftsverkehr Rabatte in angemessenem Zeitabstand zu den betroffenen Geschäften abgerechnet werden, spricht eine zeitlich wesentlich spätere rückwirkende Rabattgewährung für eine verdeckte Ausschüttung.

Rechtsgrundlose Zahlungen

889

Soweit diese an die in Abschnitt 13.3, Rz 590 bis 599, beschriebenen Personen erfolgen, sind sie verdeckte Ausschüttungen. Siehe auch das Stichwort "Scheingeschäfte", Rz 908.

Rechtshandlungen, unberechtigte

890

Werden von den beherrschenden Anteilsinhabern Rechtshandlungen für eine Körperschaft vorgenommen (Kompetenzüberschreitung), welche den Rahmen des gesellschaftsrechtlich Zulässigen überschreiten, kann darin, wenn auf zustehenden Gewinn oder angemessene Einnahmen verzichtet wird oder überhöhte Ausgaben entstehen, eine verdeckte Ausschüttung zugunsten der Anteilsinhaber gelegen sein.

Reisekostenaufwand

891

Aufwand für Reisen, welche im typischerweise betrieblichen Interesse unternommen werden, kann idR ohne dadurch eine verdeckte Ausschüttung auszulösen, von der Körperschaft ersetzt werden. Anders liegt der Fall jedoch, wenn zB ein Gesellschafter-Geschäftsführer ohnehin eine Vergütung erhält, die aufgrund ihres Ausmaßes die Reisekosten abdeckt. Die Gesamtausstattung ist zu beachten. Daneben kann ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegen, wenn die Körperschaft den Dienstnehmern Reisekosten ersetzt, welche die Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 übersteigen.

Werden Kosten für Reisen, welche ein Naheverhältnis zur Lebensführung nahe legen (siehe zB EStR 2000 Rz 1651, "Studienreisen- und Fortbildungsreisen") übernommen, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Rentenzahlungen

892

Soweit eine Zahlung einer Rente an den Anteilsinhaber betroffen ist, siehe das Stichwort "Pension", Rz 874 bis 881.

Wird eine Rente als Gegenleistung für den Kauf oder Verkauf eines Wirtschaftsgutes gewährt, gelten die beim Stichwort "Lieferverkehr", Rz 847 bis 851 dargestellten Grundsätze. Der Wert der Rente ist jener der Gegenleistung entgegenzustellen.

Repräsentationsaufwendungen

893

Sie sind verdeckte Ausschüttungen, soweit dem Repräsentationsbedürfnis eines der Anteilsinhaber Rechnung getragen wird. Repräsentationsaufwendungen im betrieblichen Interesse sind Betriebsausgaben, soweit dies zulässig ist (siehe § 12 KStG 1988 und Abschnitt 18, Rz 1259 und 1260, sowie § 20 EStG 1988 und EStR 2000 Rz 4701 ff).

Risikogeschäfte

894

Übernimmt eine Körperschaft vom Anteilsinhaber Risikogeschäfte (darunter sind vor allem die so genannten Termingeschäfte zu verstehen) im Rahmen der Geschäftstätigkeit der Körperschaft, sind daraus entstehende Verluste verdeckte Ausschüttung (sofern die Anteilsinhaber sich nicht zum Verlustausgleich verpflichtet haben), wenn die Übernahme nach Art und Umfang bei dieser Körperschaft völlig unüblich, mit hohen Risken verbunden und aus privaten Spekulationsabsichten des Anteilsinhabers zu erklären sind.

Rohgewinntantieme

895

Für sich allein bedeutet die Form der Rohgewinntantieme keine verdeckte Ausschüttung. Allerdings sind die unter dem Stichwort "Tantiemen", Rz 935, gemachten Ausführungen zu beachten. Siehe auch das Stichwort "Geschäftsführervergütung", Rz 776 bis 778.

Rückforderung von verdeckten Ausschüttungen

896

Siehe Rz 670 unter dem Stichwort "Steuerklauseln und Satzungsklauseln". Ist vertraglich das Rückgängigmachen der verdeckten Ausschüttungen und eine Verzinsung dieser Rückforderungen vorgesehen, können bei der Körperschaft diese Zinsen erst dann aktiviert werden, wenn zum Bilanzstichtag das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung bereits bekannt war. Wird bei Bestehen einer solchen Vereinbarung auf das Geltendmachen des Rückforderungsanspruches oder der Verzinsung verzichtet, liegt eine neuerliche verdeckte Ausschüttung vor.

Rückgängigmachen

897

Siehe Rz 666 bis 675.

Rückwirkungsverbot

898

Siehe Rz 570 bis 572 und 666 bis 675.

Auch ein nachträgliches Umdeuten von gesellschaftsrechtlichen Vorgängen in Rechtsgeschäfte zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber und umgekehrt ist unzulässig, da auf diese Weise die steuerlichen Folgen nachträglich willkürlich gestaltet werden könnten.

Rückzahlung von Stammeinlagen

899

Siehe Stichwort "Einlagenrückzahlungen", Rz 745.

Ruhende GmbH

900

Wird einem Anteilsinhaber eine Geschäftsführervergütung bezahlt, welche auch einem Geschäftsführer gezahlt werden müsste, der nicht Gesellschafter ist, handelt es sich auch dann nicht um eine verdeckte Ausschüttung, wenn der Betrieb der GmbH ruht.

Sachbezug

901

Erhält der Anteilsinhaber im Rahmen eines Dienstverhältnisses Sachbezüge, sind diese im Rahmen der Gesamtausstattung auf Angemessenheit zu überprüfen. Siehe die Stichwörter "Dienstverhältnis", Rz 734 bis 736, "Dienstwohnung", Rz 737 bis 739, "Kraftfahrzeug", Rz 834 bis 837.

Sale and lease back

902

Siehe Rz 627.

Sanierung

903

Beteiligt sich die Körperschaft an einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme zugunsten ihres Anteilsinhabers, etwa einem Zwangsausgleich, ist ein in einem im gleichen Maß wie alle anderen Gläubiger des Anteilsinhabers vorgenommener Schuldnachlass keine verdeckte Ausschüttung (VwGH 27.3.1985, 83/13/0068, 83/13/0074). Siehe dazu EStR 2000 Rz 7250 ff.

Sanierungszuschüsse

904

Siehe das Stichwort "Besserungsverpflichtungen", Rz 705. Die vorzeitige Rückzahlung von Sanierungszuschüssen aufgrund von Direktzahlungen dritter verbundener Unternehmen

kann, wenn beim zahlungswilligen dritten Unternehmen keine betriebliche Veranlassung des Aufwandes gegeben ist, verdeckte Ausschüttung sein.

Satzungsklauseln

905

Siehe Rz 670.

Sauna

906

Die Errichtung einer Sauna in einem betrieblich genutzten Gebäude ist dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn die Sauna von allen Arbeitnehmern genutzt werden kann. Eine Sauna im Wohnungsverband des geschäftsführenden Anteilsinhabers ist nach den Grundsätzen der angemessenen Gesamtausstattung zu beurteilen. Siehe die Stichworte ”Dienstwohnung”, Rz 737 bis 739, und ”Geschäftsführervergütung”, Rz 776 bis 778.

Schadenersatz

907

Siehe das Stichwort ”deliktisches Verhalten", Rz 730. Verzichtet die Körperschaft auf einen Schadenersatzanspruch gegen den Anteilsinhaber, etwa auf jenen, welcher aus einem verschuldeten Verkehrsunfall auf einer Fahrt im betrieblichen Interesse entsteht, liegt in diesem Verzicht eine verdeckte Ausschüttung.

Scheingeschäfte

908

Wird dem Anteilsinhaber ein Vermögensvorteil aus einem Scheingeschäft zugewendet, ist dies als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen (VwGH 24.4.1996, 94/13/0124, 96/13/0051, VwGH 15.7.1998, 96/13/0039).

Scheingeschäftsführer

909

Bedient sich eine Körperschaft eines fachlich nicht qualifizierten Geschäftsführers, der in einer Nahebeziehung (zB Ehefrau) zu einem Auftragnehmer der Körperschaft steht, welcher über die notwendige fachliche Qualifikation verfügt und auch tatsächlich die Geschäfte führt, handelt es sich bei den Zahlungen an den ”Scheingeschäftsführer” um gesellschaftsrechtlich veranlasste und daher um verdeckte Ausschüttungen.

Schmiergeld

910

Soweit Schmiergelder von der Körperschaft geleistet werden, sind § 12 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 zu beachten (siehe EStR 2000 Rz 4840 ff) und sind diese bei

Zutreffen der dort genannten Bedingungen nicht abzugsfähig. Gleiches gilt bei fehlender Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO.

Handelt es sich bei der "Schmiergeldzahlung" tatsächlich um eine verdeckte Entnahme des Anteilsinhabers, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, wenn diese von der Körperschaft genehmigt ist.

Erhält der geschäftsführende Anteilsinhaber Schmiergeldzahlungen von dritter Seite und hat die Gesellschaft einen Anspruch auf diese Vorteile (Warenlieferanten), liegt bei der Körperschaft keine verdeckte Ausschüttung vor, wenn sie ihren Anspruch auf Herausgabe der Schmiergelder gegen den Anteilsinhaber nicht geltend macht.

Schulderlass

911

Siehe Stichwort "Sanierung", Rz 903. Liegen die Voraussetzungen für die Annahme eines steuerlich anzuerkennenden Darlehens vor (siehe Stichwort "Darlehen", Rz 720 bis 727), kann im Verzicht auf die Rückzahlung eine verdeckte Ausschüttung liegen, soweit der Forderungserlass nicht betrieblich begründet ist.

Schuldübernahme

912

Hinsichtlich der Übernahme von Schulden durch die Körperschaft zugunsten des Anteilsinhabers ist auf die Ausführungen zum "Schulderlass", Rz 911, zu verweisen. Bei fehlender betrieblicher Veranlassung liegt eine verdeckte Ausschüttung vor. Eine betriebliche Veranlassung kann vorliegen, wenn die Schuldübernahme durch die Körperschaft Teil einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme für das Unternehmen des Anteilsinhabers ist (zB mit dem Ziel der Sicherung eines Absatzmarktes). Keine verdeckte Ausschüttung liegt vor, wenn gleichzeitig von der Körperschaft werthaltige gleich hohe Ersatzforderungen gegen den Anteilsinhaber aktiviert werden. Für die Übernahme des Haftungsrisikos gebührt ein angemessenes Entgelt. Wird dieses nicht geleistet, liegt insofern eine verdeckte Ausschüttung vor.

Schwarzgeschäfte

913

Gewinne aus Schwarzgeschäften sind grundsätzlich als verdeckte Ausschüttung anzusehen und nach Maßgabe des geltenden Gewinnverteilungsschlüssels auf die Anteilsinhaber zu verteilen. Sie sind jedoch nur bestimmten Anteilsinhabern zuzurechnen, wenn die Mehrgewinne abweichend vom Verteilungsschlüssel nur diesen zugeflossen sind (VwGH 24.3.1998, 97/14/0118, 97/14/0119). Dass festgestellte Mehrgewinne nicht an die Anteilsinhaber ausgeschüttet, sondern für weitere "Schwarzeinkäufe" verwendet worden

seien, ist von den Anteilsinhabern zu beweisen (VwGH 21.12.1989, 89/14/0151). Gleiches gilt für die Behauptung, mit den Schwarzgeldern sei Schmiergeld bezahlt worden oder es wäre das Schwarzgeld Dienstnehmern zugekommen.

Siehe auch das Stichwort "Mehrgewinne", Rz 855.

Schwestergesellschaften

914

Siehe dazu in Abschnitt 13.3.3, Rz 593, und unter "verbundene Unternehmen", Rz 959 bis 964, und "Lieferverkehr", Rz 847 bis 851.

Schwimmbad

915

Die Ausführungen zum Stichwort "Sauna" gelten sinngemäß für Schwimmbäder. Ist das Zurverfügungstellen eines Schwimmbades als verdeckte Ausschüttung anzusehen, bemisst sich deren Höhe an einer vergleichbaren Fremdmiete.

Selbstkontrahieren

916

Es kommt im Steuerrecht nicht darauf an, ob das Selbstkontrahieren zwischen Anteilsinhaber und Körperschaft zivilrechtlich zulässig ist. Es gilt die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Allerdings sind bei solchen Geschäften die Grundsätze der Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu beachten (siehe Rz 570 bis 572; VwGH 14.4.1993, 91/13/0194). Siehe auch das Stichwort "Insichgeschäft", Rz 813.

Sicherheitszuschlag

917

Es gelten die Ausführungen zum Stichwort "Schwarzgeschäfte", Rz 913, entsprechend.

Der Sicherheitszuschlag führt bei den Anteilsinhabern zur verdeckten Ausschüttung (zB VwGH 24.3.1998, 97/14/0118, 97/14/0119). Die verdeckte Ausschüttung ist auf die Anteilsinhaber nach Maßgabe der Gewinnverteilungsquoten zu verteilen (siehe auch das Stichwort "Mehrgewinne", Rz 855).

Sondervergütung

918

Erhält der geschäftsführende Anteilsinhaber eine Sondervergütung für "weitere Tätigkeiten", handelt es sich dann um eine verdeckte Ausschüttung, wenn diese Tätigkeiten von den Aufgaben im Rahmen der Geschäftsführung nicht klar abgegrenzt sind oder die Höhe der Sondervergütung nicht eindeutig festgelegt ist (siehe auch die Stichwörter

"Geschäftsführervergütung", Rz 776 bis 778, "Provisionen", Rz 886, und zur Berechenbarkeit der Vergütung im Allgemeinen beim Stichwort "Tantiemen", Rz 935).

Sozialversicherungsbeiträge

919

Werden Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung für den Anteilsinhaber geleistet, ohne dass ein entsprechender Dienstvertrag besteht, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, soweit dies nicht in der angemessenen Gesamtausstattung des Geschäftsführers Deckung findet (vgl. die Stichworte "Pflichtversicherungsbeiträge", Rz 882, "Geschäftsführervergütung", Rz 776 bis 778).

Sparkassen

920

Grundsätzlich kann es auch bei Sparkassen zu einer verdeckten Ausschüttung (an die Haftungsgemeinde) kommen (siehe Rz 586).

Spenden

921

Spendet eine sich im Alleineigentum einer Körperschaft öffentlichen Rechts befindliche GmbH an eine Einrichtung dieser Körperschaft öffentlichen Rechts, stellt diese Spende eine verdeckte Ausschüttung dar. Unentgeltliche Zuwendungen einer Körperschaft an ein Museum ihres Alleingesellschafters (einer Körperschaft öffentlichen Rechts) sind aber nicht verdeckte Ausschüttungen, sondern nach Maßgabe der Spezialbestimmung des § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (siehe VwGH 28.4.2004, 2001/14/0166). Die Abzugsfähigkeit iSd § 4a EStG 1988 setzt jedoch voraus, dass es sich um eine freigebige Zuwendung handelt. Von einer solchen ist dann nicht auszugehen, wenn das Gesellschaftsverhältnis einen maßgeblichen Einfluss des Gesellschafters auf die Gesellschaft begründet (siehe EStR 2000 Rz 1330b).

Sponsorzahlungen

922

Werden Sponsorzahlungen an einen Anteilsinhaber (zB einem Leistungssportler) aus Gründen der Werbewirksamkeit erbracht, sind diese, soweit diese Zahlungen der Werbewirksamkeit entsprechen, keine verdeckte Ausschüttung (VwGH 23.1.1996, 92/14/0034).

Stammeinlage – nicht geleistete

923

Siehe das Stichwort "Aushaftende Einlagen", Rz 692 und 693.

Steuerberatungsgesellschaft

924

Wird in einem Konzern eine Steuerberatungsgesellschaft gegründet, die gegenüber den Konzernmitgliedern gegen ein unangemessen niedriges Entgelt tätig wird, kann dies verdeckte Ausschüttung sein. Siehe auch das Stichwort "verbundene Unternehmen", Rz 959 bis 964.

Veräußert ein Steuerberater sein gesamtes Betriebsvermögen an die von ihm gegründete GmbH mit Ausnahme des werthaltigen Kundenstocks und verpachtet er diesen gegen angemessenes Entgelt an die GmbH, liegt keine verdeckte Ausschüttung vor.

Steuerhinterziehung

925

Eine verdeckte Ausschüttung begründet auf Grund der unterschiedlichen Voraussetzungen nicht zwangsweise eine Steuerhinterziehung im Sinne des § 33 FinStrG. Dies gilt insbesonders, wenn eine von der Verwaltungsmeinung abweichende, jedoch vertretbare Rechtsauffassung als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen war.

Steuerklauseln

926

Siehe Rz 670.

Steueroasen

927

Kommt es im Zusammenhang mit bekannten Steueroasen zu Leistungen an Anteilsinhaber in diesen Ländern, hat der Steuerpflichtige von vornherein dafür zu sorgen, dass er in der Lage sein wird, im Bedarfsfall diese Beziehungen ausreichend zu dokumentieren (VwGH 25.5.1993, 93/14/0019). Siehe dazu EStR 2000 Rz 1122.

Stiftungen

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 StiftR 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).

Stille Gesellschaft

929

Siehe das Stichwort ”GmbH und stille Gesellschaft", Rz 799.

Strafen

930

Siehe das Stichwort ”Deliktisches Verhalten", Rz 730.

Strohmann

931

Siehe das Stichwort ”Scheingeschäftsführer”, Rz 909.

Studienfahrt

932

Trägt die Körperschaft die Kosten einer für ihre Anteilsinhaber kostenlosen Studienfahrt, welche aufgrund (der Größe) des Personenkreises nicht betrieblich erklärt werden kann, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Subunternehmer

933

Wird der geschäftsführende Anteilsinhaber als Subunternehmer der Körperschaft tätig, ist dies nur dann als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen, wenn dabei die Regeln über die steuerliche Anerkennung von Beziehungen zwischen nahen Angehörigen verletzt werden (siehe Rz 570 bis 572 und das Stichwort ”Gesellschafter-Geschäftsführer, Allgemeines”, Rz 784).

Syndikatsvertrag

934

Sieht ein Syndikatsvertrag Regeln über die zwangsweise Veräußerung von Anteilen an die anderen Anteilsinhaber vor und ist diese Regelung gesellschaftlich veranlasst, sind Übertragungen von Anteilsrechten, welche nicht dem fremdüblichen Preis entsprechen, als

verdeckte Ausschüttung zu betrachten (siehe auch das Stichwort "Geschäftsanteilsveräußerung", Rz 773).

Tantiemen

935

Tantiemen sind entweder Anteil am Gewinn oder Umsatz der Körperschaft, welche der geschäftsführende Anteilsinhaber erhält, um auf diese Weise seinen Anteil am wirtschaftlichen Erfolg zu dokumentieren. Tantiemen des geschäftsführenden Anteilsinhabers sind Teil der Geschäftsführervergütung und es gelten die allgemeinen Ausführungen zu diesem Stichwort. Um den Voraussetzungen des Fremdvergleiches und denen der steuerlichen Anerkennung von Beziehungen zwischen nahen Angehörigen zu entsprechen (siehe Rz 570 bis 572), muss eine Tantiemenvereinbarung im Vorhinein so gestaltet werden, dass die Höhe der gewinn- oder umsatzabhängigen Vergütung sich eindeutig bestimmen lässt. Sonst stünde es den Anteilsinhabern aufgrund des fehlenden Interessensgegensatzes frei, im Nachhinein die Verhältnisse zwischen Anteilsinhabern und Körperschaft so zu gestalten, dass die steuerliche Belastung minimiert wird. Im Vergleich zu Fremden, welche in gleichartigen Rechtsbeziehungen zueinander stünden, würde dies zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung führen.

Eine Gewinntantieme ist außer in Ausnahmefällen der Umsatztantieme vorzuziehen, da diese idR den Anteil am Erfolg besser widerspiegelt.

Insgesamt soll die Summe der Tantiemen der Anteilsinhaber 50% des Jahresgewinnes bzw. 25% der Gesamtvergütung des Anteilsinhabers nicht überschreiten. Es sind allerdings die Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalles (über das allgemeine Risiko hinausgehendes besonderes Unternehmerrisiko, wirtschaftliche Situation, beabsichtigte Investitionen) zu berücksichtigen, die im Rahmen der Angemessenheitsgrenze der Gesamtvergütung eine gewisse Variabilität zulassen.

Eine Mindesttantieme kann als fixer Vergütungsbestandteil behandelt werden und es gelten die unter dem Stichwort "Geschäftsführervergütung", Rz 776 bis 778, dargestellten Regeln.

Eine Rückstellung für eine vereinbarte Tantieme ist soweit zulässig, wie die Tantiemenvereinbarung selbst steuerlich anzuerkennen ist.

Tantieme, Abschlagszahlung

936

Abschlagszahlungen auf eine vereinbarte Tantieme sind im Einzelfall auf ihre (auch zeitlich bedingte) Angemessenheit zu untersuchen.

Tausch

937

Es gelten die Ausführungen zum Stichwort "Lieferverkehr", Rz 847 bis 851. Jedoch ist die Angemessenheit von beiden Wirtschaftsgütern als Gegenleistung zu überprüfen. Erbringt die Gesellschaft anstelle der geschuldeten Geldleistung eine höherwertige Sachleistung, kann im übersteigenden Teil eine verdeckte Ausschüttung liegen.

Teilwertabschreibung

938

Eine Teilwertabschreibung der Körperschaft auf eine Forderung gegen einen Anteilsinhaber ist zulässig, soweit dies betrieblich veranlasst ist. Dies ist dann nicht der Fall, wenn keine Maßnahmen zur Erlangung der Mittel beim Anteilsinhaber unternommen werden.

Timesharing

939

Gewährt eine Körperschaft, welche sich mit der Vermittlung von "Timesharing" (zeitliche Nutzung von Ferienwohnungen) beschäftigt, ihren Anteilsinhabern auch die Möglichkeit, Ferienwohnungen (ohne Entgelt) zu nutzen, kann darin eine verdeckte Ausschüttung gelegen sein.

Trauerfeier, Traueranzeigen

940

Siehe das Stichwort "Begräbniskosten", Rz 701.

Treaty-Shopping

941

Verlagert ein ausländisches Mutterunternehmen ohne tatsächliche Grundlage seinen betrieblichen Aufwand in eine österreichische Tochtergesellschaft, um auf diese Weise die inländischen Steuern zu minimieren und die im Ausland vorhandenen steuerlichen Begünstigungen zu nutzen, stellt der im Inland unberechtigt geltend gemachte betriebliche Aufwand verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft dar. Siehe auch das Stichwort "Verbundene Unternehmen", Rz 959 bis 964.

Treuhandschaft

942

Wird die Körperschaft für den Anteilsinhaber oder der Anteilsinhaber umgekehrt für die Körperschaft als Treuhänder tätig, sind angemessene Treuhandgebühren zu entrichten. Erwirbt oder hält eine Körperschaft ein Wirtschaftsgut treuhändig für einen Anteilsinhaber, müssen der Körperschaft angemessene Treuhandgebühren bezahlt werden. Die Übertragung

des Treuhandeigentums und dessen Rückgängigmachen stellen für sich alleine keine verdeckte Ausschüttung dar.

Werden zwischen Gesellschaften, welche zwar unterschiedliche Anteilsinhaber haben, die jedoch treuhändig tätig werden, sodass die gleichen Personen (treuhändig) an den Körperschaften beteiligt sind, Warenlieferungen zu unangemessenen Bedingungen durchgeführt, liegen verdeckte Ausschüttungen vor.

Überstundenvergütungen

943

Ist die tatsächliche Leistung von Überstunden im geltend gemachten Ausmaß nachweisbar und liegt die Überstundenvergütung in (branchen-) üblicher Höhe, ist sie, soweit sie im Rahmen angemessener Gesamtausstattung des geschäftsführenden Anteilsinhabers liegt, keine verdeckte Ausschüttung.

Umgründungen

944

Siehe die Stichworte ”Firmenwert”, Rz 757, und ”GmbH & Co KG”, Rz 791 bis 798.

Umlagen

945

Siehe das Stichwort ”Verbundene Unternehmen", Rz 959 bis 964.

Umsatzpachtverhältnis

946

In diesem Fall erwarten Pächter (Körperschaft) und Verpächter (Anteilsinhaber) in der Regel eine Steigerung des Umsatzes (Betriebsverpachtung). Eine verdeckte Ausschüttung wird erst dann vorliegen, wenn aufgrund von Eigeninvestitionen des Pächters sich die Ertragslage so stark verändert hat, dass eine Änderung der Geschäftsgrundlage vorliegt. Unterlässt der Pächter dann eine Anpassung des Pachtvertrages (Ermäßigung des Pachtzinses), besteht die verdeckte Ausschüttung in der Differenz zwischen angemessenen und bezahlten Pachtzins.

Umsatzsteuer

947

Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht der Normalwert zu berücksichtigen (vgl. § 4 Abs. 9 UStG 1994 idF AbgÄG 2012, siehe UStR 2000 Rz 1930 und 682).

Erhält etwa der Anteilsinhaber von seiner Gesellschaft einen Gegenstand oder eine sonstige Leistung und ist das Entgelt aufgrund der Gesellschafterstellung unangemessen niedrig und weicht daher vom Normalwert ab, ist der Normalwert als umsatzsteuerliche

Bemessungsgrundlage anzusetzen. Der Normalwert ist in diesem Fall allerdings nur anzusetzen, wenn

- der Empfänger nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und das Entgelt unter dem Normalwert liegt,
- der Umsatz unecht befreit ist (ausgenommen die Kleinunternehmerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) und das Entgelt unter dem Normalwert liegt.

Umsatztantieme

948

Siehe das Stichwort "Tantiemen", Rz 935.

Umsatzrückvergütung

949

Bedient sich eine Genossenschaft einer Körperschaft für den zentralen Einkauf ihrer Mitglieder, kann in Umsatzrückvergütungen an die Mitglieder, die den Gewinn der Körperschaft verringern, eine verdeckte Ausschüttung liegen.

Ungeklärter Vermögenszuwachs

950

Soweit ein ungeklärter Vermögenszuwachs bei den Anteilsinhabern als verdeckte Ausschüttung einzuordnen ist, gelten für die Zurechnung die Ausführungen zum Stichwort "Mehrgewinne", Rz 855. Siehe auch das Stichwort "Schwarzgeschäfte", Rz 913.

Unternehmensgruppen

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 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 (vgl. VwGH 28.2.2018, Ro 2016/15/0009).

Siehe weiters Rz 1004 bis Rz 1150.

Unterschlagung

952

Siehe das Stichwort ”Diebstahl”, Rz 732.

Untreue

953

Siehe das Stichwort ”Diebstahl”, Rz 732.

Unrechtmäßige Entnahmen

954

Diese werden dann zur verdeckten Ausschüttung, wenn die Körperschaft nicht nach Kenntnis dieser Vorgänge einen Anspruch gegen den Anteilsinhaber aktiviert und das Entnommene zurückfordert.

Urheber

955

Siehe das Stichwort ”Erfindervergütung", Rz 752.

Urlaubsabgeltung

956

Hat der geschäftsführende Anteilsinhaber vertraglich einen Anspruch auf Urlaub, konsumiert er diesen aus betrieblichen Gründen nicht und kann er ihn aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht in das neue Kalenderjahr übertragen, ist Urlaubsabgeltung bei angemessener Vergütung keine verdeckte Ausschüttung.

Verbindlichkeiten, Übernahme von

957

Siehe unter Einkommensteuerverbindlichkeit, Rz 744.

Verbrauchergenossenschaft

958

Siehe das Stichwort ”Umsatzrückvergütung”, Rz 949.

Verbundene Unternehmen

a) Gesellschaften im Konzern:

959

Insbesonders folgende Fallkonstellationen können zu einer verdeckten Ausschüttung führen:

- Eine Tochtergesellschaft erbringt Lieferungen und Leistungen an die Muttergesellschaft bei unangemessen niedrigem Entgelt (verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft).

- Die Muttergesellschaft erbringt Lieferungen und Leistungen an die Tochtergesellschaft zu überhöhten Preisen (verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft).
- Die Tochtergesellschaft zahlt Ausgleichsbeträge an die Muttergesellschaft für Verluste anderer Tochtergesellschaften (verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft, VwGH 15.2.1980, 2427/79, 2508/79).
- Die Enkelgesellschaft erbringt Lieferungen und Leistungen an die Muttergesellschaft zu unangemessen niedrigen Preisen (verdeckte Ausschüttung an die Tochtergesellschaft und weitere verdeckte Ausschüttung von dieser an die Muttergesellschaft).
- Eine Schwestergesellschaft erbringt Lieferungen und Leistungen an eine weitere Schwestergesellschaft zu unangemessenen Preisen. Es kommt zu einer verdeckten Ausschüttung an die Muttergesellschaft, welche den dadurch entstehenden Vorteil an die benachteiligte Schwestergesellschaft weitergibt (bei Wirtschaftsgütern – verdeckte Einlage).
- Eine Schwester- oder Enkelgesellschaft überträgt liquide Mittel an eine andere Schwester- oder Enkelgesellschaft ("Geschwisterzuschuss", verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft und Weitergabe des Vorteils über die Großmuttergesellschaft).
- Ist ein Minderheitsgesellschafter (Muttergesellschaft) an einer weiteren Gesellschaft mehrheitlich beteiligt, an welche die erste Gesellschaft unentgeltliche Leistungen erbringt, ist die verdeckte Ausschüttung dem Minderheitsgesellschafter (Muttergesellschaft) zuzurechnen.
- Eine Schwestergesellschaft erbringt Lieferungen und Leistungen an eine Schwestergesellschaft, obwohl sie von Anfang an nicht mit der Einbringlichkeit der daraus resultierenden Lieferforderung gerechnet hat, weil es sich bei der Schwestergesellschaft um einen Sanierungsfall handelt. Diesfalls liegt schon im Eingehen der Leistungsbeziehung eine verdeckte Ausschüttung vor, sodass in Folgejahren keine Abschreibung dieser Forderungen mit steuerlicher Wirkung möglich ist. Dies gilt auch dann, wenn der Zuwendung ein Verlangen Dritter (zB Bank, Subventionsgeber) nach Erbringung von Gesellschafterbeiträgen zur Sanierung einer gesellschaftlich verbundenen Gesellschaft zu Grunde liegt (VwGH 23.02.2010, 2005/15/0148, 0149).

b) Konzernumlagen

960

Erbringt die Muttergesellschaft Leistungen für den gesamten Konzernverbund, ist der Ersatz dieser Aufwendungen durch die Tochtergesellschaften dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn diese die tatsächlich erbrachten Leistungen in angemessener Höhe abgelten. Hier

kommen insbesonders Werbung, Forschung, Entwicklung, Datenverarbeitung, Aus- und Fortbildung von Personal, Buchhaltung, Beratung, Beschaffung von Waren und Dienstleistungen in Betracht. Die erbrachten Dienstleistungen sind fremdüblich zu vergüten (vgl. VPR 2010 Rz 81).

Der Ersatz der Aufwendungen der Muttergesellschaft für die Konzernleitung oder nicht quantifizierbare Vorteile aus der bloßen Konzernzugehörigkeit (Führen des Konzernnamens, daraus resultierender wirtschaftlicher Rückhalt und Marktvorteile, Organisationskosten, Planung und Steuerung des Gesamtkonzerns) haben ihre Wurzel in der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Körperschaften zueinander und sind daher verdeckte Ausschüttung (vgl. VPR 2010 Rz 84).

c) Veräußerung von Gesellschaftsanteilen

961

Werden Anteile an der Körperschaft an eine andere Körperschaft veräußert, an welcher der Veräußerer und Angehörige des Veräußerers beteiligt sind, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, soweit der Anteil zu teuer weitergegeben wird. Siehe auch das Stichwort "Geschäftsanteilsveräußerung", Rz 773.

d) Verrechnungspreise

962

Es gelten die Ausführungen zu lit. a). Bei internationalen Beziehungen sind die Verrechnungspreisrichtlinien zu beachten.

e) Treaty Shopping

963

Werden zu hohe oder zu niedrige Gegenleistungen oder Ertragsverzicht genutzt, um Gewinne in steuerlich begünstigte Länder zu verschieben, ist dies unter Beachtung der Verrechnungspreisrichtlinien nach den unter lit. a) dargestellten Grundsätzen zu korrigieren.

Verdeckte Einlage

964

Siehe Rz 504 bis 512.

Verdecktes Stammkapital

965

Siehe Rz 504 bis 512. Ist ein vom Anteilsinhaber der Körperschaft gewährtes Darlehen als verdecktes Stammkapital zu werten, begründen die dafür bezahlten Zinsen eine verdeckte Ausschüttung.

Verein

966

Auch bei Vereinen ist eine verdeckte Ausschüttung grundsätzlich denkbar (siehe Rz 586 bis 589). Der VwGH hat im Erkenntnis VwGH 10.7.1996, 94/15/0005 einer der Vorgangsweise bei verdeckten Ausschüttungen entsprechende Korrektur der Bemessungsgrundlage für richtig erachtet (bei Bezahlung für Tätigkeiten, welche die Vereinsmitglieder ohne besonderen Entgeltsanspruch zu erbringen gehabt hätten). Es sind daher alle in diesem Abschnitt dargestellten Formen der verdeckten Ausschüttung auch an Vereinsmitglieder denkbar (zB VwGH 24.6.1999, 97/15/0212, wo überhöhte Funktionärsgebühren ausdrücklich als verdeckte Ausschüttung bezeichnet wurden). Siehe auch VereinsR 2001 Rz 116.

Verluste

967

Siehe das Stichwort "Liebhaberei", LRL 2012 Rz 135 ff.

Vermietung und Verpachtung

968

Siehe die Stichwörter "Mietverhältnisse, Pachtverhältnisse", Rz 856 bis 861.

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 (des am Verrechnungskonto ausgewiesenen Saldos) aus der neueren Judikatur des VwGH (VwGH 17.12.2014, 2011/13/0115; 26.2.2015, 2012/15/0177) zu Verrechnungskonten von Gesellschaftern Folgendes ableiten:

- Bei Verbuchung des überlassenen Geldbetrages auf dem Verrechnungskonto des Gesellschafters 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 verfügt und der Gesellschaft keine ausreichenden Sicherheiten bereitgestellt

wurden, sodass es absehbar ist, dass der kreditierte Betrag (samt Zinsen) bis zum vereinbarten Ablauf der Kreditdauer nicht beglichen werden kann.

Für die Beurteilung der am Gesellschafter-Verrechnungskonto erfassten Beträge ergeben sich daher folgende Prüfschritte, die im Zuge einer Betriebsprüfung zu beachten sind und einer genaueren Beurteilung seitens der Finanzverwaltung unterzogen werden sollen:

1) Ausgangspunkt sind die vertraglichen Rahmenbedingungen der Geldmittelüberlassung; sind diese nicht entsprechend dokumentiert, ist davon auszugehen, dass eine kurzfristige Geldmittelüberlassung vorliegt, vergleichbar einem Kontokorrentverhältnis. Diesfalls muss die Verzinsung der Forderung entsprechend hoch sein und die Bonität des Gesellschafters ausreichend sein, um, wie bei einer Kontokorrentschuld, die Verbindlichkeit kurzfristig (innerhalb eines Jahres) tilgen zu können.

2) Bei der Beurteilung der Bonität des Gesellschafters zum Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung 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 äußerst ungewiss sind (wie zB zukünftige Gewinnausschüttungen). Zukünftige Gewinnausschüttungen können nur dann in die Bonitätsprüfung mit einbezogen werden, wenn die betreffende Gesellschaft eine langjährige stabile Ertragslage oder entsprechend hohe Gewinnvorträge aufweisen kann und der Gesellschafter zugleich über ausreichend Stimmrechte verfügt, um die Gewinnausschüttung tatsächlich bewirken zu können (Ausschüttungsbeschlüsse); diesfalls hat aber die Bonitätsprüfung erneut stattzufinden, wenn sich zukünftig die Ertragslage der Gesellschaft verschlechtert oder die Beteiligungshöhe bzw. die Stimmrechte des Gesellschafters sich verringern (quantitativ oder qualitativ);

   - die Stabilität der Einkommenssituation: zu berücksichtigen ist zB 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 (zB ist die Verwertung eines Grundstücks, welches mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten eines Dritten behaftet ist, nicht realistisch). Gegebenenfalls ist auch der Wert der Anteile an der darlehensgewährenden Gesellschaft zu berücksichtigen (vgl. dazu auch

VwGH 23.1.2019, Ra 2018/13/0007); eine zusätzliche Berücksichtigung zukünftiger Gewinnausschüttungen ist diesfalls aber ausgeschlossen;

- vorhandene Schulden und Verpflichtungen des Gesellschafters (zB Unterhaltsverpflichtungen aufgrund einer Scheidung, sonstige Kreditverbindlichkeiten);
- der vereinbarte Rückzahlungszeitraum.

3) Prüfung der Sicherheiten des Gesellschafters:

- 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 – ungehindert von anderen Gläubigern – durch entsprechenden Zugriff bzw. Verwertung zu befriedigen.
- 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 ist wiederum ein starkes Indiz für eine bereits im Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung absehbare Uneinbringlichkeit der Forderung beim Gesellschafter.
- Werden bei Fehlen von Sicherheiten (bzw. bei Sicherheiten in nicht ausreichender Höhe) im Falle der Verschlechterung der Bonität des Gesellschafters keine umgehenden und rechtzeitigen Maßnahmen durch die Gesellschaft gesetzt, um die Einbringlichkeit der Forderung sicherzustellen, ist ein (konkludenter) Forderungsverzicht und somit 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.

Verrechnungspreise

970

Siehe das Stichwort "verbundene Unternehmen", Rz 959 bis 964.

Versicherungen

971

Siehe das Stichwort ”Lebensversicherungen", Rz 844 und 845. Andere Personenversicherungen, die als Direktversicherung für den Anteilsinhaber abgeschlossen werden, gehören zur Gesamtausstattung des Anteilsinhabers, so etwa auch die Sozialversicherungsbeiträge (siehe das Stichwort ”Pflichtversicherungsbeiträge”, Rz 882). Grundsätzlich kommt eine verdeckte Ausschüttung immer dann in Betracht, wenn eine Versicherung abgeschlossen wird, deren Begünstigter ein Anteilsinhaber oder ein naher Angehöriger ist und kein ausreichender betrieblicher Grund für den Abschluss einer solchen Versicherung vorliegt. Wird eine Versicherungsvergütung an den Anteilsinhaber ausbezahlt, obwohl die Körperschaft richtigerweise die Versicherungsbeiträge als Betriebsausgabe behandelt hat, liegt darin eine verdeckte Ausschüttung (VwGH 11.12.1978, 0094/77, 0952/77, 3049/78, 3050/78).

Versorgungsbetriebe

972

Siehe das Stichwort ”Spenden”, Rz 921.

Versorgungsbetriebeverbund

973

Siehe Rz 102.

Verträge und Vereinbarungen

974

Grundsätzlich gilt, dass Verträge und Vereinbarungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber den Anforderungen genügen müssen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (siehe Rz 570 bis 572). Solche Rechtsgeschäfte müssen daher nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Vertriebskosten

975

Fallen bei einer Körperschaft, die Erzeugnisse herstellt, Aufwendungen an, durch welche auch der Vertrieb der Erzeugnisse der Firma eines Anteilsinhabers gefördert wird, liegen darin keine verdeckten Ausschüttungen, soweit die Aufwendungen durch die eigene Produktionstätigkeit der Körperschaft verursacht sind oder die Übernahme zugunsten der Vertriebsfirma branchenüblich ist.

Veruntreuung

976

Bereichert sich ein Nichtgesellschafter widerrechtlich gegen den Willen der Gesellschaft, liegt idR eine Betriebsausgabe der Gesellschaft vor. Durch den Aktivierungsanspruch wird dieser Aufwand neutralisiert. Der Vorgang führt zur Erfassung in der entsprechenden Einkunftsart beim Bereicherten. Die einkommensteuerliche Erfassung bedarf der Feststellung, dass die Person, der der Vorteil zugekommen ist,

- eine einkommensteuerlich relevante Tätigkeit entfaltet hat und
- ein Zusammenhang zwischen der Tätigkeit und dem Vermögensvorteil besteht.

Siehe auch das Stichwort "Diebstahl", Rz 732.

Verzicht auf Ansprüche

977

Verzichtet eine Körperschaft gegenüber einem Anteilsinhaber auf das Geltendmachen von vermögenswerten Ansprüchen, wie etwa die Rückforderung von Auslagen, welche sie für den Anteilsinhaber gemacht hat, den Rückgriff bei Inanspruchnahme einer Bürgschaft, den Wertausgleich bei gegenseitigen Geschäften, die Forderung (siehe das Stichwort "Forderungsverzicht", Rz 759 und 760), welche entsteht, wenn der Anteilsinhaber sich rechtswidrig Vorteile verschafft (siehe das Stichwort "Diebstahl", Rz 732) oder die Verzinsung von Darlehen, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor.

Es reicht aber auch aus, wenn die Körperschaft zugunsten ihres Anteilsinhabers auf eine Gewinnchance verzichtet (siehe Rz 643 bis 647), so etwa auf die Möglichkeit, ein Grundstück unter dem verkehrsüblichen Preis oder einen Gesellschaftsanteil zum Nennwert zu erwerben. Es reicht sogar aus, wenn die Gewinnchance gar nicht besteht, aber ein Dritter bereit ist, im Weg des Vergleichs den Anspruch zum Teil oder zur Gänze anzuerkennen.

Die Höhe der verdeckten Ausschüttung bemisst sich nach der Differenz der nicht erzielten Einnahmen und den gegebenenfalls vorhandenen Aufwendungen.

Zum Verzicht auf Schadenersatzansprüche siehe das Stichwort "Schadenersatz", Rz 907.

Vorsteuer

978

Zur Vorsteuerabzugsfähigkeit siehe UStR 2000 Rz 1929 f.

Bei der Berechnung der Höhe der verdeckten Ausschüttung aufgrund nicht erklärter Umsätze einer Körperschaft sind die bei der Schätzung des Aufwandes für Material und Löhne im Materialeinkauf enthaltenen Vorsteuerbeträge trotz Fehlens der Eingangsrechnung

einzubeziehen (VwGH 20.2.1992, 90/13/0118, 90/13/0119), wenn diese bei der Festsetzung der Umsatzsteuer unberücksichtigt geblieben sind.

Vorsorge für Verpflichtungen

979

Siehe das Stichwort "Pension", Rz 874 bis 881.

Vorteilsausgleich

980

Siehe dazu Rz 609 bis 632.

Weihnachtsgratifikation

981

Besteht eine steuerlich anzuerkennende Vereinbarung über die Zahlung von "Weihnachtsgeld" (siehe Rz 570 bis 572), ist die Bezahlung keine verdeckte Ausschüttung, soweit die angemessene Gesamtausstattung nicht überschritten wird (siehe das Stichwort "Geschäftsführervergütung", Rz 776 bis 778).

Werbung

982

Trägt eine Körperschaft den Werbeaufwand für Einzelunternehmen der Anteilsinhaber, stellt dies, wenn keine angemessene Vergütung gewährt wird, eine verdeckte Ausschüttung dar.

Wettbewerbsverbot

983

Grundsätzlich kann auch ein Anteilsinhaber im selben Geschäftsbereich tätig werden wie seine Körperschaft und er kann sogar als Subunternehmer der Körperschaft Aufträge annehmen (siehe das Stichwort "Subunternehmer", Rz 933). Denkbar ist je nach den gegebenen Umständen in einem solchen Fall eine indirekte verdeckte Ausschüttung (siehe Rz 643 bis 647), wenn der Anteilsinhaber den Kenntnisstand oder die Geschäftschance der Körperschaft ausnützt, um so an Stelle der Körperschaft tätig zu werden. Wenn die Voraussetzungen der Fremdüblichkeit (Rz 570 bis 572) bei der Tätigkeit als Subunternehmer nicht erfüllt werden, kommt es zur direkten verdeckten Ausschüttung.

Wird kein vertragliches Wettbewerbsverbot vereinbart, ist eine Entschädigung für ein nachvertragliches Wettbewerbsverbot keine verdeckte Ausschüttung, sofern sie angemessen ist. Befreit die Körperschaft den Anteilsinhaber nachträglich von einem Wettbewerbsverbot und erhält sie dafür keine angemessene Vergütung, liegt darin eine verdeckte Ausschüttung.

Verzichtet die Körperschaft auf den Anspruch auf Vorteilsherausgabe, welcher ihr aus einem entgegen einem bestehenden Konkurrenzverbot getätigten Konkurrenzgeschäft zusteht, liegt

im Verzicht eine verdeckte Ausschüttung. Siehe auch das Stichwort ”Gesellschafter-Geschäftsführer, allgemeines”, Rz 784.

Witwenpension

984

Siehe das Stichwort ”Pension, e) Hinterbliebenenversorgung”, Rz 881.

Wohnung als Betriebsvermögen, Wohnungsüberlassung, Wohnungsumbau

985

Siehe dazu Stichwort ”Dienstwohnung", Rz 737 bis 739.

Randzahl 986: *entfällt*

Zinsen, Zinsverzicht

987

Siehe das Stichwort ”Darlehen, Zinslose Darlehen”, Rz 725.

Zinseszinsen

988

Verrechnet eine Körperschaft Zinsen für von ihr gewährte Darlehen erst verspätet, können die dadurch angefallenen Zinseszinsen, soweit diese nicht eingefordert werden, verdeckte Ausschüttung sein (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111).

Zurechnung zu einzelnen Gesellschaftern

989

Siehe die Stichwörter ”Mehrgewinne”, Rz 855, und ”Schwarzgeschäfte”, Rz 913.

Zukunftssicherung

990

Siehe das Stichwort ”Geschäftsführervergütung”, Rz 776 bis 778. Maßnahmen zur Zukunftssicherung des geschäftsführenden Anteilsinhabers sind nur dann verdeckte Ausschüttung, wenn die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Geschäften zwischen nahen Angehörigen (siehe Rz 570 bis 572) nicht eingehalten wurden oder die Gesamtausstattung, insgesamt gesehen, unangemessen hoch ist.

14. Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG 1988 in Verbindung mit § 18 EStG 1988)

14.1 Allgemeines

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: Steuerberatungskosten (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).

14.2 Verlustabzug

14.2.1 Allgemeines

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 EStG 1988 bestimmt den Rahmen der Abzugsmöglichkeit. Näheres siehe EStR 2000 Rz 4502 bis 4538 und 8059.

992a

Der Verlustabzug steht gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 (bis Veranlagung 2013 gemäß § 2 Abs. 2b EStG 1988) nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte zu. Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung dieser Verlustvortragsgrenze abzuziehen. Die nicht abzugsfähigen Verlustteile gehen nicht unter, sondern können in späteren Jahren abgezogen werden. Auch in den Folgejahren ist die Verlustvortragsgrenze weiter zu beachten.

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 Insolvenzediktes 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).

Sind im Gesamtbetrag der Einkünfte neben diesen Beträgen gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b sechster Teilstrich KStG 1988 auch Gewinne oder Beträge gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b erster bis fünfter Teilstrich KStG 1988 enthalten, auf welche die 75%-Vortragsgrenze ebenfalls keine Anwendung findet, gilt im Sinne des Günstigkeitsprinzips Folgendes:

Die Verlustvorträge sind zunächst vorrangig und uneingeschränkt mit den Gewinnen oder Beträgen gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b erster bis fünfter Teilstrich KStG 1988 zu verrechnen. Soweit nach dieser Verrechnung noch Verlustvorträge verbleiben, sind diese uneingeschränkt mit Entstrickungsbeträgen zu verrechnen, weil der Verlustabzug zwingend, sobald als möglich und im größtmöglichen Umfang vorzunehmen ist (siehe EStR 2000 Rz 4504).

14.2.2 Mantelkauf (§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988)

14.2.2.1 Begriff

993

Der Mantelkauftatbestand bewirkt den Untergang des Verlustvortragsrechtes bei einer gesamthaften wesentlichen Änderung der Strukturen der Körperschaft (organisatorisch, wirtschaftlich, gesellschaftlich) auf entgeltlicher Grundlage innerhalb eines überschaubaren kurzen Zeitraumes bei unverändert zivilrechtlichem Weiterbestand. Der Regelung liegt eine Aufgabe der körperschaftsteuerrechtlichen Identität zugrunde. Im Gegensatz zur Bezeichnung setzt der Mantelkauftatbestand nicht die Vermögenslosigkeit der zu beurteilenden Körperschaft voraus. Sämtliche Strukturänderungen müssen zwar kumulativ vorliegen, können aber unterschiedlich stark ausgeprägt sein (siehe Rz 998). Die Vortragsfähigkeit von Vorjahresverlusten ist jedoch bei Vorliegen der Mantelkaufelemente nicht beeinträchtigt, wenn der

- Sanierungstatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 oder
- Rationalisierungstatbestand des § 4 Z 2 UmgrStG beim aufnehmenden Unternehmen gegeben ist (siehe UmgrStR 2002 Rz 241 ff).

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.

14.2.2.2 Voraussetzungen

14.2.2.2.1 Änderung der organisatorischen Struktur

995

Eine Änderung der organisatorischen Struktur liegt vor, wenn die Organwalter der Körperschaft in den Leitungs- und Verwaltungsfunktionen geändert werden.

Eine wesentliche Änderung ist gegeben, wenn alle oder die überwiegende Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs sukzessive ersetzt werden. Dabei ist lediglich auf jene Personen abzustellen, die auch tatsächlich die Geschäfte führen.

Wird die bisherige Geschäftsführung zwar formal im Amt belassen, verfügt sie aber über keine Entscheidungsbefugnisse mehr, liegt auch in diesem Fall eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur vor. Über die tatsächlichen Verhältnisse können die interne Geschäftsverteilung der Geschäftsführung sowie die Erfüllung der erforderlichen Voraussetzungen (Qualifikationen) des bisherigen Geschäftsführers in Bezug auf die neue Geschäftstätigkeit der Körperschaft Aufschluss geben.

Als Nachweis können in diesem Zusammenhang herangezogen werden:

- Unterlagen (zB Aktenvermerke, Protokolle usw.), die belegen, dass die behauptete Tätigkeit auch tatsächlich ausgeübt wird.
- Das Vorhandensein der für die Tätigkeit erforderlichen Infrastruktur (zB Arbeitsplatz, Mitarbeiter, Technik).
- Die Höhe der Geschäftsführerbezüge im Vergleich zum neuen Geschäftsführer sowie die erforderliche Anzahl von Geschäftsführern im Hinblick auf die Unternehmensgröße.

Führt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse der neue Geschäftsführer das Unternehmen praktisch alleine, liegt – auch bei einer den formalen Voraussetzungen entsprechenden rechtlichen Ausgestaltung – eine Änderung der organisatorischen Struktur vor.

Um missbräuchliche formale Gestaltungen hintanzuhalten, ist trotz grundsätzlich formaler Betrachtung der Elemente des Manteltatbestandes auch auf die faktischen Gegebenheiten abzustellen. Dies gilt für die Änderung der organisatorischen Struktur umso mehr, als sich auch das Gesellschaftsrecht in bestimmten Konstellationen von der rein formalen Betrachtung löst und das Institut des „faktischen Geschäftsführers" kennt (siehe dazu zB OGH 15.09.2010, 2 Ob 238/09b). Bei Vorgängen zwischen Fremden wird man zwar grundsätzlich davon ausgehen können, dass die formale Gestaltung auch den tatsächlichen Verhältnissen entspricht; wenn aber begründete Zweifel daran bestehen, ist auch bei

Fremden zu untersuchen, wer tatsächlich die Geschäfte der Körperschaft führt. Dies gilt umso mehr für den Angehörigenbereich.

14.2.2.2.2 Änderung der wirtschaftlichen Struktur

996

Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur liegt vor, wenn die aus Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit (bezogen auf sämtliche bisherigen Tätigkeitsbereiche) der Körperschaft verloren geht. Die wirtschaftliche Einheit kann auch dann verloren gehen, wenn sich nur eines der genannten Strukturmerkmale (Vermögen oder Tätigkeit) wesentlich ändert. Besonderes Gewicht ist dabei – im Sinne eines beweglichen Systems – auf jenes Strukturmerkmal zu legen, das identitätsstiftend wirkt (zB wird die Identität der wirtschaftlichen Einheit bei Holdinggesellschaften insbesondere durch das Vermögen geprägt, bei Produktionsbetrieben hingegen durch die Tätigkeit).

Diese Änderung kann sein:

- negativ gesehen: Verminderung bis hin zur Beendigung der wirtschaftlichen Einheit mit nachfolgender Schaffung einer neuen Einheit
  - Die bloße Beendigung oder Verminderung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit im Bereich des Voreigentümers ist zunächst ebenso unbedenklich wie im Bereich des Folgeeigentümers. Bei Beendigung der wirtschaftlichen Einheit bewirkt erst die Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit durch den Folgeeigentümer eine wesentliche Änderung. Bei Verminderung der wirtschaftlichen Einheit liegt dann eine wesentliche Änderung vor, wenn der Folgeeigentümer eine zusätzliche wirtschaftliche Einheit schafft und die neue Einheit gegenüber der bisherigen erheblich (um mindestens 75%) überwiegt. Bei einer wirtschaftlichen Einheit, deren Identität vor allem durch ihre Tätigkeit geprägt ist (insbesondere Produktionsbetrieb), liegt in einem solchen Fall nur dann eine wesentliche Änderung vor, wenn die zusätzliche Einheit in einer anderen Branche geschaffen wird.
- positiv gesehen: Erweiterung der wirtschaftlichen Einheit in quantitativer oder qualitativer Hinsicht.
  - Die Erweiterung der übernommenen und weitergeführten wirtschaftlichen Einheit stellt eine wesentliche Änderung dar, wenn
    - eine kurzfristig durchgeführte quantitative Erweiterung um zumindest das Dreifache erfolgt. Sofern der Erweiterungszeitraum sich längerfristig erstreckt, ist dies unschädlich. Dies gilt auch bei wirtschaftlichen Einheiten, deren Identität vor allem durch die Tätigkeit geprägt ist.

- eine kurzfristige qualitative Erweiterung (vom Kleinstbetrieb zum Handwerksbetrieb, zum Fabrikbetrieb, zum Industriebetrieb) stattfindet, sodass die Beendigung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit und die Gründung einer neuen anzunehmen ist.

Erfolgen die beschriebenen Änderungen zwar ausschließlich im Herrschaftsbereich des Voreigentümers, aber auf Veranlassung des Folgeeigentümers, stellt dies ebenfalls eine wesentliche Änderung dar.

14.2.2.2.3 Änderung der Gesellschafterstruktur

997

Ob eine wesentliche Änderung vorliegt, ist im Einzelfall zu beurteilen (VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090); jedenfalls ist von einer wesentlichen Änderung auszugehen, wenn sich mehr als 75% der Vorstruktur ändert. Fraktionierte Erwerbe sind zusammen zu rechnen, wenn ein innerer Zusammenhang mit den übrigen Tatbestandsmerkmalen besteht.

Voraussetzung ist eine Änderung auf entgeltlicher Grundlage (Kauf, Tausch). Darunter fällt auch der Kauf der Anteile um einen symbolischen Betrag. Dem ist gleich zu halten, wenn sich für eine unentgeltliche Anteilsübertragung ein wirtschaftlicher Ausgleichsposten finden lässt (zB Freistellung des bisherigen Gesellschafters von seiner persönlichen Haftung, VwGH 09.07.2008, 2005/13/0045). Es ist gleichgültig, ob der Erwerber dadurch Gesellschafter wird oder als Gesellschafter zusätzliche Anteile erwirbt. Der Anteilserwerb im Rahmen einer Kapitalerhöhung außerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes ist als entgeltlich zu sehen (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988). Der einbringungsverursachte Anteilserwerb stellt nach § 20 Abs. 1 UmgrStG einen Anschaffungstatbestand dar. Eine Änderung der Gesellschafterstruktur einer Körperschaft auf entgeltlicher Grundlage liegt auch dann vor, wenn die Anteile an dieser Körperschaft auf Grund einer Einlage gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 oder einer Einbringung gemäß Art. III UmgrStG auf eine andere Kapitalgesellschaft übertragen werden. Der fusionsbedingte Anteilstausch ist zwar kein Tausch, aber für die Mantelkaufsbetrachtung ein Beteiligungszugang auf entgeltlicher Basis, was für den erweiterten Mantelkauftatbestand des UmgrStG von Bedeutung sein kann. Unschädlich ist der Anteilserwerb von Todes wegen oder im Schenkungswege. Eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur stellt ausschließlich auf die unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse und nicht die mittelbare Beteiligungsstruktur ab (VwGH 13.9.2017, Ro 2015/13/0007).

14.2.2.2.4 Gesamtbild der Verhältnisse

998

Ein Mantelkauf kann auch vorliegen, wenn die einzelnen Tatbestandselemente unterschiedlich stark ausgeprägt sind. Es ist auch unmaßgeblich, in welcher Reihenfolge die

drei Strukturelemente wesentlich geändert werden. Änderungen innerhalb eines kurzen Zeitraumes (ca. ein Jahr) sind ein Indiz für das Vorliegen eines Mantelkaufs.

Es ist notwendig, einen Zusammenhang zwischen dem Zustand der betrieblichen Sphäre bei Auftreten der Verluste und dem Zustand der betrieblichen Sphäre unmittelbar vor den Strukturänderungen herzustellen. Wirtschaftliche Vergleichbarkeit ist gegeben, solange die bedeutendsten betriebswirtschaftlichen Parameter (Umsatz, Anlagevermögen, Auftragsvolumen) der betrieblichen Sphäre nicht auf ein bloß unwesentliches Ausmaß (dh. 25% und weniger) abgesunken sind.

Befindet sich eine Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der finanziellen und organisatorischen Änderungen in Liquidation, ist es eine Tatfrage, ob überhaupt noch eine betriebsbereite Funktion vorliegt (ruhender Betrieb) oder ob der bisherige Betrieb infolge der Veräußerung von Vermögensteilen nicht mehr (vollständig) existiert.

Die Reaktivierung eines ruhenden Betriebes, der in betriebsbereitem Zustand ist, begründet keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur. Ein Verdachtsfall ist hingegen der Erwerb aller Anteile einer Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit der Übernahme besenreiner Standorte ohne Ware, Lieferanten und Einrichtung einer zudem entschuldeten Gesellschaft, auch wenn die erworbene Gesellschaft in der Folge neue Aktivitäten in der gleichen Branche setzen will.

14.2.2.3 Wirkung

999

Fallen die Elemente des Mantelkaufes innerhalb eines Wirtschaftsjahres an, ist der Verlustvortrag ab diesem Wirtschaftsjahr verloren. Verteilen sich die Strukturänderungen gesamthaft über mehr als ein Wirtschaftsjahr, geht der Verlustvortrag ab jenem Wirtschaftsjahr verloren, in dem das erste Tatbestandselement des Mantelkaufes gegeben ist. Erstrecken sich die einzelnen Tatbestandselemente des Mantelkaufes auf einen über ein Kalenderjahr hinausgehenden Zeitraum, kann ein solcher nur dann angenommen werden, wenn die Umstände des Einzelfalles auf ein planmäßiges Vorhaben beim Verwirklichen des ersten Tatbestandselements schließen lassen.

Dies bewirkt, dass die Verluste der Vorjahre ab dem Mantelkaufjahr, nicht aber ein Verlust des Mantelkaufjahres selbst (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0079) in den Folgejahren nicht mehr vortragsfähig sind.

Es kommt grundsätzlich nicht darauf an, in welcher zeitlichen Abfolge die Strukturänderungen eintreten. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass ein Zusammenhang zwischen den einzelnen Änderungen besteht.

Ein Mantelkauf liegt somit auch dann vor, wenn die "alten" Gesellschafter vor der Anteilsübertragung in Willensübereinstimmung mit den "neuen" Gesellschaftern die wirtschaftlichen Strukturen verändern und erst anschließend eine Änderung der Gesellschafterstrukturen vorgenommen wird. Kein Mantelkauf wäre hingegen gegeben, wenn zuerst die "alten" Gesellschafter – mit dem Ziel der besseren Verwertbarkeit der Körperschaft – eine Veränderung der wirtschaftlichen Strukturen vornehmen und sich erst dann auf die Suche nach Käufern ihrer Gesellschaftsanteile begeben (VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135).

1000

Der Mantelkauftatbestand wird durch § 4 Z 2 UmgrStG (siehe UmgrStR 2002 Rz 241 ff) dahingehend erweitert, dass die Gesamtbetrachtung aller Strukturelemente auch durch Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen und Spaltungen nicht beeinträchtigt werden kann, dh. auf die Zeit vor und nach der Umgründung zu beziehen ist.

Sollte der Manteltatbestand bereits vor der Umgründung verwirklicht sein, stellt sich im Umgründungszeitpunkt die Frage des Verlustvortragsüberganges mangels eines vortragsfähigen Verlustes der übertragenden Körperschaft nicht mehr.

1001

Unterhält eine Körperschaft eine Mehrheit von Betrieben, müssen die Änderungen immer an der Gesamtheit der Betriebe bzw. des Betriebsvermögens gemessen werden. Eine fraktionierte Betrachtung scheidet aus, weil die Identität der Körperschaft nur ganzheitlich beurteilt werden kann. Es ist daher nicht zulässig, hinsichtlich eines Betriebes einer Körperschaft einen Mantelkauf für sich alleine anzunehmen, weil die wirtschaftliche Struktur nur dieses Betriebes, nicht aber auch bei anderen Betrieben geändert wurde.

Sollte die Strukturänderung nicht sämtliche Betriebe einer Körperschaft betreffen, ist zu prüfen, ob das wirtschaftliche Gewicht jener Betriebe, die eine Strukturänderung erfahren haben, so stark ist, dass das Tatbestandsmerkmal einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur erfüllt ist.

14.2.2.4 Ausnahmen

14.2.2.4.1 Mantelkauf zu Sanierungszwecken

1002

Das höchstpersönliche Verlustvortragsrecht geht nicht verloren, wenn:

- die Strukturänderungen gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 zum Zweck der Sanierung der Körperschaft mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teils betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Dabei sind Maßnahmen erforderlich, die zu einem Sanierungsgewinn iSd § 23a KStG 1988 führen beziehungsweise führen würden. Das Ziel

der Erhaltung eines wesentlichen Teiles der betrieblichen Arbeitsplätze setzt einen vor den Strukturänderungen existierenden Betrieb mit Arbeitsplätzen voraus. Eine Arbeitsplatzerhaltung ist nicht gegeben, wenn die Arbeitnehmer nur kurzfristig weiterbeschäftigt werden. Es kommt allerdings nicht auf die Übernahme der konkreten Arbeitnehmer an; vielmehr ist eine ortsbezogene, regionalpolitische Förderung bezweckt. Ein wesentlicher Anteil der Arbeitnehmerschaft ist bei mindestens 25% gegeben.

- die Strukturänderungen gemäß § 4 Z 2 UmgrStG dem im Vorpunkt genannten Ziel der Arbeitsplatzerhaltung dienen. Um eine wirtschaftlich nicht vertretbare Besteuerung der stillen Reserven zu verhindern, kann ein Veräußerungsgewinn im Mantelkaufjahr mit ansonsten nicht mehr steuerwirksamen Vorjahresverlusten saldiert werden. Ein allfälliger laufender Gewinn im Mantelkaufjahr ist körperschaftsteuerpflichtig.

14.2.2.4.2 Mantelkauf in Verbindung mit Rationalisierung und Synergieeffekten bei der übernehmenden Körperschaft

1003

Das Verlustvortragsrecht geht nicht verloren, wenn die erheblichen Strukturänderungen gemäß § 4 Z 2 UmgrStG (siehe UmgrStR 2002 Rz 241 ff) zum Zweck der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Dies ist der Abgabenbehörde nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Rationalisierungsmaßnahmen dienen vorwiegend der Verbesserung der Ergebnissituation durch Kosteneinsparung und zur Optimierung von Unternehmensabläufen. Dabei ist jedoch nicht nur auf die betriebliche Organisation, sondern auf die Unternehmenstätigkeit (immer der übernehmenden Körperschaft) abzustellen.

Unter Erzielung von Synergieeffekten werden Wertsteigerungen auf Grund der Vereinigung und Integration von Unternehmen verstanden (Verbundeffekte). Sie treten üblicherweise nicht automatisch auf Grund der Unternehmensakquisition ein, sondern sind durch erhebliche organisatorische Maßnahmen zu verwirklichen.

Synergieeffekte haben unterschiedliche Ursachen:

Eine entsprechende Vergrößerung des Abnehmerkreises erspart langwieriges und teures Eindringen in neue Märkte, die Übernahme eingeführter Produkte erspart Entwicklung und Werbemaßnahmen. Größenvorteile wirken sich im Beschaffungsbereich als gesteigerte Nachfragemacht aus. Gewisse Unternehmensfunktionen (Forschung und Entwicklung, Kundendienst, Einkaufsabteilung) können zusammengelegt werden.

Bei der Vereinigung kapitalstarker Unternehmen mit aufstrebenden kapitalnachfragenden Unternehmen können wechselseitige Finanzierungen Liquiditätskompensationen ergeben. Die

Größe des Unternehmensverbundes ermöglicht manchmal erst den Zugang zum Kapitalmarkt, die Streuung des Unternehmensrisikos durch Diversifikation verhilft zur Senkung des Anleger- und Kreditrisikos.

15. Einkommenszurechnung - Unternehmensgruppen (§ 9 KStG 1988)

15.1 Allgemeines

1004

So wie das Einkommensteuerrecht ist auch das Körperschaftsteuerrecht vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägt, das heißt, von der Zurechnung des Einkommens zu einem bestimmten Körperschaftsteuersubjekt, welches das Einkommen bezogen hat (§ 7 Abs. 1 KStG 1988). Dem entgegen enthält § 9 KStG 1988 eine spezielle Zurechnungsanordnung für das steuerliche Ergebnis von Unternehmensgruppen (Gruppenbesteuerung).

Kerngedanke der Gruppenbesteuerung ist die Zusammenfassung der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften beim Gruppenträger. Nach § 9 Abs. 1 KStG 1988 wird das Einkommen des jeweiligen Gruppenmitglieds bzw. der Verlust eines ausländischen Gruppenmitglieds dem Einkommen des beteiligten inländischen Gruppenmitglieds (bzw. dem Einkommen des Gruppenträgers vor dem Sonderausgabenabzug) in jenem Wirtschaftsjahr zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds fällt. Diese Zurechnung gilt auch für Rumpfwirtschaftsjahre. In der Unternehmensgruppe werden die Ergebnisse beim Gruppenträger vereinigt und besteuert. Eine Ergebniskonsolidierung ist gesetzlich nicht zulässig.

Eine Umstellung des Wirtschaftsjahres nur mit der Begründung der Bildung einer Unternehmensgruppe ist nur dann zulässig, wenn durch die Umstellung die Bilanzstichtage in der Unternehmensgruppe vereinheitlicht werden.

1005

Die in der Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften bleiben zwar subjektiv steuerpflichtig, sind aber (abgesehen von der Mindeststeuer) objektiv nicht steuerpflichtig. An der Spitze der Unternehmensgruppe steht der Gruppenträger, bei dem die Ergebnisse letztlich vereinigt und nach den allgemeinen Grundsätzen des Körperschaftsteuerrechts der Besteuerung unterworfen werden.

Da die Gruppenbesteuerung nur eine steuerliche Ergebniszurechnung ermöglicht, bleiben die unternehmensrechtlichen Ergebnisse der Mitglieder einer Unternehmensgruppe, abgesehen vom Steuerausgleich, davon unberührt. In der Unternehmensgruppe sind damit sowohl offene Ausschüttungen an die beteiligten Gruppenmitglieder und an die sonstigen Gesellschafter wie auch Gesellschaftereinlagen möglich.

15.2 Gruppenmitglieder

15.2.1 Allgemeines

1006

Mit dem Begriff der Gruppenmitglieder werden nach § 9 Abs. 2 KStG 1988 alle Körperschaften angesprochen, die unter dem Gruppenträger in der Unternehmensgruppe vereinigt sind. Im Hinblick auf die mögliche vertikale Struktur verbundener Gruppenmitglieder ist der Begriff Gruppenmitglied doppelsinnig: Zum einen ist ein Gruppenmitglied in seiner Eigenschaft als untergeordnetes Gruppenmitglied "Beteiligungskörperschaft", zum anderen kann ein Gruppenmitglied in seiner Eigenschaft als übergeordnetes Gruppenmitglied auch "beteiligte Körperschaft" sein. Jede beteiligte Körperschaft ist zugleich auch Beteiligungskörperschaft. Beteiligte Körperschaften können nur inländische Körperschaften sein (siehe Rz 1014 f).

Die Gruppenmitgliedschaft ist auf die in § 9 Abs. 2 KStG 1988 taxativ aufgezählten Körperschaften beschränkt.

15.2.2 Rechtsform

1007

Gruppenmitglieder als Beteiligungskörperschaft (untergeordnetes Gruppenmitglied) oder als beteiligte inländische Körperschaft (übergeordnetes Gruppenmitglied) können nach § 9 Abs. 2 erster Teilstrich KStG 1988 nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sein, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen.

Nach § 5 KStG 1988 oder nach einem Sondergesetz persönlich von der Körperschaftsteuer befreite Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind nur beschränkt körperschaftsteuerpflichtig und kommen daher als Gruppenmitglied nicht in Betracht. Ist eine subjektiv steuerbefreite Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft partiell unbeschränkt steuerpflichtig (siehe Rz 167) und sind die Beteiligungen an gruppenfähigen Körperschaften dem unbeschränkt steuerpflichtigen Betrieb zuzurechnen, steht die subjektive Teilsteuerbefreiung der Eigenschaft dieser Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft als Gruppenmitglied nicht entgegen.

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 1988 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).

15.2.3 Unternehmensgegenstand des Gruppenmitglieds

1009

Die Qualifikation der in § 9 Abs. 2 KStG 1988 genannten Körperschaften als operativ oder vermögensverwaltend ist, abgesehen von der Frage der Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung (siehe Rz 1110 ff), ohne Bedeutung. Zum wirtschaftlichen Ausscheiden siehe aber Rz 1096 ff.

15.2.4 Vorgesellschaft

1010

Eine Vorgesellschaft (siehe dazu Rz 144 bis Rz 146) kann trotz fehlender Eintragung im Firmenbuch bereits Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger sein, sofern die Voraussetzungen des § 4 KStG 1988 erfüllt sind. Kommt die Eintragung im Firmenbuch nicht zustande, ist die Vorgesellschaft steuerlich wie eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) zu behandeln und kann daher von Beginn an nicht Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger sein. Die bescheidmäßige Anerkennung der beantragten Unternehmensgruppe (siehe Rz 1589) hat daher erst nach der Eintragung im Firmenbuch des Gruppenträgers und der Mitglieder zu erfolgen.

15.2.5 Doppelt ansässige Gruppenmitglieder

1011

Aus § 7 Abs. 3 KStG 1988 und aus der gesetzlichen Normierung der doppelt ansässigen Körperschaften beim Gruppenträger (siehe Rz 1023 f) ergibt sich, dass doppelt ansässige Körperschaften auch als Gruppenmitglieder in Betracht kommen (zur Einstufung als ausländische oder inländische Körperschaft (siehe Rz 1012 f). Sollte ein in- oder ausländisches Gruppenmitglied einer bestehenden Unternehmensgruppe doppelt ansässig werden, ergeben sich dadurch für den Gruppenaufbau keine Änderungen.

Beispiel:

a) Eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz in Deutschland ist Mitglied einer Unternehmensgruppe. Verlegt die deutsche GmbH ihre Geschäftsleitung nach Österreich, wird sie zum unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied. Da sie aber weiterhin keine "inländische" Körperschaft ist (siehe Rz 1012 f), kann durch die Verlegung der Geschäftsleitung keine weitere ausländische Ebene (Tochtergesellschaft der deutschen GmbH) in die Unternehmensgruppe einbezogen werden, weil als beteiligte (übergeordnete) Körperschaft nach dem Gesetzeswortlaut nur eine "inländische" Körperschaft in Betracht kommt.

b) Verlegt umgekehrt eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz in Österreich die Geschäftsleitung ins Ausland, bleibt sie eine unbeschränkt steuerpflichtige "inländische" Kapitalgesellschaft. Die ausländischen Töchter der österreichischen GmbH ("erste Auslandsebene") können unverändert Gruppenmitglieder bleiben.

Bei doppelt ansässigen Gruppenmitgliedern sind, anders als bei doppelt ansässigen Gruppenträgern (siehe Rz 1025), keine zusätzlichen Voraussetzungen wie die im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung und die Zurechnung der Beteiligung an Gruppenmitgliedern zur Zweigniederlassung erforderlich. Ein inländischer Betrieb oder eine inländische Betriebsstätte ist daher für ein doppelt ansässiges Gruppenmitglied nicht erforderlich.

15.2.6 Ausländische Gruppenmitglieder

15.2.6.1 Ausländische Körperschaft und Vergleichbarkeit

1012

Nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften kommen nach § 9 Abs. 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 idF AbgÄG 2014 als Gruppenmitglieder in Betracht, wenn

- sie mit unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, vergleichbar sind, und
- in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat ansässig sind, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht (§ 9 Abs. 2 Teilstrich 3 KStG 1988, siehe dazu Rz 1013a) und
- ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger iSd § 9 Abs. 4 KStG 1988 finanziell verbunden sind (§ 9 Abs. 2 Teilstrich 4 KStG 1988).

Eine ausländische Körperschaft liegt dann vor, wenn sich der Sitz der Körperschaft nicht in Österreich befindet. Ob eine ausländische Körperschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fällt, vergleichbar ist, ist aus dem Blickwinkel des österreichischen Gesellschaftsrechts zu beurteilen. Die ausländische Körperschaft muss hinsichtlich ihrer Wesensmerkmale einer

inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft entsprechen (Typenvergleich, siehe Rz 134).

1013

Steht ein ausländisches Gruppenmitglied seinerseits an der Spitze einer nach ausländischem Abgabenrecht gebildeten "Gruppe" oder "Organschaft", kann nur das ausländische Gruppenmitglied individuell als solches in die (nationale) Gruppe einbezogen werden, weil nur das ausländische Gruppenmitglied einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar ist (siehe auch Rz 1032 und Rz 1086 ff zur "Nachversteuerung").

15.2.6.2 Voraussetzung einer umfassenden Amtshilfe

1013a

Seit dem 1.3.2014 können ausländische Körperschaften nur in eine Unternehmensgruppe aufgenommen werden, wenn mit ihrem Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht (§ 9 Abs. 2 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 sowie § 26c Z 45 KStG 1988). Nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die bereits am 28.2.2014 bestehende Gruppenmitglieder waren, und die geänderten Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 Teilstrich 2 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 nicht mehr erfüllen, scheiden mit 1.1.2015 aus der Unternehmensgruppe aus (§ 26c Z 45 KStG 1988, siehe Rz 1013c).

> *Beispiel:*
>
> *Die österreichische A-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) erwirbt am 15.1.2013 100% der Geschäftsanteile einer ausländischen Kapitalgesellschaft, mit deren Ansässigkeitsstaat am 1.3.2014 keine umfassende Amtshilfe besteht. Der Bilanzstichtag der ausländischen Kapitalgesellschaft ist der 31.12. Eine erstmalige Einbeziehung der ausländischen Kapitalgesellschaft für deren per 31.12.2014 endendes Wirtschaftsjahr in die Unternehmensgruppe der A-GmbH ist nicht mehr möglich.*

Eine umfassende Amtshilfe besteht mit sämtlichen Mitgliedstaaten der Europäischen Union aufgrund der Amtshilferichtlinie (RL 2011/16/EU) sowie mit bestimmten Drittstaaten aufgrund von großen Auskunftsklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen oder aufgrund von Abkommen über den Informationsaustausch. Als abschließende Liste jener (Dritt-)Staaten, mit denen zum 1.3.2014 eine umfassende Amtshilfe bestand, ist die Information des BMF vom 02.04.2014, BMF-010221/0169-VI/8/2014, heranzuziehen.

1013b

Eine erstmalige Einbeziehung einer in einem Drittstaat ansässigen Körperschaft, mit deren Ansässigkeitsstaat bislang keine umfassende Amtshilfe bestand, setzt voraus, dass

- vor Ablauf des Wirtschaftsjahres der erstmaligen Einbeziehung dieser Körperschaft das Abkommen über eine umfassende Amtshilfe mit dem Drittstaat bereits in Kraft getreten ist und
- der Beginn der Wirksamkeit des jeweiligen Abkommens in zeitlicher Hinsicht so gelegen ist, dass eine umfassende Amtshilfe seitens des Drittstaates bereits für das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Einbeziehung der ausländischen Körperschaft möglich ist (siehe auch Rz 1159).

Beispiel:

Österreich schließt mit einem Drittstaat X ein DBA mit großer Auskunftsklausel ab. Das Abkommen tritt am 1.5.2014 in Kraft und soll erstmals für Besteuerungszeiträume wirksam werden, die am oder nach dem 1.1.2015 beginnen. Die österreichische A GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) ist Gruppenträger einer Unternehmensgruppe und erwirbt am 1.6.2014 100% der Anteile einer im Staat X ansässigen Kapitalgesellschaft, deren erstes dem Erwerb folgendes „volles" Wirtschaftsjahr mit 30.6.2015 endet. Ein allfälliger Verlust für dieses Wirtschaftsjahr wäre dem Ergebnis des Gruppenträgers somit erstmals für dessen am 1.1.2015 beginnendes Wirtschaftsjahr 2015 zuzurechnen. Da das Abkommen bereits vor Ablauf des Wirtschaftsjahres der erstmaligen Einbeziehung der ausländischen Kapitalgesellschaft in die Unternehmensgruppe in Kraft getreten ist, der Besteuerungszeitraum 2015 der österreichischen GmbH vom Abkommen erfasst ist und sich die benötigte Information auch auf diesen Besteuerungszeitraum bezieht, ist eine Einbeziehung der ausländischen Tochtergesellschaft in die Unternehmensgruppe der A GmbH daher für dessen Wirtschaftsjahr 2014/2015 bereits für das Jahr 2015 möglich.

1013c

Sind am 28.2.2014 bereits bestehende ausländische Gruppenmitglieder in einem Staat ohne umfassende Amtshilfe ansässig und erfüllen daher die Voraussetzung des § 9 Abs. 2 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 zum 1.3.2014 nicht, bleiben sie dennoch bis 31.12.2014 unverändert in der Unternehmensgruppe und scheiden erst mit 1.1.2015 ex lege aus der Unternehmensgruppe aus (§ 26c Z 45 lit. a KStG 1988). Bestand mit Drittstaaten zum 1.3.2014 noch keine umfassende Amtshilfe, wird diese jedoch erstmals für Besteuerungszeiträume wirksam, die am 1.1.2015 beginnen, bestehen jedoch keine Bedenken gegen den unveränderten Verbleib von ausländischen Gruppenmitgliedern aus diesen Drittstaaten in der Unternehmensgruppe.

Als abschließende Liste jener (Dritt-)Staaten, mit denen mit Stand 1.1.2015 eine umfassende Amtshilfe aufgrund des multilateralen Amtshilfeabkommens oder anderer Rechtsgrundlagen (DBA, Tax Information Exchange Agreements – TIEA) besteht, ist die Information des BMF vom 27.1.2015, BMF-010221/0844-VI/8/2014, heranzuziehen. Somit kommt es am 1.1.2015 zu einem ex lege Ausscheiden jener ausländischen Gruppenmitglieder, die in – nicht auf dieser Liste genannten – Drittstaaten ansässig sind.

1013d

Im Falle des ex lege Ausscheidens ausländischer Gruppenmitglieder ist die Zurechnung eines laufenden Verlustes bzw. die Vornahme einer regulären Nachversteuerung somit letztmalig für Wirtschaftsjahre der ausscheidenden Körperschaft möglich, die im Kalenderjahr 2014 enden. Dies gilt auch dann, wenn der Verlust oder der Nachversteuerungsbetrag aufgrund zeitlich verschobener Bilanzstichtage erst zu einem späteren Zeitpunkt in das zusammengefasste Gruppenergebnis eingeht.

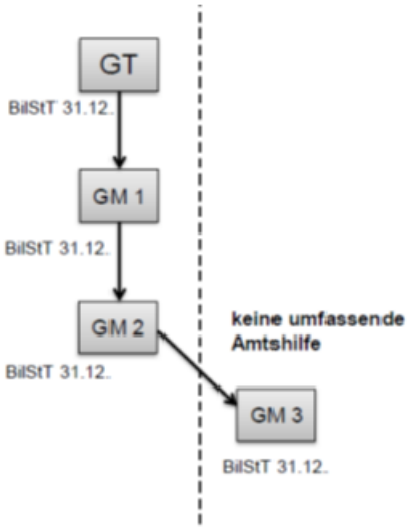
1013e

Aufgrund des ex lege Ausscheidens ausländischer Gruppenmitglieder aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe mit 1.1.2015 kommt es zur Nachversteuerung sämtlicher noch nachversteuerungshängiger Verluste. Dabei ist Folgendes zu beachten:

- Wird durch das Ausscheiden die dreijährige Mindestdauer gemäß § 9 Abs. 10 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1593 ff) nicht eingehalten, kommt es abweichend von der allgemeinen Regelung zu keiner Rückabwicklung gemäß § 9 Abs. 10 letzter Teilstrich KStG 1988. § 295a BAO kommt daher nicht zur Anwendung.
- Der nachzuversteuernde Betrag ist nicht zur Gänze im Jahr des Ausscheidens als Gewinn zuzurechnen, sondern gleichmäßig auf das Jahr des Ausscheidens sowie die beiden Folgejahre zu verteilen. Das erste Drittel des Nachversteuerungsbetrages ist dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger somit in der Veranlagungsperiode 2015, die weiteren beiden Drittel in den Veranlagungsperioden 2016 und 2017 zuzurechnen.

  Beispiel 1:

  Der Gruppenträger GT bildet gemeinsam mit den inländischen Gruppenmitgliedern GM1 und GM2 sowie dem ausländischen Gruppenmitglied GM3 seit 2006 eine Unternehmensgruppe. GM3 ist in einem Staat ansässig, mit dem zum 1.3.2014 keine umfassende Amtshilfe besteht. Im Wirtschaftsjahr 2014 erleidet GM3 einen Verlust in Höhe von -100.000, der dem unmittelbar verbundenen Gruppenmitglied GM2 zuzurechnen ist. Aus den Vorjahren sind von GM3 noch zugerechnete Verluste iHv -800.000 nachversteuerungshängig, insgesamt daher -900.000.

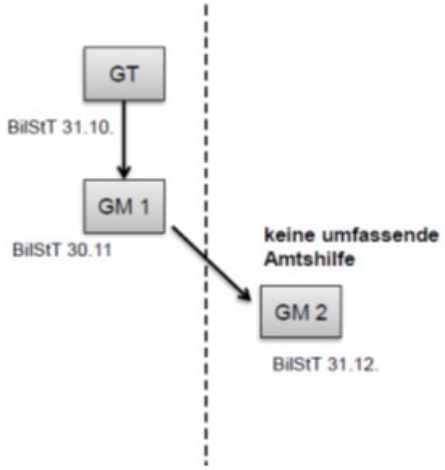


Da GM3 in einem Staat ansässig ist, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, scheidet es zum 1.1.2015 aus der Unternehmensgruppe aus. GM3 kann jedoch bis 31.12.2014 unverändert Teil der Unternehmensgruppe bleiben, weshalb der bei GM3 im Wirtschaftsjahr 2014 ermittelte Verlust in Höhe von 100.000 letztmalig in das Gruppenergebnis eingehen kann. Das Ausscheiden von GM3 mit 1.1.2015 löst die Nachversteuerung sämtlicher noch nachversteuerungshängiger Verluste in Höhe von 900.000 aus. Im Jahr 2015 ist dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied GM2 aber nicht der volle Nachversteuerungsbetrag, sondern bloß ein Drittel zuzurechnen. In den Veranlagungsjahren 2016 und 2017 folgt je ein weiteres Drittel. Da sowohl GM3, GM2 als auch GM1 als Bilanzstichtag den 31.12. haben, sind die „Nachversteuerungsdrittel" dem Gruppenträger ohne zeitliche Verzögerungen zuzurechnen; die effektive Nachversteuerung auf Ebene des Gruppenträgers erfolgt somit in Höhe von je 300.000 in den Veranlagungen für die Kalenderjahre 2015 bis 2017.

Aufgrund der stufenweisen Zurechnung der Ergebnisse in der Unternehmensgruppe kann sich die tatsächliche Nachversteuerung auf Ebene des Gruppenträgers – in Abhängigkeit von der Größe der Unternehmensgruppe sowie den jeweiligen Bilanzstichtagen der inländischen Gruppenmitglieder – zeitlich verzögern. Die effektive Nachversteuerung des letzten Drittels des Nachversteuerungsbetrages kann somit auch nach 2017 stattfinden.

Beispiel 2:

Die Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger GT (Bilanzstichtag 31.10.), der zu 100% an dem inländischen Gruppenmitglied GM1 (Bilanzstichtag 30.11.) beteiligt ist. GM1 ist wiederum zu 100% an diesem ausländischen Gruppenmitglied GM2 (keine umfassende Amtshilfe, Bilanzstichtag 31.12.) beteiligt. Im Wirtschaftsjahr 2014 beträgt der Verlust von GM2 -200.000. Aus Vorjahren sind von GM2 noch zugerechnete Verluste iHv -700.000 nachversteuerungshängig.



GM2 scheidet per 1.1.2015 ex lege aus der Unternehmensgruppe aus. Der Verlust des Wirtschaftsjahres 2014 wird daher dem beteiligten Gruppenmitglied GM1 am 30.11.2015 zugerechnet und fließt aufgrund der stufenweisen Ergebniszurechnung erst am 31.10.2016 in das Ergebnis von GT ein. Der Verlust von GM2 aus 2014 findet daher erst bei der Veranlagung des Gruppeneinkommens für 2016 Berücksichtigung. Durch das Ausscheiden per 1.1.2015 wird die Nachversteuerung sämtlicher zugerechneter nachversteuerungshängiger Verluste iHv -900.000 ausgelöst. Aufgrund der stufenweisen Ergebniszurechnung ist das erste Drittel des Nachversteuerungsbetrages iHv 300.000 erst bei der Veranlagung des Gruppeneinkommens für 2017 ergebniserhöhend zu erfassen. Die beiden weiteren Drittel des Nachversteuerungsbetrages sind folglich in den Veranlagungsperioden 2018 und 2019 zu erfassen.

Führt das ex lege Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder auch zum Ausscheiden weiterer Gruppenmitglieder, für die das vom ex lege Ausscheiden betroffene Gruppenmitglied eine finanzielle Verbindung vermittelt hat, gelten die Vorschriften über die Nachversteuerung anlässlich des ex lege Ausscheidens entsprechend.

Beispiel 3:

Die Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger GT, dem inländischen GM1, dem chinesischen Gruppenmitglied GM2 (keine umfassende Amtshilfe zum 1.3.2014) und dem deutschen Gruppenmitglied GM3. GT ist an GM2 zu 100% und an GM3 zu 10% unmittelbar beteiligt; GM2 ist wiederum zu 50% an GM3 beteiligt, sodass GM2 dem GT eine ausreichend finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs. 4 Teilstrich 3 KStG 1988 vermittelt. Da am 1.3.2014 mit China keine umfassende Amtshilfe besteht, scheidet GM2 mit 1.1.2015 ex lege aus der Unternehmensgruppe aus. Dadurch geht auch die finanzielle Verbindung des GT an GM3 unter. Es kommt daher zu einer Nachversteuerung sämtlicher noch offener Verluste von GM2 sowie GM3 in den Veranlagungsjahren 2015 bis 2017. Die Unternehmensgruppe besteht aufgrund des Ausscheidens von GM2 und GM3 in weiterer Folge nur noch aus dem GT und dem inländischen GM1.

15.2.6.3 Ausschluss der Gruppenzugehörigkeit von Tochtergesellschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern

1014

Ein ausländisches Gruppenmitglied darf nach § 9 Abs. 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 innerhalb der Unternehmensgruppe "ausschließlich" mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger ausreichend finanziell iSd § 9 Abs. 4 KStG 1988 verbunden sein. Die Gruppenbildung im Ausland ist daher auf eine Ebene begrenzt; ausländische Tochterkörperschaften eines ausländischen Gruppenmitglieds, an denen eine finanzielle Verbindung des ausländischen Gruppenmitglieds iSd § 9 Abs. 4 KStG 1988 besteht, sind von der Unternehmensgruppe ausgeschlossen. Die erforderliche "Ausschließlichkeit" der ausreichenden finanziellen Verbindung hat nur für die Gruppenzugehörigkeit Bedeutung, eine Beteiligung anderer nicht zur Gruppe gehörender Personen an der ausländischen Körperschaft hindert die Gruppenzugehörigkeit nicht.

Auch eine inländische Tochterkörperschaft eines ausländischen Gruppenmitglieds, die mit diesem gemäß § 9 Abs. 4 KStG 1988 ausreichend finanziell verbunden ist, kann grundsätzlich nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden, weil nach § 9 Abs. 2 KStG 1988 die "beteiligte Körperschaft" (übergeordnetes Gruppenmitglied) eine "inländische" Körperschaft sein muss.

Im Sinne der Rs *Papillon* ist es unzulässig, die Zurechnung der Ergebnisse einer inländischen Enkelgesellschaft nach Maßgabe des § 9 KStG 1988 zu verwehren, wenn die Beteiligung an dieser Enkelgesellschaft nicht über eine inländische, sondern über eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft gehalten wird. Der Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 2 erster Teilstrich KStG 1988 wird daher dahingehend verdrängt, als die Ergebnisse inländischer Enkelgesellschaften, die über ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiges Gruppenmitglied gehalten werden, in die Unternehmensgruppe einbezogen werden können. Aus den Ausführungen des EuGH in der Rs *Papillon* ist jedoch nicht abzuleiten, diesen inländischen Enkelgesellschaften den Status eines Vollmitglieds der Unternehmensgruppe zuzuerkennen, weshalb mit ihnen finanziell verbundene in- und ausländische Körperschaften nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden können. Die Ergebnisse der inländischen Enkelgesellschaft (einschließlich der Ergebnisse ihrer in- und ausländischen Betriebsstätten) gehen zu 100% zeitgleich mit den Ergebnissen des ausländischen Gruppenmitglieds in die Unternehmensgruppe ein.

Auf die Gewinnermittlung des ausländischen Gruppenmitglieds hat diese Auslegung im Lichte der Rs *Papillon* folgende Auswirkungen:

- Da die steuerliche Erfassung von (Gewinnen und) Verlusten der inländischen Enkelgesellschaft bei der die finanzielle Verbindung zum ausländischen Gruppenmitglied vermittelnden inländischen Muttergesellschaft erfolgt, ist eine steuerwirksame Teilwertabschreibung der Beteiligung an der inländischen Enkelgesellschaft ausgeschlossen. Somit wird eine doppelte Verlustberücksichtigung vermieden.
- Die Vornahme einer Firmenwertabschreibung durch das ausländische Gruppenmitglied ist nicht möglich.

Für die Einbeziehung der Ergebnisse einer inländischen Enkelgesellschaft gelten die Voraussetzungen gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 sinngemäß.

15.2.7 Gruppenmitglieder als Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft

15.2.7.1 Rechtslage für zum 30.6.2010 bestehende Beteiligungsgemeinschaften

1015

Auf zum 30. Juni 2010 bestehende Beteiligungsgemeinschaften ist § 9 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, nach Maßgabe des § 26c Z 18 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1016 f) weiter anzuwenden. Daher können inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder auch Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft nach Maßgabe des Abs. 3 und des Abs. 4 sein (zu den Voraussetzungen der Beteiligungsgemeinschaft siehe Rz 1026 ff). Die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft war daher bis zum 30. Juni 2010 auch auf einer "mittleren Ebene" einer Unternehmensgruppe möglich. Ausländische Gruppenmitglieder können nicht Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein.

1016

§ 26c Z 18 KStG 1988 sieht vor, dass § 9 Abs. 2 und 3 KStG 1988 idF vor dem Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, auf zum 30. Juni 2010 bestehende Beteiligungsgemeinschaften bis zum 31. Dezember 2020 nur dann weiter anzuwenden ist, wenn die Beteiligungsgemeinschaft in ihrer Struktur unverändert („eingefroren") bleibt. Dies ist unter folgenden Voraussetzungen der Fall:

- Die Beteiligungsgemeinschaft nimmt keine neuen Körperschaften in die Unternehmensgruppe auf.
- Es werden keine neuen Mitbeteiligten in die Beteiligungsgemeinschaft aufgenommen.
- Das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft an den Beteiligungskörperschaften bleibt unverändert.

Die Verletzung einer dieser Voraussetzungen führt im Zeitpunkt der Verletzung zur Auflösung der Beteiligungsgemeinschaft. Auch Umgründungen im Sinne des UmgrStG können zu einer schädlichen Strukturänderung der Beteiligungsgemeinschaft führen (zu schädlichen Strukturveränderungen durch Verschmelzungen siehe UmgrStR 2002 Rz 351b, 352b, 352c, 353f, 353j, zu schädlichen Strukturveränderungen durch Einbringungen siehe UmgrStR 2002 Rz 1245b, 1245d, 1245h).

Zum 1. Jänner 2021 noch bestehende Beteiligungsgemeinschaften, die nicht Gruppenträger sind, gelten als an diesem Tag aufgelöst. Vermittelt das bisherige hauptbeteiligte Gruppenmitglied alleine oder zusammen mit einem bisher minderbeteiligten Gruppenmitglied dem Gruppenträger eine ausreichende finanzielle Verbindung an der bislang über die aufgelöste Beteiligungsgemeinschaft in die Unternehmensgruppe einbezogenen Beteiligungskörperschaft, kann diese weiterhin nahtlos (ohne neuerlichen Antrag) in die Unternehmensgruppe des Gruppenträgers einbezogen werden (siehe Rz 1028).

1017

Von einer zum 30. Juni 2010 bestehenden Beteiligungsgemeinschaft ist auszugehen, wenn innerhalb einer bereits bestehenden Unternehmensgruppe

- der Abschluss des die Beteiligungsgemeinschaft errichtenden Vertrags vor dem 30. Juni 2010 erfolgt;
- dessen Anzeige beim zuständigen Finanzamt gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 bis zum 31. Juli 2010 erfolgt und
- das Wirtschaftsjahr der Beteiligungskörperschaft, in das der 30. Juni 2010 fällt, bereits in die Unternehmensgruppe einbezogen werden soll. Eine Syndizierung für die Zukunft ist nicht ausreichend.

Es ist nicht erforderlich, dass bereits vor dem 30. Juni 2010 Ergebnisse über die Beteiligungsgemeinschaft zugerechnet wurden. Besteht noch keine Unternehmensgruppe, muss zusätzlich auch der Gruppenantrag bis zum 31. Juli 2010 beim zuständigen Finanzamt gestellt worden sein.

15.2.7.2 Rechtslage für nach dem 30.6.2010 gebildete Beteiligungsgemeinschaften

1018

Gemäß § 9 Abs. 2 KStG 1988 idF AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, können Gruppenmitglieder nicht Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein. Es können daher keine Beteiligungsgemeinschaften auf „mittlerer Ebene" einer Unternehmensgruppe mehr

gebildet werden. Daher sind auch keine Beteiligungsgemeinschaften zwischen dem Gruppenträger und einem Gruppenmitglied seiner Unternehmensgruppe mehr möglich.

1019

Im Hinblick auf die in § 9 Abs. 4 KStG 1988 beschriebenen Mindestbeteiligungsquoten (40% und 15%) können maximal fünf Mitbeteiligte eine Beteiligungsgemeinschaft bilden (40% + 15% +15% + 15% + 15%). Ob nur ein Mitbeteiligter einer Unternehmensgruppe angehört oder mehrere oder alle Mitbeteiligte(n) je einer Unternehmensgruppe angehören, ist nicht beachtlich.

15.2.8 Finanzielle Verbindung

1020

Die Einbeziehung in eine Unternehmensgruppe setzt eine finanzielle Verbindung von mehr als 50% am Nennkapital und an den Stimmrechten voraus (siehe Rz 1033 bis Rz 1054). Ausländische Gruppenmitglieder dürfen in diesem Ausmaß nur mit unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sein. Bis zu einem Ausmaß von höchstens 50% können ausländische Gruppenmitglieder untereinander finanziell verbunden sein. Ist daher zB der inländische Gruppenträger GT am ausländischen Gruppenmitglied GM1 zu 100% beteiligt und GM1 am ausländischen Gruppenmitglied GM2 zu 50% beteiligt, kann GM2 in die Unternehmensgruppe einbezogen werden, wenn auch GT an GM2 (zB zu 10%) unmittelbar beteiligt ist.

15.3 Gruppenträger

15.3.1 Allgemeines

1021

Mit dem Gruppenträger wird jene Funktion beschrieben, die an der Spitze der Unternehmensgruppe steht und die die vereinigten steuerlichen Ergebnisse zu versteuern hat. § 9 Abs. 3 KStG 1988 sieht in einer taxativen Aufzählung die Gruppenträgereigenschaft vor für

- bestimmte inländische unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften (siehe Rz 1022)
- bestimmte ausländische beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften (siehe Rz 1023 bis Rz 1025)
- Beteiligungsgemeinschaften (Rz 1026 bis Rz 1030).

15.3.2 Inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenträger

1022

Gruppenträger können nach § 9 Abs. 3 Teilstrich 1 bis 3 KStG 1988 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.

15.3.3 Ausländische beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger

1023

Nach § 9 Abs. 3 vierter Teilstrich KStG 1988 sind ausländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften gruppenträgerfähig, wenn sie entweder EU-Körperschaften laut Anlage 2 zum EStG 1988, die den inländischen gruppenträgerfähigen Körperschaften vergleichbar sind, oder den österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im EU/EWR-Raum (Norwegen, Island und Liechtenstein) sind. Diese beschränkt steuerpflichtigen EU/EWR-Körperschaften müssen zudem einen inländischen Anknüpfungspunkt haben, dh. sie müssen mit einer Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen sein und die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern müssen funktional (siehe dazu Rz 433) zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehören. Ob eine inländische Zweigniederlassung vorliegt, ist nach § 12 UGB bzw. § 254 AktG zu beurteilen.

1024

Fehlt es an einer Zweigniederlassung (Rz 1023), liegt aber eine Beteiligung einer ausländischen Körperschaft an einer im Firmenbuch eingetragenen inländischen Personengesellschaft (OG oder KG), die den Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelt, vor, kann darin eine Zweigniederlassung nur dann angenommen werden, wenn die inländische Personengesellschaft operativ tätig ist und die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft gehören. Es ist nicht erforderlich, dass die ausländische Körperschaft 100-prozentiger Mitunternehmer ist, solange die ausreichende finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs. 4 KStG 1988 (siehe Rz 1039 bis Rz 1054) vorliegt. Unter den genannten Voraussetzungen kann auch eine inländische GmbH & Co KG als Zweigniederlassung eingestuft werden. Die unwesentliche Beteiligung von mehreren

ausländischen Kapitalgesellschaften an einer inländischen Personengesellschaft kann nicht als Zweigniederlassung angesehen werden, weil es dann an der für die Zweigniederlassung unternehmensrechtlich notwendigen Unternehmensidentität fehlt.

Ein beschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenträger kann seinerseits Mitglied einer ausländischen „Gruppe" oder „Organschaft" sein, weil er sich zwar formal in der Stellung des Gruppenträgers befindet, steuerlich reduziert sich diese Stellung aber letztlich auf seinen beschränkt steuerpflichtigen (inländischen) Bereich.

15.3.4 Doppelt ansässige ausländische Gruppenträger

1025

Nach § 7 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 gelten mit inländischen vergleichbare ausländische Körperschaften mit Geschäftsleitung im Inland nicht mehr als sonstige juristische Personen, sondern als die entsprechenden Körperschaften und sind damit gruppenträgerfähig. § 9 Abs. 3 KStG 1988 sieht im Interesse einer systemkonformen Gleichbehandlung mit den beschränkt steuerpflichtigen Trägerkörperschaften für doppelt ansässige Körperschaften denselben inländischen Anknüpfungspunkt vor. Eine in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtige ("doppelt ansässige") Körperschaft kann nur dann Gruppenträger sein, wenn sie im Inland mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen ist und die Beteiligung an Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen ist. Die Ausführungen in Rz 1023 f gelten entsprechend.

15.3.5 Beteiligungsgemeinschaft

15.3.5.1 Allgemeines

1026

Nach § 9 Abs. 3 letzter Teilstrich KStG 1988 ist eine so genannte Mehrmüttergruppe im Wege einer die Gruppenträgereigenschaft vermittelnde Beteiligungsgemeinschaft möglich, wenn sie ausschließlich aus den in den Rz 1022 bis Rz 1025 genannten gruppenträgerfähigen Körperschaften gebildet wird. Die Zusammensetzung der Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft hinsichtlich der Rechtsformen (Kapitalgesellschaft, Genossenschaft, Sparkasse, Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit) bleibt der Privatautonomie der Körperschaften überlassen. Die für die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft notwendigen Beteiligungsverhältnisse gibt § 9 Abs. 4 letzter Teilstrich KStG 1988 vor (siehe Rz 1047 bis Rz 1050).

1027

Die in § 9 Abs. 3 KStG 1988 angesprochene Beteiligungsgemeinschaft steht an der Spitze einer Unternehmensgruppe. Mit dem AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, wurde die

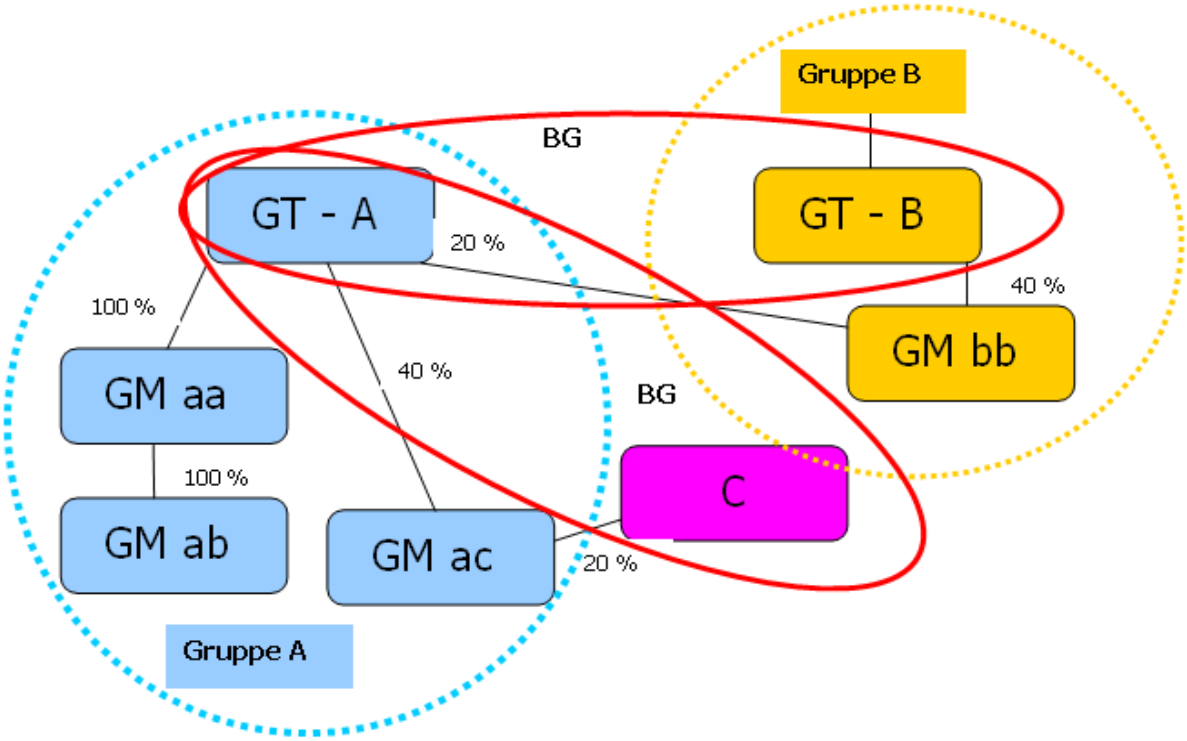
Möglichkeit der Minderbeteiligten dieser Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft, zugleich auch einer anderen Unternehmensgruppe anzugehören, wie folgt eingeschränkt:

- Auf zum 30. Juni 2010 bestehende Beteiligungsgemeinschaften ist § 9 Abs. 3 KStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2010, BGBl. I Nr. 34/2010, nach Maßgabe des § 26c Z 18 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1016 und 1017) weiter anzuwenden. Die Minderbeteiligten einer solchen Beteiligungsgemeinschaft können bis zum 31. Dezember 2020 Gruppenmitglied oder Gruppenträger einer anderen Unternehmensgruppe sein. Jene Mitbeteiligte einer zum 30. Juni 2010 bestehenden Beteiligungsgemeinschaft, die gleichzeitig Gruppenmitglied einer anderen Unternehmensgruppe sind, scheiden gemäß § 26c Z 19 KStG 1988 spätestens am 1. Jänner 2021 aus der Beteiligungsgemeinschaft aus.
- Minderbeteiligte einer nach dem 30. Juni 2010 gebildeten Beteiligungsgemeinschaft können dagegen lediglich Gruppenträger einer anderen Unternehmensgruppe sein.

  Der Hauptbeteiligte einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft ist Gruppenträger einer einzigen Unternehmensgruppe.

  Beispiel:

  Die A-GmbH hält 100% an der aa-GmbH, die aa-GmbH hält 100% an der ab-GmbH; die A-GmbH ist weiters an der ac-GmbH zu 40% beteiligt, an der auch die C-GmbH zu 20% beteiligt ist, die A-GmbH bildet mit der C-GmbH eine Beteiligungsgemeinschaft, bei der die A-GmbH Hauptbeteiligter ist; weiters hält die A-GmbH 20% an der bb-GmbH, an der die B-GmbH zu 40% beteiligt ist, die A-GmbH bildet mit der B-GmbH eine Beteiligungsgemeinschaft, bei der die A-GmbH Minderbeteiligter ist. Die Gruppe A kann nur aus der A-GmbH als Gruppenträger sowie der aa-GmbH, der ab-GmbH und der ac-GmbH als Gruppenmitglieder bestehen. Die B-GmbH kann ihrerseits Gruppenträger einer Gruppe B sein, zu ihrer Gruppe B gehört die bb-GmbH. Die C-GmbH könnte ebenfalls Gruppenträger einer Gruppe C sein, hat aber in diesem Beispiel keine Beteiligungskörperschaft unter sich.



1028

Mitbeteiligte einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft können alle in § 9 Abs. 3 KStG 1988 genannten Körperschaften sein, das heißt, auch beschränkt steuerpflichtige EU/EWR-Körperschaften, wenn sie die genannten Voraussetzungen (eingetragene Zweigniederlassung und Zurechnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen) erfüllen (siehe Rz 1025).

Die Beteiligungsgemeinschaft als solche wird durch den Hauptbeteiligten charakterisiert. Daher ist es zB auch möglich, dass der Hauptbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft nachträglich zum (alleinigen) Gruppenträger wird, wenn die Minderbeteiligten aus der Beteiligungsgemeinschaft ausscheiden und der bisherige Hauptbeteiligte auch alleine ausreichend finanziell verbunden ist. Umgekehrt kann auch im Nachhinein eine Beteiligungsgemeinschaft gebildet werden, wodurch der bisherige Gruppenträger zum Hauptbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft wird.

15.3.5.2 Erscheinungsformen der Beteiligungsgemeinschaft

1029

Formal ist die Beteiligungsgemeinschaft im Wege einer eigens dafür gegründeten Personengesellschaft oder mittels Syndikatsvertrages zu bilden. Ein Syndikatsvertrag ist schriftlich zu verfassen. Der gesetzliche Verweis auf die Fusionskontrollverordnung stellt den Begriff der Syndizierung klar und ermöglicht die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft in jenen Fällen, in denen ein Beteiligungsgleichstand von 50% zu 50% vorliegt; in diesem Sonderfall eines Beteiligungsgleichstandes von 50% zu 50% ist weder ein Syndikatsvertrag noch die Gründung einer eigenen Personengesellschaft notwendig.

15.3.5.3 Geltungsbereich der Beteiligungsgemeinschaft

1030

Die Beteiligungsgemeinschaft kann zunächst dafür eingesetzt werden, die sonst nicht ausreichende finanzielle Verbindung an einer gruppenmitgliedsfähigen Körperschaft herzustellen; dies ist der Fall, wenn keine Körperschaft für sich eine mehr als 50-prozentige Beteiligung besitzt. Die Beteiligungsgemeinschaft kann aber auch dazu dienen, trotz Vorliegen einer ausreichenden finanziellen Verbindung einer Körperschaft eine oder mehrere minderbeteiligte Körperschaften in die Wirkungen einer Unternehmensgruppe einzubeziehen.

15.3.6 Keine Zugehörigkeit zu mehreren Gruppen

1031

Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können immer nur einer Unternehmensgruppe als Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger angehören. Ein Gruppenträger kann daher nicht zugleich Gruppenträger einer anderen Unternehmensgruppe sein.

Beispiel:

Eine unbeschränkt steuerpflichtige AG besitzt drei 100-prozentige Beteiligungen an den inländischen GmbH 1, 2 und 3. Sie kann frei disponieren, ob sie eine Gruppe mit 1, mit 2, mit 3, mit 1 und 2, mit 2 und 3 oder mit 1, 2 und 3 bilden will. Sie kann aber nicht je eine Gruppe mit 1, mit 2, mit 3 usw. bilden. Hat sie zB zunächst nur mit 1 eine Gruppe gebildet, kann sie die anderen Tochtergesellschaften nur im Wege der Erweiterung der bestehenden Gruppe einbeziehen.

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.

15.4 Finanzielle Verbindung

15.4.1 Kapitalbeteiligung und Stimmrechtsmehrheit

1033

Nach § 9 Abs. 4 KStG 1988 ist materielle Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe die finanzielle Verbindung durch eine Beteiligung von mehr als 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten der einzubeziehenden Körperschaft. Diese Voraussetzung bezieht sich auf alle Körperschaften in der Unternehmensgruppe. Durch die kapitalmäßige Beschränkung auf das gesellschaftsrechtliche Nennkapital kann Surrogatkapital (Partizipations- und Substanzgenussrechtskapital) ebenso wenig die finanzielle Verbindung vermitteln wie Wandel-, Gewinnschuldverschreibungen, eine Darlehensgewährung (auch bei Annahme von verdecktem Grund- oder Stammkapital) oder der Fruchtgenuss an Anteilen. Ein kapitalmäßiger Anteilsbesitz erfordert das wirtschaftliche Eigentum (§ 24 BAO) am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital. Die finanzielle Verbindung kann auch über eine entsprechende Treuhandschaft hergestellt werden, sofern die Treuhandschaft gegenüber der Abgabenbehörde offen gelegt wurde. Umgekehrt vermitteln als verdeckte Treuhänder fungierende Körperschaften nicht die Voraussetzungen für eine finanzielle Verbindung.

1034

Die Stimmrechtsmehrheit ist quantitativ zu verstehen und bedeutet mehr als 50% der Stimmrechte. Besondere Mehrheitserfordernisse für Beschlussfassungen und Stimmrechtsbindungen (durch Syndikatsverträge) sind unbeachtlich. Stimmrechtslose Vorzugsaktien (§ 12a AktG) sind bei aufrechter Stimmrechtsbeschränkung bei Ermittlung der notwendigen Stimmenzahl nicht einzubeziehen. Eigene Anteile und solche, die treuhändisch gehalten werden, verschaffen kein Stimmrecht (§ 65 Abs. 5 AktG, § 39 GmbHG) und sind bei Ermittlung der Stimmrechtsmehrheit nicht zu berücksichtigen. Auch das Stimmrechtsverbot eines abhängigen Unternehmens im herrschenden Unternehmen ist bei der Beurteilung des maßgebenden Stimmrechtsausmaßes zu beachten. Ebenso sind Stimmrechtsbeschränkungen wie Höchststimmrechte und Abstufungen nach § 12 Abs. 2 AktG, Kopfstimmrechte oder das diesem entsprechende in der Rechtsgrundlage verankerte Einstimmigkeitsprinzip zu berücksichtigen.

Beispiel:

An der Zielgesellschaft sind die Gesellschaft A mit 51%, die Gesellschaft B mit 25% und die Gesellschaft C mit 24% am Nennkapital beteiligt. Die Satzung legt aber fest, dass pro Gesellschafter maximal 25% Stimmrechte zum Tragen kommen. Es liegt somit keine Stimmrechtsmehrheit von A vor.

Weichen die Mehrheitsbeteiligungen am Nennkapital und an den Stimmrechten der Höhe nach voneinander ab, ist auf die Beteiligung am Nennkapital abzustellen (ist insbesondere bei der Firmenwertabschreibung und bei ausländischen Gruppenmitgliedern von Bedeutung).

15.4.2 Disposition über Gruppenbildung

1035

Hinsichtlich der Gruppenbildung besteht dem Grunde nach volle Autonomie der betroffenen Körperschaften. Bei Vorliegen einer finanziellen Verbindung von mehr als 50% am Nennkapital und an den Stimmrechten bleibt es den verbundenen Körperschaften überlassen, ob und inwieweit sie sich zu einer Unternehmensgruppe vereinigen.

Beispiel:

Die Kapitalgesellschaften 1 bis 4 sind vertikal jeweils zu 100% miteinander verbunden. Es ist von der Kapitalgesellschaft 1 aus gesehen eine Gruppenbildung

a) aller 4 Gesellschaften,

b) von 1 bis 3 oder

c) von 1 und 2 möglich.

Im Falle c) kann die Kapitalgesellschaft 3 mit ihrer Tochtergesellschaft 4 eine zweite Gruppe bilden. Verzichtet die Kapitalgesellschaft 1 auf die Gruppenbildung, kann die Kapitalgesellschaft 2 eine Gruppe a) 2 bis 4 oder b) 2 und 3 bilden. Verzichtet die Kapitalgesellschaft 2 auf eine Gruppenbildung, kann die Kapitalgesellschaft 3 mit ihrer Tochtergesellschaft 4 eine Gruppe bilden.

Eine Gruppenbildung der Gesellschaft 1 mit 3 oder mit 4 ist nicht möglich, es sei denn, dass die dazwischen liegende(n) Gesellschaft(en) in die Gruppe einbezogen wird (werden).

15.4.3 Möglichkeiten des Herstellens der finanziellen Verbindung

1036

Nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 4 KStG 1988 kann die finanzielle Verbindung an der Beteiligungskörperschaft wie folgt begründet werden:

- unmittelbar
- mittelbar über eine Personengesellschaft
- mittelbar über Gruppenmitglieder
- über eine Beteiligungsgemeinschaft (ab 1. Juli 2010 nur bei Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaften möglich, siehe Rz 1015 bis 1018).

Die finanzielle Verbindung kann neben der unmittelbaren Beteiligung auch durch die Kombination mit den anderen aufgezählten Möglichkeiten hergestellt werden. Folgende Varianten stehen daher insbesondere zur Verfügung:

- Unmittelbare Beteiligung (siehe Rz 1037)
- Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) (siehe Rz 1038)

- Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) (siehe Rz 1043)
- Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) (siehe Rz 1044)
- Mittelbare Beteiligung über zwei oder mehrere Gruppenmitglieder (siehe Rz 1045)
- Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) (siehe Rz 1046)
- Unmittelbare Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft (siehe Rz 1047; ab 1. Juli 2010 nur bei Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaften möglich, siehe Rz 1015 bis 1018)
- Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft (siehe Rz 1051; ab 1. Juli 2010 nur bei Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaften möglich, siehe Rz 1015 bis 1018)
- Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft (siehe Rz 1052; ab 1. Juli 2010 nur bei Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaften möglich, siehe Rz 1015 bis 1018).

Auch ausländische Gruppenmitglieder oder ausländische Personengesellschaften können die finanzielle Verbindung vermitteln (siehe Rz 1053).

15.4.3.1 Unmittelbare finanzielle Verbindung

1037

Ist der Gruppenträger bzw. eine beteiligte Körperschaft an einer Beteiligungskörperschaft unmittelbar zu mehr als 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten beteiligt, liegt die finanzielle Verbindung nach § 9 Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988 vor.

15.4.3.2 Mittelbare Beteiligung über Personengesellschaft(en)

15.4.3.2.1 Allgemeines

1038

Nach § 9 Abs. 4 zweiter Teilstrich KStG 1988 kann die finanzielle Verbindung von mehr als 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten mittelbar über eine Personengesellschaft oder zusammen mit einer unmittelbaren Beteiligung hergestellt werden. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft ist durchzurechnen. Bei

der Beteiligung an der Personengesellschaft ist auf die Vermögensbeteiligung an der Personengesellschaft (laut Gesellschaftsvertrag) abzustellen.

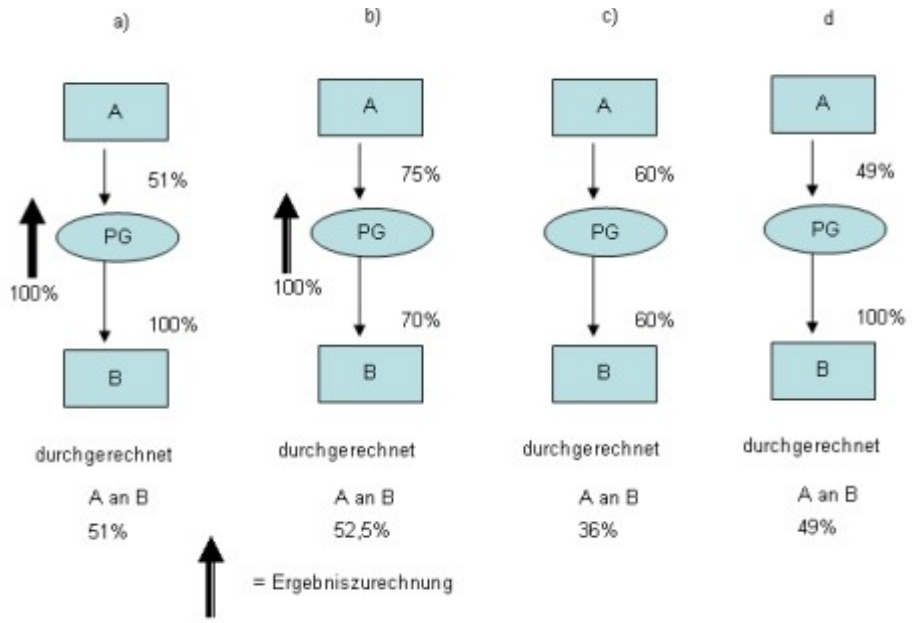
Beispiele:

a) Die beteiligte Körperschaft A ist 51% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 100% der Anteile an einer Beteiligungskörperschaft B hält.

b) Die beteiligte Körperschaft A ist 75% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 70% der Anteile an einer Beteiligungskörperschaft B hält.

c) Eine ausreichende Beteiligung liegt nicht vor, wenn die beteiligte Körperschaft A zB 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist, die ihrerseits 60% der Anteile einer Körperschaft B hält.

d) Eine ausreichende Beteiligung liegt ebenfalls nicht vor, wenn die beteiligte Körperschaft A zB 49% Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist, die ihrerseits 100% der Anteile einer Körperschaft B hält: Es ist weder eine Beteiligung über 50% noch die Stimmrechtsmehrheit gegeben (die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft mit den Mitgesellschaftern der Personengesellschaft ist unter Umständen möglich).



15.4.3.2.2 Personengesellschaften

1039

Unter Personengesellschaft nach § 9 Abs. 4 zweiter Teilstrich KStG 1988 sind neben der OG und KG auch die GesBR und die stille Mitunternehmerschaft (atypisch stille Gesellschaft) zu verstehen. Durch eine atypisch stille Beteiligung kann die zivilrechtlich unmittelbare Verbindung der Inhaber der Unternehmens-Körperschaft (IdU-Körperschaft) an einer gruppenfähigen Körperschaft auf Grund des Übergangs des Vermögens einschließlich der Beteiligung auf die Mitunternehmerschaft mittelbar gegeben oder auch nicht mehr gegeben sein. Bestand zB vor der stillen Mitunternehmerschaft eine unmittelbare Beteiligung von 60% und ist die IdU-Körperschaft auf Grund ihrer 60-prozentigen Beteiligung an der stillen Mitunternehmerschaft mittelbar nur mehr zu 36% beteiligt, erlischt die finanzielle

Verbindung (und kann auch nicht über eine Beteiligungsgemeinschaft hergestellt werden, siehe Rz 1026 bis Rz 1032).

1040

Je nach Stellung der IdU-Körperschaft kann sich Folgendes ergeben:

Ist jemand am Unternehmen des Gruppenträgers atypisch still beteiligt, bleibt der Gruppenträger als Mitunternehmer bei entsprechender Beteiligung immer noch Gruppenträger.

Ist der Gruppenträger am Unternehmen eines anderen durch Einlage seines gesamten Vermögens atypisch still beteiligt, geht die Gruppenträgereigenschaft verloren, da die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern in das Eigentum des Inhabers des Unternehmens übergehen und der Gruppenträger auch bei Wahrung der mittelbaren finanziellen Verbindung keine Stimmrechte mehr besitzt.

Ist jemand am Unternehmen eines Gruppenmitglieds GM 1, das beteiligte Körperschaft des Gruppenmitgliedes GM 2 ist, atypisch still beteiligt, ist die finanzielle Verbindung zwischen der beteiligten Körperschaft GM 1 und der Beteiligungskörperschaft GM 2 bei entsprechender mittelbarer Beteiligung weiterhin gegeben.

Ist das Gruppenmitglied am Unternehmen eines anderen durch Einlage seines gesamten Vermögens atypisch still beteiligt, ergibt sich die gleiche Rechtsfolge wie beim Gruppenträger als stillem Mitunternehmer.

15.4.3.2.3 Beteiligung an der Personengesellschaft

1041

Da die ausreichende finanzielle Verbindung neben einer Mehrheitsbeteiligung am Nennkapital auch eine Stimmrechtsmehrheit erfordert, ist bei mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft (insbesondere in Verbindung mit einer unmittelbaren Beteiligung) auch die Höhe der Beteiligung an der Personengesellschaft von Bedeutung. Die Beteiligung an der Personengesellschaft muss mehr als 50% betragen, um mit der Beherrschung in der Personengesellschaft neben der Nominalbeteiligung auch die Stimmrechtsmehrheit an der Beteiligungskörperschaft zu erreichen (es sei denn Gesellschaftsvertrag sieht eine von der Beteiligung abweichende Stimmrechtsverteilung vor).

Beispiel:

Eine Körperschaft ist an der Zielkörperschaft unmittelbar mit 10% beteiligt und über eine Personengesellschaft mittelbar beteiligt.

a) Die Beteiligung an der Personengesellschaft beträgt 50%, diese hält 90% der Anteile an der Zielkörperschaft. Die Zusammenrechnung der unmittelbar und mittelbar

gehaltenen Beteiligung ergibt zwar 55%, die Zugehörigkeit zur Gruppe scheitert allerdings an der fehlenden Beherrschung der Personengesellschaft.

b) Die Beteiligung an der Personengesellschaft beträgt 60%, diese hält zB 75% der Anteile an der Zielkörperschaft. Die Zusammenrechnung der unmittelbar und mittelbar gehaltenen Beteiligung ergibt 55%, die Zugehörigkeit zur Gruppe ist damit gegeben.

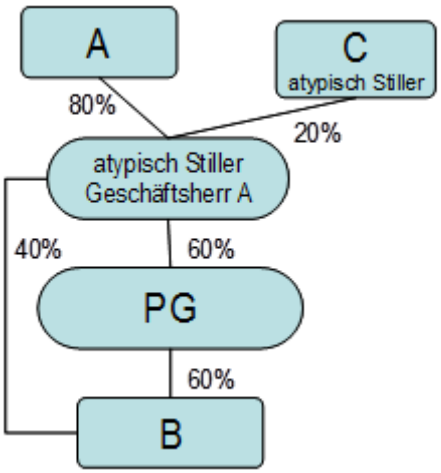
15.4.3.2.4 Mehrfache Personengesellschaftsbeteiligungen

1042

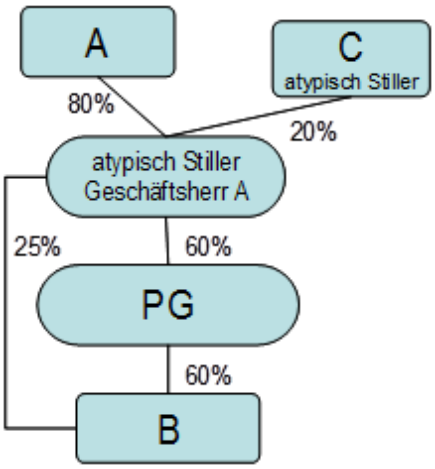
Das Begründen der ausreichenden finanziellen Verbindung kann auch über zwei oder mehrere Beteiligungen an Personengesellschaften erreicht werden.

Beispiele:

a) Die beteiligte Körperschaft A ist einerseits 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 60% der Anteile einer Körperschaft B hält, und andererseits zivilrechtlich unmittelbar mit 40%, auf Grund einer atypisch stillen Beteiligung des C am Unternehmen der Körperschaft A (C : A = 20% : 80%) aber nur mittelbar mit 32% an der Körperschaft B beteiligt. Insgesamt liegt eine mehr als 50-prozentige Beteiligung (60,8%) an der Körperschaft B vor (die 60,8% ergeben sich aus 32%, das sind 80% von 40% + 28,8%; das sind 60% von 48%). Das bei der Personengesellschaft für die Stimmrechtsmehrheit erforderliche Beteiligungsausmaß von über 50% wird durch die atypisch stille Beteiligung des C nicht beeinträchtigt, weil der atypisch stille Gesellschafter keine Mitspracherechte hat.



b) Die beteiligte Körperschaft A ist einerseits 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 60% der Anteile einer Körperschaft B hält, und andererseits zivilrechtlich unmittelbar mit 25%, auf Grund einer atypisch stillen Beteiligung des C am Handelsgewerbe der Körperschaft A (C : A = 20% : 80%) aber nur mittelbar mit 20% an der Körperschaft B beteiligt. Insgesamt liegt keine mehr als 50-prozentige Beteiligung an der Körperschaft B vor (die Beteiligung beträgt nur 48,8%).



c) Die beteiligte Körperschaft A ist einerseits 75% Mitunternehmer einer inländischen Personengesellschaft, die 50% der Anteile einer Körperschaft B hält und mit 55% an einer ausländischen OG beteiligt, die die restlichen 50% an der Körperschaft B hält. Insgesamt liegt eine 65-prozentige Beteiligung (37,5% + 27,5%) an der Körperschaft B vor.

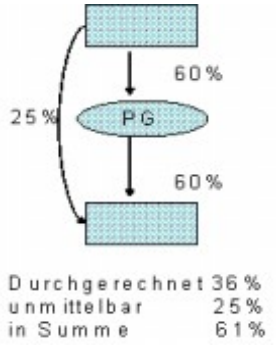
15.4.3.3 Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en)

1043

Ergibt sich aus der unmittelbaren Beteiligung keine ausreichende finanzielle Verbindung, kann diese durch eine zusätzlich mittelbar gehaltene Beteiligung über Personengesellschaften erreicht werden. Die mittelbar durchgerechnete Beteiligung und die unmittelbare Beteiligung sind zusammenzuzählen.

Beispiel:

In Rz 1038 ergibt sich im Beispiel c) keine ausreichende Beteiligung, wenn die beteiligte Körperschaft A zB 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist, die ihrerseits 60% der Anteile einer Körperschaft B hält. Zusammen mit einer unmittelbaren Beteiligung von zB 25% kann die ausreichende Beteiligung hergestellt werden.



15.4.3.4 Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er)

1044

Nach § 9 Abs. 4 dritter Teilstrich KStG 1988 ist die finanzielle Verbindung gegeben, wenn die beteiligte Körperschaft (bzw. der Gruppenträger) mittelbar über eine oder mehrere unmittelbar gehaltene Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern, die für sich nicht im Sinne des ersten Teilstriches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sind, allein oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung insgesamt eine Beteiligung von mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt.

Beispiel:

a) Die beteiligte Körperschaft 1 hält 25% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 2 und 75% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 3. Letztere ist als beteiligte Körperschaft mit 40% an der Beteiligungskörperschaft 2 beteiligt.

b) Die beteiligte Körperschaft 1 hält 25% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 2 und 75% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 3. Letztere (3) ist als beteiligte Körperschaft mit 60% an der Beteiligungskörperschaft 2 beteiligt. Eine mittelbare Beteiligung der beteiligten Körperschaft 1 an der Beteiligungskörperschaft 2 kommt hier nicht zum Zuge, da 3 zu mehr als 50% (60%) an 2 beteiligt ist. Das Einkommen von 2 wird 3 zugerechnet.

Im Beispielsfall a) ist isoliert betrachtet weder 1 noch 3 an 2 ausreichend zu mehr als 50% beteiligt. Da aber 1 an 2 nicht nur unmittelbar, sondern auch mittelbar über 3 beteiligt ist, beträgt die Beteiligung von 1 an 2 insgesamt 55% (25% unmittelbar und 30% mittelbar) und reicht daher aus. 3 dient 1 gewissermaßen als "Vehikel" zur Herstellung der ausreichenden Beteiligung; das "Vehikel" (3) ist nur in Bezug auf 1 Gruppenmitglied.

Da im Beispielsfall b) 1 an 3 ebenso ausreichend beteiligt ist wie 3 an 2, ergibt sich die dreigliedrige Unternehmensgruppe 1-3-2; eine unmittelbare ausreichende Beteiligung (3 an 2) geht einer mittelbaren Beteiligung immer vor (zur Ergebniszurechnung siehe Rz 1059 bis Rz 1105).

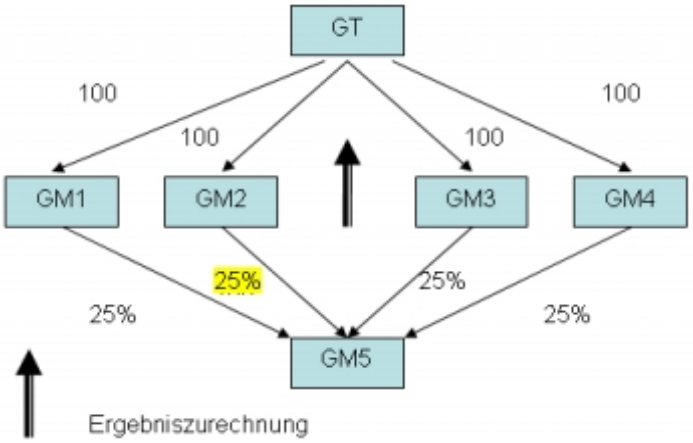
15.4.3.5 Mittelbare Beteiligung über zwei oder mehrere Gruppenmitglieder

1045

§ 9 Abs. 4 dritter Teilstrich KStG 1988 stellt einerseits klar, dass die finanzielle Verbindung auch über mehrere mittelbare Beteiligungen hergestellt werden kann (siehe Rz 1047 bis Rz 1050), erweitert aber auch die Herstellung der finanziellen Verbindung dahingehend, dass das Erfordernis einer unmittelbaren Beteiligung bei mehreren mittelbaren Beteiligungen entfällt.

Beispiel:

Der Gruppenträger ist an vier Gruppenmitgliedern (GM1 bis GM4) zu je 100% beteiligt, die vier Gruppenmitglieder sind ihrerseits an einer Körperschaft (GM5) zu je 25% beteiligt. Der Gruppenträger ist an GM5 mittelbar ausreichend finanziell verbunden.



15.4.3.6 Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) mit oder ohne einer unmittelbaren Beteiligung

1046

Die ausreichende finanzielle Verbindung kann auch durch die Kombination von mehreren mittelbaren Beteiligungen unterschiedlicher Art mit oder ohne eine unmittelbare Beteiligung erreicht werden.

Beispiele:

a) Die GmbH-A ist an der GmbH-B unmittelbar zu 10% und mittelbar über eine 100-prozentige Kommanditbeteiligung zu 40% und über eine von der 60-prozentigen Tochter-GmbH-C gehaltene 50-prozentige Beteiligung ausreichend beteiligt.

b) Die GmbH-A ist an der GmbH-B mittelbar über eine 100-prozentige Kommanditbeteiligung zu 50% und über eine von der 60-prozentigen Tochter-GmbH-C gehaltene 25-prozentige Beteiligung ausreichend beteiligt.

15.4.3.7 Ausschließliche Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft

15.4.3.7.1 Unmittelbare Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft

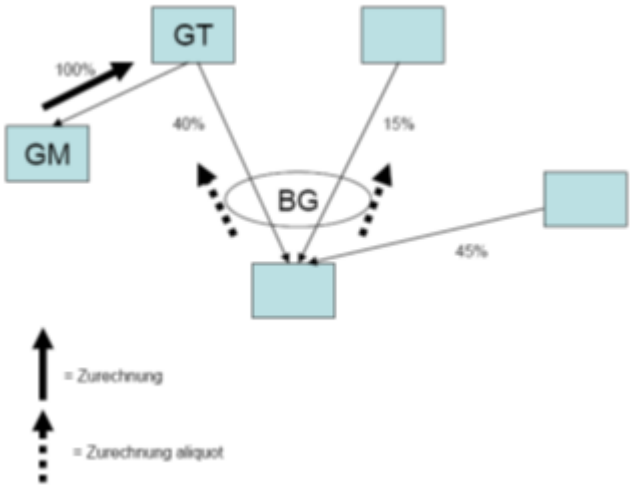
1047

Die finanzielle Verbindung kann auch über eine Beteiligungsgemeinschaft hergestellt werden (siehe Rz 1026 ff).

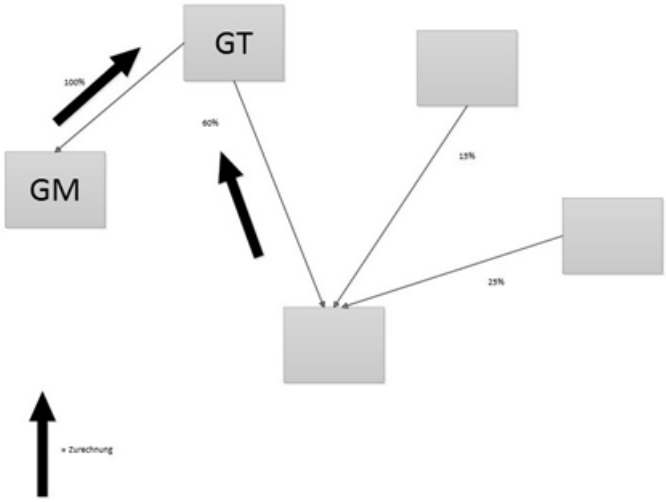
Dabei muss ein Mitbeteiligter ("Hauptbeteiligter") zumindest 40% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten der Beteiligungskörperschaft besitzen und jeder weitere Mitbeteiligte ("Minderbeteiligter") zumindest 15%. Eine Beteiligungsgemeinschaft kann daher maximal fünf Mitbeteiligte umfassen.

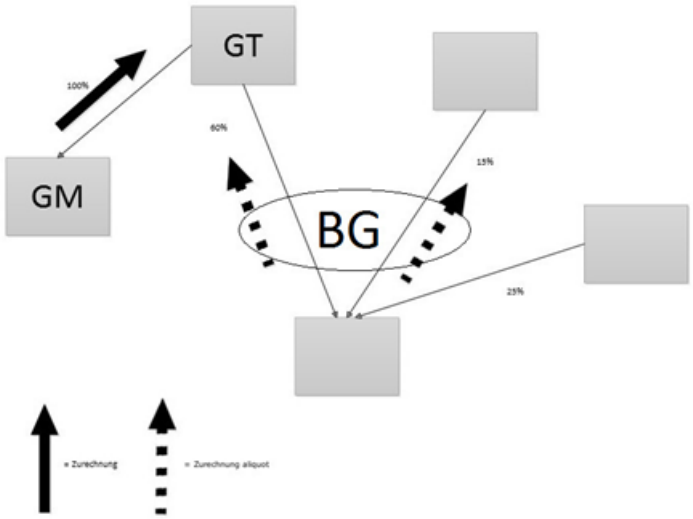
Beispiel:

Ein Gruppenträger hält 40% der Anteile an einer Beteiligungskörperschaft. Durch die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft mit der zu 15% beteiligten Körperschaft kann die Zielkörperschaft in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Ohne Beteiligungsgemeinschaft ist die Einbeziehung der Zielkörperschaft mangels ausreichender finanzieller Verbindung nicht möglich. Die zu 45% an der Zielkörperschaft beteiligte Körperschaft könnte ebenfalls an der Beteiligungsgemeinschaft teilnehmen, nimmt aber - aus welchen Gründen auch immer - nicht teil.



Eine Beteiligungsgemeinschaft kann auch dann (zB zwecks Firmenwertabschreibung, siehe Rz 1110 bis Rz 1143) gebildet werden, wenn auch ohne Beteiligungsgemeinschaft die ausreichende finanzielle Verbindung vorliegt. Im folgenden Beispiel ist der Gruppenträger bereits ausreichend zu 60% an der Zielkörperschaft beteiligt; die Zielkörperschaft kann daher mit oder ohne Beteiligungsgemeinschaft in die Unternehmensgruppe einbezogen werden.





1048

Kommen aufgrund der Höhe der Kapitalbeteiligung sowie der Stimmrechte an der Beteiligungskörperschaft, die im Wege einer Beteiligungsgemeinschaft in die Gruppe einbezogen werden soll, zwei der Beteiligten als Hauptbeteiligte in Betracht, ist derjenige der beiden Beteiligten als Hauptbeteiligter anzusehen, der beide Voraussetzungen in einem höheren Prozentausmaß erfüllt.

Beispiel:

a) Die A-GmbH ist zu 45% und die B-GmbH mit 55% am Kapital an der C-GmbH beteiligt, wobei die A-GmbH über 60% und die B-GmbH über 40% der Stimmrechte verfügt.

Die A-GmbH ist als Hauptbeteiligte anzusehen, weil sie beide Voraussetzungen insgesamt in einem höheren Ausmaß erreicht (45% mal 60% = 27%, bezogen auf beide Parameter zusammen gegenüber 22%).

b) Die A-GmbH ist mit 40% und die B-GmbH mit 60% an der C-GmbH beteiligt, wobei die A-GmbH über 84% der Stimmrechte und die B-GmbH über 16% der Stimmrechte verfügt.

Nur die A-GmbH und nicht die B-GmbH kann Hauptbeteiligte sein, weil die B-GmbH zwar eine ausreichende Kapitalbeteiligung innehat, dies aber nicht auf deren Stimmrechte an der C-GmbH zutrifft.

Erfüllen beide Beteiligte auch nach Durchrechnen die Voraussetzungen im gleichen Ausmaß, können die Beteiligten im Rahmen des Gruppenantrags wählen, welcher der beiden Hauptbeteiligter ist.

15.4.3.7.2 Mittelbare Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft

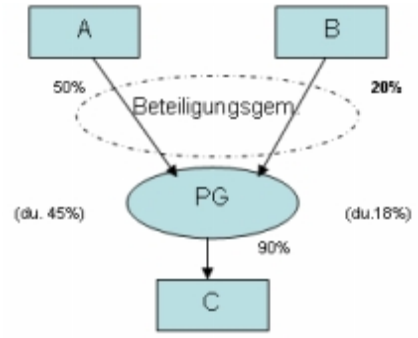
1049

Da eine Beteiligungsgemeinschaft als solche einer einzelnen (ausreichend beteiligten) Körperschaft gleichgestellt ist, kann die Beteiligungsgemeinschaft auch mittelbar durch eine ausreichende Beteiligung an einer Personengesellschaft gebildet werden. Mittelbar

durchgerechnet muss dafür ein Beteiligungspartner zu mindestens 40%, jeder weitere zu mindestens 15% an der einzubeziehenden Körperschaft beteiligt sein. Die für die Stimmrechtsmehrheit idR erforderliche Mehrheitsbeteiligung an der Personengesellschaft (siehe Abschnitt 15.4.3.2) ist nicht individuell auf den Hauptbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft, sondern auf die Mitbeteiligten zu beziehen.

Beispiel:

GmbH A ist zu 50% Mitunternehmer an einer Personengesellschaft, GmbH B ist Mitunternehmer zu 20%; die Personengesellschaft hält ihrerseits 90% der Anteile an der GmbH C. Da A und B mittelbar an C ausreichend beteiligt sind (durchgerechnet zu 45% und 18%), können sie eine Beteiligungsgemeinschaft bilden und GmbH C in die Unternehmensgruppe einbeziehen.



Sollte im Beispiel A an Gruppenmitglied C darüber hinaus auch unmittelbar zu zB 5% beteiligt sein, sind diese 5% verpflichtend im Gruppenantrag anzuführen, bei der Ergebnisaufteilung zwischen A und B zu berücksichtigen und der durchgerechneten Beteiligung von A in Höhe von 45% hinzu zu zählen (der Aufteilungsschlüssel zwischen A und B ergibt sich dann aus dem Verhältnis 50% zu 18%).

1050

Die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft ist auch möglich, wenn ein Mitbeteiligter unmittelbar und ein Mitbeteiligter mittelbar an der einzubeziehenden Körperschaft ausreichend beteiligt ist.

Beispiel:

Der Gruppenträger A ist an einer Zielkörperschaft C unmittelbar zu 40% beteiligt. Eine GmbH B ist zu 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 60% der Anteile an der Zielkörperschaft C hält (mittelbar durchgerechnet ist B an C daher zu 36% beteiligt). A und B können eine Beteiligungsgemeinschaft bilden und damit die Zielkörperschaft C in die Unternehmensgruppe einbeziehen.

15.4.3.8 Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft

1051

Diese Kombination kann auch 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.

15.4.3.9 Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft

1052

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

15.4.3.10 Mittelbare Beteiligung über ausländische Gesellschaften

1053

Ausländische Gruppenmitglieder dürfen im Ausmaß von über 50% am Nennkapital und an den Stimmrechten ausschließlich mit übergeordneten inländischen Gruppenmitgliedern bzw. dem Gruppenträger finanziell verbunden sein. Bis zum Ausmaß von höchstens 50% dürfen ausländische Gruppenmitglieder untereinander verbunden sein (siehe Rz 1020). Hinsichtlich der mittelbaren Herstellung der finanziellen Verbindung ergeben sich bei ausländischen Gesellschaften keine Einschränkungen. Die finanzielle Verbindung nach § 9 Abs. 4 dritter Teilstrich KStG 1988 kann daher auch mittelbar über eine (mehrere) ausländische Mitgliedskörperschaft(en) hergestellt werden.

Beispiel:

Der Gruppenträger ist an einem ausländischen Gruppenmitglied zu 100% und an einer ausländischen Kapitalgesellschaft zu 40% beteiligt. Ist das ausländische Gruppenmitglied zu mehr als 10% und zu höchstens 50% an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, kann die ausländische Kapitalgesellschaft auf Grund der ausreichenden (unmittelbaren und mittelbaren) finanziellen Verbindung in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Wäre das ausländische Gruppenmitglied zu mehr als 50% an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, läge eine ausreichende, aber die Mitgliedschaft gemäß § 9 Abs. 2 KStG 1988 ausschließende finanzielle Verbindung vor. Dasselbe gilt auch, wenn es sich bei der einzubeziehenden Zielkörperschaft um eine inländische Kapitalgesellschaft handelt.

1054

Die für die Gruppenbildung notwendige finanzielle Verbindung kann auch mittelbar über eine (mehrere) ausländische(n) Personengesellschaft(en) hergestellt werden, sofern diese mit einer inländischen Personengesellschaft vergleichbar ist (sind). Ist daher zB der Gruppenträger an einer ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar zu 40% und mittelbar über eine ausländische Personengesellschaft zu 15% beteiligt, kann die ausländische Kapitalgesellschaft in die Unternehmensgruppe einbezogen werden.

Ist ein ausländisches Gruppenmitglied umgekehrt Mitunternehmer einer ausländischen Personengesellschaft, sind das Ergebnis beim ausländischen Gruppenmitglied sowie ein sich nach Umrechnung ergebendes negatives Gesamtergebnis in der Unternehmensgruppe entsprechend zu berücksichtigen. Sollte die ausländische Personengesellschaft, an der das ausländische Gruppenmitglied beteiligt ist, in ihrem Vermögen eine Beteiligung an einer weiteren ausländischen Kapitalgesellschaft aufweisen, kann diese nicht Gruppenmitglied sein.

15.5 Dauer der finanziellen Verbindung

15.5.1 Allgemeines

1055

Die finanzielle Verbindung von mehr als 50% (siehe Rz 1033 f) muss nach § 9 Abs. 5 KStG 1988 während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweils einzubeziehenden Gruppenmitglieds vorliegen. Besteht diese finanzielle Verbindung an einer Körperschaft an einem Tag im Wirtschaftsjahr nicht, kann die Körperschaft (für das betreffende Wirtschaftsjahr) nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Der Anteilserwerb am ersten Tag des Wirtschaftsjahres der erworbenen Körperschaft bzw. die Anteilsübertragung nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft erfüllen die Voraussetzungen der vollen Zugehörigkeit. Wird daher die finanzielle Verbindung zB erst einen Tag nach Beginn eines Wirtschaftsjahres begründet (bei Regelbilanzstichtag der Zielkörperschaft daher am 2. Jänner) oder vor Ablauf des Wirtschaftsjahres der Körperschaft beendet, ist die Gruppenmitgliedschaft sowie die Ergebniszurechnung (siehe Rz 1059 bis Rz 1105) für das betreffende Wirtschaftsjahr nicht möglich. Im Falle einer unterjährigen Neugründung einer Körperschaft muss die finanzielle Verbindung über das gesamte Rumpfwirtschaftsjahr gegeben sein.

Die Herstellung der finanziellen Verbindung erfolgt durch die Anschaffung der Beteiligung. Die Anschaffung und die Veräußerung sind nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu verstehen. Bei der Anschaffung kommt es daher auf den Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums an (siehe Rz 1117). Dies wird idR jener Zeitpunkt sein, der im

Kaufvertrag als Wirksamkeitszeitpunkt vorgesehen ist; dieser Zeitpunkt kann auch in der Zukunft liegen (zB "mit Ablauf des Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft").

15.5.2 Rückwirkender Anteilserwerb

1056

Im Gegensatz zum Rückwirkungsverbot des allgemeinen Steuerrechtes gelten auch bei der Unternehmensgruppe die in Zusammenhang mit Umgründungen bestehenden Rückwirkungsfiktionen für die zeitliche Beurteilung des Beteiligungserwerbs.

Beispiel:

Die Einbringung einer dem Einbringenden am 31.12.00 zuzurechnenden Beteiligung an einer zum 31.12. bilanzierenden Gesellschaft zum 31.12.00 gibt der übernehmenden Körperschaft die Möglichkeit, ab dem Jahr 01 mit der erworbenen Gesellschaft eine Gruppe zu bilden. Erfolgt die Einbringung der Beteiligung zum 1.1.01, ist die Gruppenbildung nicht für 01, sondern erst ab dem Jahr 02 möglich, da der Beteiligungserwerb nach § 18 Abs. 1 UmgrStG am 2.1.01 erfolgt.

Dies gilt auch dann, wenn die rückwirkende Einbringung der Beteiligung in eine neu gegründete übernehmende Körperschaft erfolgt.

15.5.3 Dauer der finanziellen Verbindung bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft

1057

Bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft ist betreffend des ununterbrochenen Beteiligungsbesitzes an der Zielkörperschaft nicht auf den Zeitpunkt der Bildung der Beteiligungsgemeinschaft abzustellen, sondern auf die Beteiligungen der Mitbeteiligten an der Zielkörperschaft. Erfüllen die Mitbeteiligten die Beteiligungsvoraussetzungen, kann die Beteiligungsgemeinschaft bis zur Unterfertigung des Gruppenantrags gebildet werden (siehe jedoch zur Übergangsregelung für zum 30. Juni bestehende Beteiligungsgemeinschaften Rz 1017).

Beispiel:

An der GmbH-C (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) sind die GmbH-A mit 40% und die GmbH-B mit 15% beteiligt. Am 1.7.01 wird eine Beteiligungsgemeinschaft vereinbart. Eine Unternehmensgruppe A und C bzw. B und C ist für das Jahr 01 gegeben, wenn die Beteiligungen von A und von B an der GmbH-C am 1.1.01 bestanden haben und bis 31.12.01 bestehen.

Hinsichtlich der Veränderung von Beteiligungsgemeinschaften siehe Rz 1590 bis Rz 1592.

15.5.4 Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe

1058

Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe (wie Umgründungen oder Beteiligungsveräußerungen) ändern nichts am ununterbrochenen zeitlichen Fortbestand der

Unternehmensgruppe, sofern die finanzielle Verbindung in der Gruppe erhalten bleibt. Dies gilt auch für den Fall, dass der Gesellschafterwechsel während des Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft erfolgt.

Beispiele:

a) Veräußerung: Der Gruppenträger A hält 100% der Anteile an den Gruppenmitgliedern GM1 und GM2; GM1 hat seinerseits 100% der Anteile an GM3 und veräußert diese an GM2. Die Veräußerung ändert an der bestehenden Gruppe als solcher nichts (nur der Gruppenaufbau hat sich geändert).

b) Verschmelzung: In einer aus den jeweils zu 100% verbundenen Körperschaften A bis D bestehenden Unternehmensgruppe wird die Tochtergesellschaft B auf die Enkelgesellschaft C verschmolzen. Die nunmehr verbundenen Körperschaften A, C und D ändern an der bestehenden Gruppe als solcher nichts.

c) Umwandlung: In einer Unternehmensgruppe ist der Gruppenträger A zu 60% an der Gesellschaft B und diese zu 100% an der Gesellschaft C beteiligt. B wird errichtend auf die B-OG umgewandelt. A ist nunmehr mittelbar zu 60% an C beteiligt, sodass die Unternehmensgruppe zwischen A und C weiter besteht.

d) Einbringung: In einer aus der Muttergesellschaft A und ihren jeweils 100-prozentigen Tochtergesellschaften B und C bestehenden Unternehmensgruppe (Wirtschaftsjahr ist jeweils das Kalenderjahr) bringt A ihre Beteiligung an C zum 30.6. eines Jahres in die B ein. Obwohl A an C nur bis 30.6. beteiligt ist und die übernehmende B erst am 1.7. an C beteiligt ist und damit die Beteiligung an C nicht das gesamte Wirtschaftsjahr von einer Körperschaft gehalten wird, führt dies zu keiner "Unterbrechung" der Gruppenzugehörigkeit von C. Gleiches gilt auch im Falle einer Veräußerung der Beteiligung C durch A an B (siehe a).

Alle Umgründungstatbestände im Zusammenhang mit der Unternehmensgruppe sind im Lichte von § 9 Abs. 5 KStG 1988 zu würdigen (siehe UmgrStR 2002).

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).

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). Zwischen der übernehmenden Körperschaft – als neue Gruppenträgerin – und den Gruppenmitgliedern kann nach der Verschmelzung allenfalls eine neue Unternehmensgruppe gebildet werden. Dabei wird eine finanzielle Verbindung nach § 9 Abs. 5 dritter Satz KStG 1988 jedoch frühestens mit Ablauf des

Verschmelzungsstichtages begründet; eine vor dem Stichtag bestehende finanzielle Verbindung des Rechtsvorgängers wird nicht dem Rechtsnachfolger zugerechnet (VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0029).

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).

Eine errichtende Umwandlung eines Gruppenmitglieds in eine GmbH & Co KG erfolgt grundsätzlich innerhalb der Unternehmensgruppe iSd § 9 Abs. 5 vierter Satz KStG 1988 und führt nicht zu einer (partiellen) Beendigung der Gruppe (VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0002).

15.6 Ergebniszurechnung

15.6.1 Allgemeines

1059

Nach § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 hat jedes Gruppenmitglied sein steuerliches Ergebnis (siehe Rz 1060 bis Rz 1105) zunächst unabhängig von anderen Gruppenmitgliedern zu ermitteln. Sodann wird das steuerliche Ergebnis dem am Gruppenmitglied finanziell ausreichend beteiligten (nächsthöheren) Gruppenmitglied (bzw. Gruppenträger) zugerechnet, bis beim Gruppenträger alle Ergebnisse zusammengefasst (und saldiert) der Besteuerung unterworfen werden. Die Ergebniszurechnung folgt immer der ausreichenden finanziellen Verbindung (siehe Rz 1033 bis Rz 1054). Die Ergebniszurechnung ist eine rein steuerliche. Auf Grund der Ergebniszurechnung unterbleibt bei den Gruppenmitgliedern eine Besteuerung. Das in der Körperschaftsteuererklärung erklärte Einkommen des Gruppenmitglieds wird mittels Bescheides (siehe Rz 1591 bis Rz 1600) festgestellt und geht in die Gruppenverrechnung ein.

15.6.2 Unbeschränkt steuerpflichtige inländische Gruppenmitglieder

15.6.2.1 Einkommen des Gruppenmitglieds

15.6.2.1.1 Allgemeines

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 1988 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 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.

15.6.2.1.2 Einkommensquellen der Beteiligungskörperschaft

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. 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).

Im Falle der Liquidation eines Gruppenmitglieds sind dessen Abwicklungsergebnisse nicht dem Gruppenträger zuzurechnen, weil die Gruppenbesteuerung dem Ausgleich der Gewinne und Verluste werbender Körperschaften dient und die Verrechnung von Abwicklungsergebnissen mit operativen Ergebnissen diesem Zweck nicht entspricht (VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009-6, Ro 2017/13/0010). Dementsprechend ist das Abwicklungsergebnis der in Liquidation befindlichen Körperschaft außerhalb der Gruppe gesondert zu veranlagen. Es ist davon auszugehen, dass das Gruppenmitglied bei Abschluss der Liquidation aus der Unternehmensgruppe ausscheidet. Daraus ergeben sich folgende praktische Auswirkungen:

- Bei der Mindestdauer iSd § 9 Abs. 10 KStG 1988 ist der Liquidationszeitraum zu berücksichtigen (siehe dazu Rz 1593).
- Bei ausländischen Gruppenmitgliedern ist die Nachversteuerung der zugerechneten Verluste im Jahr des Ausscheidens vorzunehmen (siehe dazu näher Rz 1095).

Zu Gruppenmitgliedern in Liquidation, die bereits bis zum 30.09.2019 einen Auflösungstatbestand verwirklicht haben, siehe aber Rz 1591b.

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

15.6.2.1.3 Sonderausgaben

1062

Da der Jahresverlust, den ein Gruppenmitglied erleidet, der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zugerechnet wird, können sich beim Gruppenmitglied während der Gruppenzugehörigkeit keine vortragsfähigen Verluste iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ergeben. Das Gruppenmitglied kann nur vortragsfähige Verluste aus der Zeit vor dem Eintritt in die Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) besitzen oder solche auf Grund einer Umgründung iSd UmgrStG als übernehmende Körperschaft (Außergruppenverluste) erhalten (siehe dazu Rz 1060 sowie 1071).

1063

Da in der Unternehmensgruppe allgemeines Ertragsteuerrecht zur Anwendung kommt, sind auch der Manteltatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 und die vergleichbaren umgründungssteuerrechtlichen Bestimmungen innerhalb der Gruppe anzuwenden. Kommt es im Zusammenhang mit der Einbeziehung eines neuen Gruppenmitglieds zu einem Mantelkauf, geht bei diesem die Vortragsfähigkeit der Verluste verloren.

15.6.2.2 Zurechnung bei unmittelbarer finanzieller Verbindung

1064

Das vom Gruppenmitglied (Beteiligungskörperschaft) ermittelte Einkommen ist dem am Gruppenmitglied ausreichend finanziell verbundenen Gruppenmitglied (beteiligte Körperschaft) bzw. dem Gruppenträger in voller Höhe zuzurechnen.

15.6.2.3 Zurechnung bei mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft

1065

Die Einkommenszurechnung erfolgt immer zu jenem Gruppenmitglied (bzw. zum Gruppenträger), das ausreichend finanziell verbunden ist. Dies gilt auch dann, wenn die finanzielle Verbindung mittelbar über eine (oder mehrere) Personengesellschaft(en) außerhalb einer Beteiligungsgemeinschaft hergestellt wird (siehe Rz 1038 bis Rz 1054).

1066

Die an der Personengesellschaft beteiligten Nichtmitglieder der Unternehmensgruppe können an der Einkommenszurechnung nicht partizipieren. Es wird das gesamte Einkommen der Beteiligungskörperschaft der mittelbar über die Personengesellschaft ausreichend finanziell beteiligten Körperschaft zugerechnet. Alle übrigen Gesellschafter der Personengesellschaft nehmen an der Ergebnisverteilung des Einkommens der Beteiligungskörperschaft im Rahmen des Gruppenbesteuerungsregimes nicht teil. Die Gewinnermittlung und die Gewinnverteilung der Personengesellschaft auf die Gesellschafter bleiben von der Gruppe unberührt. Bei natürlichen Personen als Gesellschafter der Personengesellschaft kann im Rahmen der Gewinnfeststellung nur eine offene oder verdeckte Ausschüttung der Beteiligungskörperschaft oder eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der in der Gruppe befindlichen Gesellschaft steuerwirksam sein. Bei nicht zur Unternehmensgruppe gehörenden Körperschaften als Gesellschafter der Personengesellschaft fällt eine Ausschüttung unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 und ist der Aufwand aus einer vorzunehmenden Teilwertabschreibung steuerwirksam, die Siebentelverteilung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 kommt zur Anwendung. Auch in den Fällen der Beteiligung einer Person als atypisch stiller Gesellschafter am Unternehmen eines Gruppenmitglieds (siehe Rz 1040) ist das Ergebnis des in die stille Mitunternehmerschaft übertragenen Betriebes dem Gruppenmitglied nach Maßgabe seiner Beteiligung zuzurechnen, während ihm das Einkommen der Beteiligungskörperschaft unmittelbar zur Gänze zuzurechnen ist. Dem stillen Mitunternehmer ist allenfalls eine offene oder verdeckte Ausschüttung oder eine Einlagenrückzahlung der Beteiligungskörperschaft quotal zuzurechnen.

Beispiel:

An der X-KG sind das Gruppenmitglied A zu 75% und die gruppenfremde Person B zu 20% als Kommanditisten und die X-GmbH zu 5% als Komplementär beteiligt. Die KG hält eine 75-prozentige Beteiligung an der Z-GmbH, die infolge der mittelbaren ausreichenden Beteiligung Gruppenmitglied, dh. Beteiligungskörperschaft zum beteiligten Gruppenmitglied A ist.

Die KG erzielt im Jahre 01 einen steuerlichen Gewinn von 1.000, in dem eine offene Ausschüttung der Z-GmbH in Höhe von 100 enthalten ist. Die Z-GmbH hat 01 ein Einkommen von 1.200 erzielt.

Bei der Gewinnfeststellung der X-KG entfällt auf A ein Gewinnanteil von 750, der um die anteilige Ausschüttung in Höhe von 75 zu vermindern ist und daher von A mit 675 in die Einkommensermittlung einzubeziehen ist. Daneben wird A das Einkommen der Z-GmbH in Höhe von 1.200 zugerechnet.

B und die X-GmbH haben die auf sie entfallenden Gewinntangenten zu erklären, die Zurechnung des Einkommens der Z-GmbH an A berührt diese beiden nicht.

1067

Auch in den Fällen der Beteiligung einer Person als atypisch stiller Gesellschafter am Unternehmen eines Gruppenmitglieds (siehe Abschnitt 15.4.3.2.2) ist das Ergebnis des in die stille Mitunternehmerschaft übertragenen Betriebes dem Gruppenmitglied nach Maßgabe seiner Beteiligung zuzurechnen, während ihm das Einkommen der Beteiligungskörperschaft unmittelbar zur Gänze zuzurechnen ist. Dem stillen Mitunternehmer ist allenfalls eine offene oder verdeckte Ausschüttung oder eine Einlagenrückzahlung der Beteiligungskörperschaft quotal zuzurechnen.

Beispiel:

Die natürlichen Personen B, C, D und E haben sich mit Geldeinlagen am Unternehmen des Gruppenmitglieds A atypisch still beteiligt. Steuerlich ist damit eine Mitunternehmerschaft zwischen A bis E entstanden, bei der A seinen Betrieb als Sacheinlage übertragen hat (Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG). Zum Betriebsvermögen von A bzw. nunmehr der stillen Mitunternehmerschaft gehört die 100-prozentige Beteiligung an der F-GmbH. Auf Grund der 60-prozentigen Beteiligung von A an der stillen Mitunternehmerschaft gehört die F-GmbH auch nach dem Zusammenschluss der Unternehmensgruppe an.

B, C, D und E nehmen quotal am steuerlichen Ergebnis des Unternehmens teil, A wird ebenfalls die der 60-prozentigen Beteiligung entsprechende Tangente zugerechnet. Der Verlust der F-GmbH wird A zu 100% zugerechnet, B, C, D und E sind davon nicht berührt. Eine in der stillen Mitunternehmerschaft vorgenommene sachlich begründete Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der F-GmbH wirkt sich bei den natürlichen Personen quotal steuerwirksam aus, bei A liegt eine steuerneutrale Abschreibung vor, die allerdings den auf A entfallenden Buchwertanteil absenkt.

15.6.2.4 Zurechnung bei mittelbarer Beteiligung über Gruppenmitglieder

1068

Ebenso erfolgt bei mittelbarer Beteiligung über ein (mehrere) Gruppenmitglied(er) (siehe Rz 1045) die Einkommenszurechnung an das finanziell ausreichend beteiligte Gruppenmitglied

(bzw. den Gruppenträger), weil das die maßgebende Beteiligung vermittelnde Gruppenmitglied selbst nicht maßgebend beteiligt sein kann.

Beispiel:

Der Gruppenträger ist an vier Gruppenmitgliedern (GM1 bis GM4) zu je 100% beteiligt, die vier Gruppenmitglieder sind ihrerseits an einer Körperschaft (GM5) zu je 25% beteiligt (Graphik oben Rz 1045). Der Gruppenträger ist an GM5 mittelbar ausreichend finanziell verbunden und erhält das Einkommen von GM5 zugerechnet, auch wenn es an einer unmittelbaren Beteiligung des Gruppenträgers fehlt.

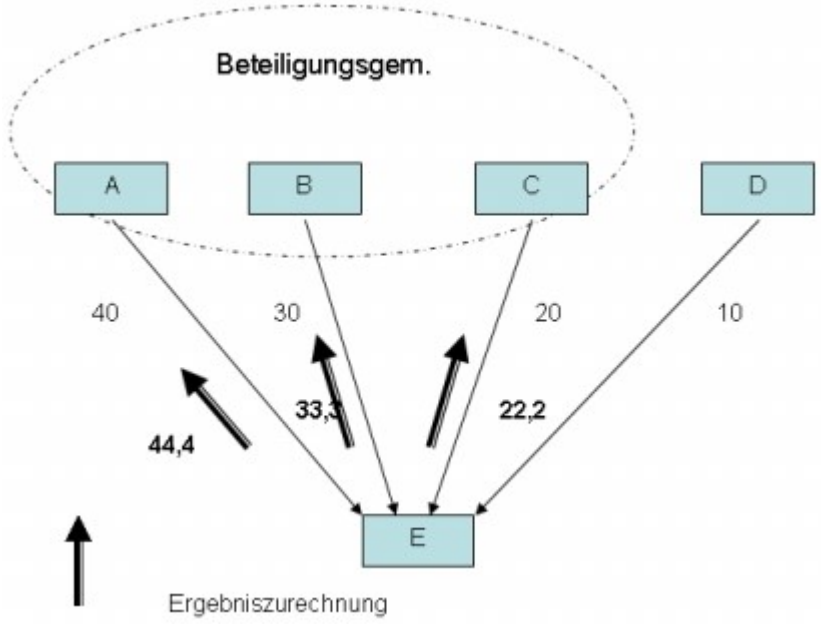
15.6.2.5 Zurechnung bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft

1069

Bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft erhält auch diese als solche das gesamte Einkommen der inländischen Beteiligungskörperschaft. Dieses Einkommen ist in der Beteiligungsgemeinschaft unter den Mitbeteiligten entsprechend der Beteiligungsverhältnisse aufzuteilen.

Beispiel:

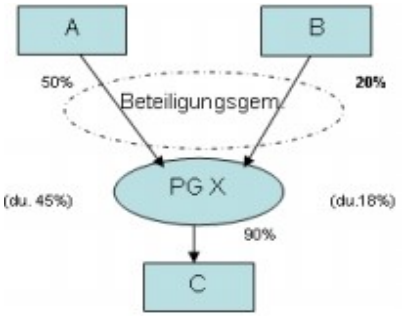
Die Kapitalgesellschaften A, B, C und D sind an der einzubeziehenden Zielkörperschaft E zu 40%, 30%, 20% und 10% beteiligt. A, B und C syndizieren sich, bilden eine Beteiligungsgemeinschaft und beziehen E in die Unternehmensgruppe ein (D kann mangels ausreichender Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft nicht teilhaben). Das von E in weiterer Folge der Beteiligungsgemeinschaft zugerechnete Einkommen wird in der Beteiligungsgemeinschaft entsprechend der Beteiligungsverhältnisse von A, B und C aufgeteilt. Die Aufteilung bezieht sich auf eine Beteiligungssumme von 90%. A erhält daher rund 44,4%, B 33,3% und C 22,3% des Einkommens von E zugerechnet.



Beispiel:

An der operativ tätigen Personengesellschaft X sind die GmbH A zu 50% und die GmbH B zu 20% beteiligt, die Personengesellschaft hält ihrerseits 90% der Anteile an der GmbH C. A und B sind an C jeweils mittelbar nicht ausreichend beteiligt

(durchgerechnet zu 45% und 18%). Sie bilden daher eine Beteiligungsgemeinschaft und beziehen GmbH C in die Unternehmensgruppe ein.



Das gesamte Einkommen von C wird der Beteiligungsgemeinschaft zugerechnet und innerhalb der Beteiligungsgemeinschaft auf A und B im Verhältnis der durchgerechneten Beteiligungsverhältnisse von 45% zu 18% aufgeteilt.

Variante:

Sollte im Beispiel A an Gruppenmitglied C darüber hinaus auch unmittelbar zu zB 5% beteiligt sein, so sind auch diese 5% bei der Ergebnisaufteilung zwischen A und B zu berücksichtigen und der durchgerechneten Beteiligung von A in Höhe von 45% hinzuzuzählen (der Aufteilungsschlüssel zwischen A und B ergibt sich dann aus dem Verhältnis von 50% zu 18%).

15.6.2.6 Ergebniszurechnung bei unterjähriger Änderung der Beteiligungsverhältnisse in einer Beteiligungsgemeinschaft

1070

Bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft ist das der Beteiligungsgemeinschaft zugerechnete Einkommen auf die Mitbeteiligten entsprechend der Beteiligungsverhältnisse aufzuteilen.

Ist im Falle einer Zweiergemeinschaft zB eine Körperschaft A zu 60%, die Körperschaft B zu 15% an der Körperschaft C beteiligt, und bilden A und B eine Beteiligungsgemeinschaft, beträgt der Aufteilungsschlüssel zwischen A und B 4:1, sodass A 80% und B 20% des Ergebnisses von C zugerechnet bekommt. Ändert sich das Beteiligungsverhältnis, ändert sich auch der Aufteilungsschlüssel.

Veräußert zB A an B unterjährig 15%, ist A nur mehr zu 45% und B zu 30% an C beteiligt. Da es allerdings für die Ergebniszurechnung immer auf den ganzjährig gehaltenen "Beteiligungsprozentsatz" ankommt, ist im Veräußerungsjahr A dauerhaft zu 45%, B zu 15% an C beteiligt. Für das Veräußerungsjahr ergibt sich daher ein Aufteilungsschlüssel von 3:1 und erst für das Folgejahr ein Aufteilungsschlüssel von 3:2, sofern es im Folgejahr zu keiner weiteren Änderung des Beteiligungsverhältnisses kommt.

Das Verhältnis von 3:2 bereits im Veräußerungsjahr wäre nur bei einer Veräußerung bzw. Anschaffung am ersten Tag des Wirtschaftsjahres der Körperschaft C gegeben, wobei

hinsichtlich der zeitlichen Erfassung auch die Wirtschaftsjahre der Körperschaften A und B zu beachten sind.

Beispiel:

Die in der Beteiligungsgemeinschaft hauptbeteiligte Körperschaft A (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) veräußert mit Wirkung zum 1.7.01 von ihrer 60-prozentigen Beteiligung an der Körperschaft C (Wirtschaftsjahr = 1.7. bis 30.6.) 15%-Punkte an die minderbeteiligte Körperschaft B (Wirtschaftsjahr = 1.6. bis 31.5.), die damit ihre Beteiligung an der Körperschaft C von 30% auf 45% aufstockt. Das steuerliche Ergebnis des mit 30.6.01 endenden Wirtschaftsjahres von C ist A und B im Verhältnis von 2:1 zuzurechnen, wobei der Anteil für A im Kalenderjahr 01 und der Anteil für B im Kalenderjahr 02 zu erfassen ist.

Besteht eine Beteiligungsgemeinschaft aus drei Beteiligten, ist der Dritte Nutznießer einer unterjährigen Beteiligungsveräußerung.

Beispiel:

A ist zu 40%, B zu 30% und C zu 20% an D beteiligt; A, B und C bilden eine Beteiligungsgemeinschaft. Veräußert nun B an C unterjährig 10%, sind B und C im Veräußerungsjahr ganzjährig nur jeweils zu 20% an D beteiligt und A erhält im Veräußerungsjahr 50% des Ergebnisses von D, weil sich für das Veräußerungsjahr ein Aufteilungsschlüssel von 4:2:2 ergibt (im Folgejahr beträgt der Aufteilungsschlüssel 4:2:3). Das "Verschieben" eines Beteiligungsanteils unter den beiden Minderbeteiligten führt im Veräußerungsjahr beim Hauptbeteiligten zu einer höheren Ergebniszurechnung.

15.6.3 Vor- und Außergruppenverluste

15.6.3.1 Allgemeines

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. 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, Ro 2015/13/0024).

Vorgruppen- und Außergruppenverluste von Gruppenmitgliedern sind im höchstmöglichen Ausmaß, also bis zur Höhe der eigenen (späteren) Gewinne des jeweiligen Gruppenmitglieds zu verrechnen (VwGH 21.3.2018, Ro 2017/13/0002). 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 vereinigtes Einkommen von -10.000 zuzurechnen.

15.6.3.2 Umgründungsbedingter Verlustvortragsübergang in der Unternehmensgruppe

1072

Siehe UmgrStR 2002

15.6.4 Anrechnung ausländischer Quellensteuern

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 sind auch inländische Zweigniederlassungen von beschränkt steuerpflichtigen Gruppenträgern.

Bei DBA mit Befreiungsmethode sind die Gewinnteile, 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). Der Abzug von Vor- bzw. Außergruppenverlusten hat dabei auch hier im höchstmöglichen Ausmaß (bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds) zu erfolgen (VwGH 21.3.2018, Ro 2017/13/0002).
- 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.

15.6.5 Steuerumlagen

1074

Nach § 9 Abs. 8 dritter Teilstrich KStG 1988 hat der Gruppenantrag eine Erklärung über eine Steuerausgleichsvereinbarung zu enthalten (siehe Rz 1587). Das Konzept der Gruppenbesteuerung macht Steuerumlagen im Regelfall bereits aus zivil- und gesellschaftsrechtlicher Sicht erforderlich. Steuerumlagen zum Zwecke des Ausgleichs der körperschaftsteuerlichen Wirkungen, die sich aus der Zurechnung der steuerlichen Ergebnisse der Gruppenmitglieder an den Gruppenträger ergeben, sind bilanzwirksam aber steuerneutral. Ergebnisabführungsverträge, wie sie bei früheren Organkreisen noch bestehen, stellen ebenso wie neu abgeschlossene Ergebnisabführungsverträge einen Steuerausgleich dar. Sollte sich später (zB durch die Judikatur) die Unzulässigkeit einer ursprünglich als zweckmäßig erachteten Steuerausgleichsvereinbarung erweisen, berührt dies den Bestand der Unternehmensgruppe nicht, wenn spätestens innerhalb eines Jahres eine entsprechende Anpassung der Steuerausgleichsvereinbarung erfolgt.

15.6.6 Ausländische Gruppenmitglieder

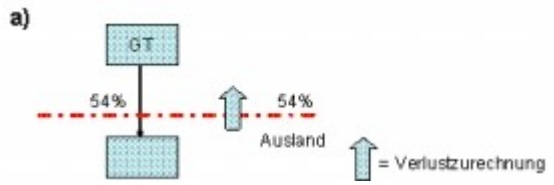
15.6.6.1 Allgemeines

1075

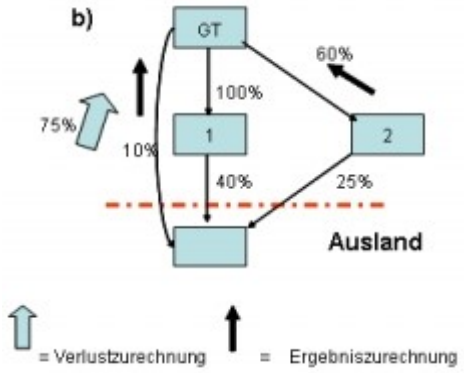
Die Unternehmensgruppe kann auch ausländische Gruppenmitglieder umfassen, die in einem Staat ansässig sind, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht (siehe Rz 1013a; zum ex lege Ausscheiden von am 28.2.2014 bestehenden Gruppenmitgliedern aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe mit 1.1.2015 siehe Rz 1013c). Da Gewinne ausländischer Gruppenmitglieder mangels Besteuerungsrechts nicht zugerechnet werden können, sind Verluste im Ausmaß aller unmittelbaren Beteiligungen von beteiligten Körperschaften oder/und des Gruppenträgers am ausländischen Gruppenmitglied dem finanziell ausreichend beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zuzurechnen (zum Ausmaß der Berücksichtigung des ausländischen Verlustes im Inland siehe Rz 1084). Der ausländische Verlust ist nach inländischem Steuerrecht gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln (Umrechnung).

Beispiel:

a) Der inländische Gruppenträger (GT) ist zu 54% an einer ausländischen Körperschaft (ansässig in einem Staat mit umfassender Amtshilfe) beteiligt. Das ausländische Gruppenmitglied erleidet einen Verlust von 1.200, der umgerechnet auf inländisches Recht einem Verlust von 1.000 entspricht. Der inländischen Körperschaft ist - entsprechend der Beteiligung - ein Verlust in Höhe von 540 zuzurechnen.



b) Die inländische beteiligte Körperschaft 1 ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft des Gruppenträgers (GT) und unmittelbar zu 40% an der ausländischen Körperschaft (ansässig in einem Staat mit umfassender Amtshilfe) beteiligt. Der Gruppenträger ist unmittelbar zu 10% an der ausländischen Körperschaft beteiligt. Weiters ist der Gruppenträger zu 60% an der inländischen Körperschaft 2 beteiligt, die ihrerseits zu 25% an der ausländischen Körperschaft beteiligt ist. 75% des Verlustes der ausländischen Körperschaft sind dem Gruppenträger zuzurechnen (siehe auch Rz 1076).



1076

Die Verlustzurechnung ist bei ausländischen Gruppenmitgliedern (im Beispiel oben) auf die unmittelbaren Beteiligungen eingeschränkt; rechnet man im Beispiel die unmittelbaren Beteiligungen am ausländischen Gruppenmitglied zusammen, ergibt das 75% (10% + 40% + 25%); 75% des Verlustes werden daher zugerechnet. Erhöht sich das Ausmaß der unmittelbaren Beteiligungen während des Wirtschaftsjahres des ausländischen Gruppenmitgliedes durch unterjährige Zukäufe, kann eine Zurechnung der Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds lediglich im Ausmaß des ganzjährig gehaltenen „Beteiligungsprozentsatzes" erfolgen (siehe analog dazu zur Ergebniszurechnung bei unterjähriger Änderung der Beteiligungsverhältnisse bei Beteiligungsgemeinschaften Rz 1070).

Im Falle einer mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft am ausländischen Gruppenmitglied ist diese mittelbare Beteiligung - wie auch bei inländischen Gruppenmitgliedern - durchgerechnet zu berücksichtigen.

Beispiel:

An der ausländischen X-GmbH sind das inländische Gruppenmitglied A unmittelbar mit 10% und die inländische AB-OG mit 90% beteiligt. Da A an der OG mit 75% beteiligt ist, liegt insgesamt eine Beteiligung von 77,5% (10% + 67,5%) vor.

1077

Die Verlustzurechnung vom ausländischen Gruppenmitglied erfolgt zu jenem inländischen Gruppenmitglied (bzw. zum Gruppenträger), das über die ausreichende finanzielle Verbindung von mehr als 50% verfügt. Da im (graphisch dargestellten) Beispiel weder Körperschaft 1 noch 2 am ausländischen Gruppenmitglied zu mehr als 50% beteiligt sind, erfolgt die Verlustzurechnung des ausländischen Gruppenmitglieds zum Gruppenträger (dieser ist unmittelbar und mittelbar über 1 und 2 ausreichend beteiligt). Erleidet nun das ausländische Gruppenmitglied einen nach inländischem Recht ermittelten Verlust in Höhe von 1.000, sind dem Gruppenträger 750 (75%) zuzurechnen (zum Ausmaß der Berücksichtigung des ausländischen Verlustes im Inland siehe Rz 1084).

1078

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.

15.6.6.2 Ermittlung des zuzurechnenden Verlustes

1079

Ab der Veranlagung 2012 sind gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 und den übrigen relevanten Bestimmungen des EStG 1988 und KStG 1988 zu ermitteln, können aber höchstens im Ausmaß des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes zugerechnet werden. Das auf österreichisches Steuerrecht umgerechnete Ergebnis wird daher mit dem ausländischen Verlust „gedeckelt". Das bedeutet:

- Zurechenbar ist höchstens der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust.
- Liegt nach ausländischem Steuerrecht ein Gewinn vor, erübrigt sich eine weitere Umrechnung; es kann zu keiner Verlustzurechnung kommen.

Beispiel:

Zur Unternehmensgruppe gehört das ausländische Gruppenmitglied X. Im Jahr 01 erwirtschaftet X nach österreichischem Steuerrecht einen Verlust von 50, nach dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates einen Gewinn in Höhe von 100, weil das ausländische Steuerrecht den Ansatz bestimmter Rückstellungen nicht zulässt. Aufgrund des „Verlustdeckels" können im Jahr 1 keine Verluste zugerechnet werden.

Fortsetzung:

Im Jahr 01 erwirtschaftet X nach österreichischem Steuerrecht einen Gewinn in Höhe von 30, nach dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates einen Verlust von 120, weil nun die nach österreichischem Recht rückzustellenden Aufwendungen schlagend werden. Da somit nach inländischem Steuerrecht kein Verlust vorliegt, kommt es auch im Jahr 02 zu keiner Verlustzurechnung.

1080

Die Zurechnung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder entspricht grundsätzlich der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach § 2 Abs. 8 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 187 ff; zu „Tax Holidays" siehe EStR 2000 Rz 211): Um Doppelverlustverwertungen zu vermeiden, erfolgt wie bei der regulären Nachversteuerung ausländischer Betriebsstättenverluste auch in der Unternehmensgruppe eine "Nachversteuerung" (nachträgliche Gewinnzurechnung siehe Rz 1086 ff), wenn im Ausland die ausländischen Verluste mit ausländischen Gewinnen verrechnet werden bzw. verrechnet werden könnten (Ermittlung nach ausländischem Recht). Durch das AbgÄG 2014 ergeben sich jedoch Unterschiede bei der Verlustberücksichtigung und Nachversteuerung zwischen ausländischen Betriebsstättenverlusten und Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder: Die Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste, die aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe stammen, ist – anders als bei der Gruppenbesteuerung – nach wie vor möglich (§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988; dazu EStR 2000 Rz 198), jedoch erfolgt eine zwingende Nachversteuerung spätestens drei Jahre nach deren Berücksichtigung, wenn bis dahin noch keine „reguläre" Nachversteuerung stattgefunden hat (§ 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988; dazu EStR 2000 Rz 212 ff).

1081

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 (dh. der konkreten ausländischen Steuerbilanz) heranzuziehen.

1082

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 (dh. 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.

1082a

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung ist ua. Folgendes zu berücksichtigen:

- Hinsichtlich ausländischer Betriebsstätten eines ausländischen Gruppenmitgliedes sind die Regelungen des § 2 Abs. 8 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 KStG 1988 und des § 10 KStG 1988 anzuwenden. Eine ausländische Betriebsstätte des ausländischen Gruppenmitgliedes liegt nur dann vor, wenn sich die Betriebsstätte weder in Österreich noch im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenmitgliedes befindet.
- Eine internationale Schachtelbeteiligung des ausländischen Gruppenmitgliedes im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 ist dann anzunehmen, wenn das Gruppenmitglied und ihre Tochterbeteiligung in unterschiedlichen Staaten ansässig sind. Die Option zur Steuerwirksamkeit der internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 kann vom unmittelbar in ausreichendem Ausmaß beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger nur dann ausgeübt werden, wenn die Beteiligung während des Bestehens der Unternehmensgruppe angeschafft wird.
- Es sind auch die Regelungen über abzugsfähige und nicht abzugsfähige Aufwendungen der §§ 11 und 12 KStG 1988 anzuwenden. Sollte die ausländische Körperschaft auf Grund einer nicht über 50-prozentigen Beteiligung an einer weiteren Körperschaft zur Gruppenzugehörigkeit dieser Körperschaft beitragen, bleiben Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an dieser Körperschaft bei der Verlustermittlung außer Ansatz.
- Die Geltendmachung von Forschungsprämien nach § 108c EStG 1988 kommt bei einem ausländischen Gruppenmitglied nicht zum Tragen, weil dieses als selbständige ausländische Rechtspersönlichkeit nicht dem österreichischen Steuerrecht unterliegt.

1083

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).

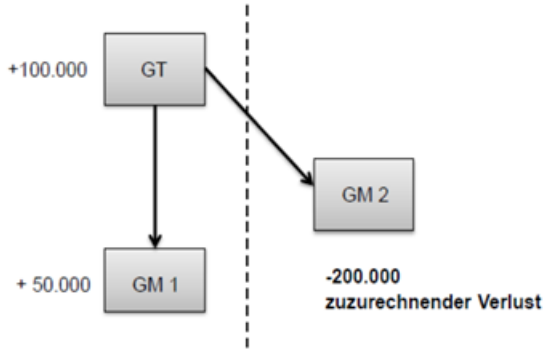
15.6.6.3 Ermittlung des berücksichtigbaren Verlustes

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 berücksichtigbaren 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 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:



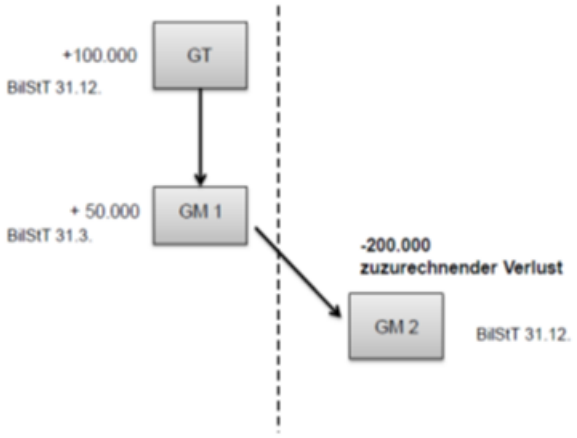
Eine Unternehmensgruppe besteht aus dem inländischen Gruppenträger GT, dem inländischen Gruppenmitglied GM1 sowie dem ausländischen Gruppenmitglied GM2. Sowohl der Gruppenträger als auch die beiden Gruppenmitglieder bilanzieren zum

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.

1084a

Ist ein umgerechneter Verlust im Inland zu berücksichtigen oder geht er aufgrund der 75%-Verwertungsgrenze (siehe Rz 1084) in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein, ist in jedem Jahr zu prüfen, ob der ausländische steuerliche Verlust ganz oder teilweise verrechnet wird (siehe Rz 1086 ff). Wie bei der Verlustzurechnung ist auch bei der Nachversteuerung auf das Beteiligungsausmaß abzustellen. Somit sind zB bei einer 80%-Beteiligung 80% der im Ausland verwerteten Verluste nachzuversteuern. Die Nachversteuerung richtet sich nach ausländischem Abgabenrecht und ist auf die Höhe der zugerechneten Verluste begrenzt. Wie die Verlustzurechnung hat auch die Nachversteuerung bei jenem Gruppenmitglied (bzw. beim Gruppenträger) stattzufinden, das über die ausreichend finanzielle Verbindung am ausländischen Gruppenmitglied verfügt.

15.6.6.4 Verlusterklärung

1085

Die unter Berücksichtigung des Verlustdeckels (siehe Rz 1079) ermittelten zuzurechnenden Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds finden beim ausreichend finanziell beteiligten inländischen Gruppenmitglied (bzw. Gruppenträger) ihren Niederschlag. Das inländische ausreichend finanziell beteiligte Gruppenmitglied oder der inländische ausreichend finanziell beteiligte Gruppenträger hat daher das Vorliegen eines zuzurechnenden Verlustes zu erklären (Formular K1g). Es ist Sache des inländischen ausreichend finanziell beteiligten Gruppenmitgliedes oder Gruppenträgers, die Glaubwürdigkeit der ausländischen Abschlüsse zu dokumentieren und im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen den Umfang der verrechenbaren Auslandsverluste nachzuweisen.

Sollte die ausländische Abgabenbehörde den Verlust auf Grund einer Wiederaufnahme des Verfahrens ändern, dh. vermindern, streichen oder erhöhen, kann sich dies auf die Umrechnung nach österreichischem Recht auswirken, In jedem Fall ist aber eine Auswirkung auf die Nachversteuerung gegeben. Konsequenz ist einerseits eine Änderung des Feststellungsbescheides des Einkommens des Gruppenmitgliedes bzw. Gruppenträgers im Veranlagungsjahr, in das die ausländische Verlustberichtigung fällt, sofern sie zu einer Änderung des umgerechneten inländischen Verlustes führt, und folglich eine Änderung des entsprechenden Gruppenkörperschaftsteuerbescheides, andererseits eine geänderte Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung des ausländischen Verlustes.

Sollte die inländische Abgabenbehörde den umgerechneten steuerlichen Verlust ändern, weil die ausländische unternehmensrechtliche Grundlage fehlerhaft oder die Umrechnung

unrichtig ist, wirkt sich dies wie jede Korrektur im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Besteuerung des Gruppenträgers aus.

15.6.6.5 Verlustnachversteuerung

15.6.6.5.1 Nachversteuerung während der Gruppenzugehörigkeit

1086

Die Nachversteuerung von zugerechneten ausländischen Verlusten hat zu erfolgen, wenn der ausländische Verlust mit ausländischen Gewinnen verrechnet wird oder verrechnet werden könnte (§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF vor AbgÄG 2014 bzw. ab 1.1.2015 § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 idF AbgÄG 2014; siehe auch § 26c Z 46 KStG 1988). Besteht zB die Möglichkeit eines ausländischen Verlustrücktrages, hat insoweit eine Verlustzurechnung zu unterbleiben, weil Verlustzurechnung und Nachversteuerung zusammenfallen.

Als Nachweis für die Verluste bzw. Verlustverrechnung im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenmitgliedes ist eine Übersetzung der Steuererklärung/en und des/der Steuerbescheide der ausländischen Finanzverwaltung vorzulegen. Bestehen Zweifel an der Richtigkeit, ist eine beglaubigte Übersetzung abzuverlangen.

Wurden für ein ausländisches Gruppenmitglied in Vorjahren Verluste erklärt, in der Gruppe berücksichtigt und bislang nicht nachversteuert, kann im ersten Folgejahr, in dem weder Verluste, noch Nachversteuerungsbeträge erklärt werden, davon ausgegangen werden, dass eine Verrechnung der ausländischen Verluste mit ausländischen Gewinnen erfolgt ist.

Beispiel:

Der inländische Gruppenträger ist zu 100% an der ausländischen I-AG beteiligt. In den Jahren 01, 02 und 03 erleidet die I-AG (nach inländischem Recht) einen Verlust von je 1.000, der dem inländischen Gruppenträger zugerechnet wird. Im Jahr 04 gibt der inländische Gruppenträger in der Steuererklärung für die I-AG weder Verluste, noch Nachversteuerungsbeträge an.

Es kann davon ausgegangen werden, dass die I-AG ihre Verluste im Jahr 04 vollständig mit Gewinnen verrechnen konnte. Daher wären 3.000 nachzuversteuern.

1087

Wurden ausländische Verluste in Folge der Umrechnung auf österreichisches Steuerrecht in niedrigerer Höhe (als nach ausländischem Steuerrecht) berücksichtigt und kommt es in Folgejahren zu einer teilweisen Verwertung dieser Verluste im Ausland, bildet der volle im Ausland verwertete Betrag die Basis für die Nachversteuerung im Inland (maximal bis zur Höhe des in Österreich berücksichtigten Betrages); eine anteilige Nachversteuerung ist nicht geboten. Zur Reihenfolge bei periodenfremden Verlusten siehe Rz 1091.

Beispiel:

Der inländische Gruppenträger ist zu 100% an der ausländischen I-AG beteiligt. Im Jahr 01 erleidet die I-AG nach inländischem Recht einen Verlust von 100, nach ausländischem Recht einen Verlust von 300 (der in den Verlustvortrag im Ausland eingeht). Es wird daher ein Verlust in Höhe von 100 im Rahmen der Unternehmensgruppe berücksichtigt. Im Jahr 02 kann die I-AG sodann einen Verlust in Höhe von 150 im Ausland verwerten.

*Die Nachversteuerung im Jahr 02 ist im vollen Umfang von 100 vorzunehmen; eine anteilige Nachversteuerung (zB in Höhe von 50=100*150/300) kommt nicht in Betracht.*

1088

Auch Umgründungen können zu einer Nachversteuerung führen. Geht das ausländische Gruppenmitglied umgründungsbedingt unter (Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung), ist zu unterscheiden: Im Falle einer Auslandsumgründung ist ein Ausscheiden im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 (bzw. im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF vor AbgÄG 2014) nicht gegeben, wenn der ausländische Rechtsnachfolger selbst ein Gruppenmitglied ist und bei ihm eine künftige Nachversteuerung vorgenommen werden kann (siehe auch UmgrStR 2002 Rz 352d).

In allen anderen Fällen (zB ausländischer Rechtsnachfolger selbst ist kein Gruppenmitglied) und bei grenzüberschreitenden Umgründungen ausländischer Gruppenmitglieder auf inländische Angehörige der Unternehmensgruppe liegt jedoch ein Fall des Ausscheidens des Mitgliedes mit Nachversteuerung vor (zur Verlustnachversteuerung am Beispiel der Importverschmelzung siehe UmgrStR 2002 Rz 352e; zum Übergang von ausländischen Verlusten siehe UmgrStR 2002 Rz 160a und 351a).

Im Falle von „grenzüberschreitenden" Auslandsumgründungen (zB Verschmelzung zweier ausländischer Gruppenmitglieder in unterschiedlichen Staaten) entsteht für das übernehmende ausländische Gruppenmitglied eine ausländische Betriebsstätte, weshalb für Zwecke der Ergebnisumrechnung des übernehmenden ausländischen Gruppenmitglieds § 2 Abs. 8 EStG 1988 anzuwenden ist. Da in diesen Fällen eine künftige Nachversteuerung der auf die umgründungsbedingt entstandene Betriebsstätte übergegangenen Verlustvorträge im Inland nicht ausreichend sichergestellt ist, liegt ein Fall des Ausscheidens mit Nachversteuerung noch offener Verluste des übertragenden Gruppenmitgliedes vor.

Gehen Verlustvorträge eines ausländischen Gruppenmitglieds aufgrund von Vorschriften des ausländischen Rechts unter (zB aufgrund einer anlässlich eines Gesellschafterwechsels zur Anwendung kommenden Mantelkaufregelung), führt eine darauffolgende Auslandsumgründung (zB Verschmelzung) des ausländischen Gruppenmitglieds nicht zu einer Nachversteuerung im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988, wenn diese künftig beim übernehmenden ausländischen Gruppenmitglied vorgenommen werden kann (siehe auch UmgrStR 2002 Rz 352d).

1089

Erfolgt im Ausland eine Vermögensübertragung mit einer Verlustvortragsverrechnung auf einen Rechtsnachfolger, ist dies ebenfalls (insoweit) ein Nachversteuerungstatbestand. Lediglich die umgründungsbedingte Übertragung des (Teil)Vermögens auf ein ausländisches Gruppenmitglied führt nur dann zur Nachversteuerung, wenn der Vorgang im Ausland zur Verlustverwertung führt. Der Nachversteuerungstatbestand kommt aber auch dann zum Zug, wenn das ausländische Mitglied ausländisches Vermögen nach dem UmgrStG auf die beteiligte Körperschaft überträgt.

1090

Steht ein ausländisches Gruppenmitglied seinerseits an der Spitze einer ausländischen nach ausländischem Abgabenrecht bestehenden "Gruppe" oder "Organschaft", können für Zwecke der Verlustzurechnung an das inländische Mitglied nur die sich aus der Umrechnung der eigenen (individuellen) Ergebnisse des ausländischen Gruppenmitglieds ergebenden Verluste berücksichtigt werden (siehe Rz 1013). Hinsichtlich der Nachversteuerung der ausländischen Verluste kommt hingegen der ausländischen "Gruppe" Bedeutung zu. Denn sowie die Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds im Ausland mit Gewinnen verrechnet werden, kommt es zur Nachversteuerung im Inland. Eine Verrechnung im Ausland liegt auch bei einer Verrechnung in der ausländischen "Gruppe" vor. Werden daher zB die "hauseigenen" Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds sogleich mit Gewinnen in der ausländischen "Gruppe" verrechnet, fallen Verlustzurechnung und Nachversteuerung zusammen und heben sich auf. Hat daher das ausländische Gruppenmitglied zB einen Verlust in Höhe von 100, kann es diesen aber, weil es auch Mitglied einer ausländischen Gruppe ist, mit Gewinnen einer anderen ausländischen (Gruppen-)Körperschaft verrechnen, kommt es zu keiner Verlustberücksichtigung in der inländischen Gruppe.

1091

Sollte ein ausländisches Gruppenmitglied Verlustvorträge sowohl aus der Vorgruppenzeit ("ausländische Vorgruppenverluste") als auch aus der Gruppenzeit haben, sind die Verlustvorträge im Sinne eines "first in - first out"-Verfahrens zu berücksichtigen. Es kommt daher erst dann zu einer Nachversteuerung, wenn die Verlustvorträge aus der Vorgruppenzeit aufgebraucht und die Verluste aus der Gruppenzeit verrechnet werden.

15.6.6.5.2 Verlustverrechnung bei Veränderung oder Beendigung der Gruppenzugehörigkeit

1092

Scheidet ein ausländisches Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe vor vollständiger Nachversteuerung der zugerechneten Verluste aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag

in Höhe aller offenen, noch nicht nachversteuerten Verluste bei jenem inländischen Gruppenmitglied, dem die Verluste zugerechnet wurden, als Gewinn zuzurechnen. Ist das inländische Gruppenmitglied, dem die Verluste zugerechnet wurden, bereits vor dem Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds selbst aus der Gruppe ausgeschieden, geht die Nachversteuerungsverpflichtung für die noch nicht nachversteuerten Verluste auf den Gruppenträger über. Bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds kommt es jedenfalls und unabhängig davon zur Nachversteuerung, ob es bei aufrechter Mitgliedschaft (zB mangels Verwertbarkeit der Verluste im Ausland) zur Nachversteuerung gekommen wäre. Der Nachversteuerungsbetrag ist im Wirtschaftsjahr, in das der Zeitpunkt des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds fällt, zu erfassen. Dabei erfolgt das Ausscheiden mit Ende jenes Wirtschaftsjahres, für das die Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung hinsichtlich der betreffenden Beteiligungskörperschaft noch erfüllt sind (VwGH 27.11.2017, Ro 2017/15/0010-3).

Löst sich die Gruppe aufgrund eines unterjährigen Ereignisses rückwirkend zum letzten Bilanzstichtag auf und scheidet dadurch auch ein ausländisches Gruppenmitglied aus der Gruppe aus, ist der Nachversteuerungsbetrag im letzten Wirtschaftsjahr, in dem die Gruppe noch bestanden hat, zu erfassen.

1093

Eine Verminderung der Beteiligungsquote an einem ausländischen Gruppenmitglied (teilweise Beteiligungsveräußerung) führt zur entsprechenden Nachversteuerung, weil auch die (quotale) Zurechnung der ausländischen Verluste auf das Beteiligungsausmaß abstellt. Wäre das Beteiligungsausmaß immer schon niedriger gewesen (zB 51% statt 100%), wären auch nur die niedrigeren (aliquoten) Verluste zugerechnet worden. Dieser Zustand ist bei einer Verminderung der Beteiligungsquote herzustellen. Die Verminderung der Beteiligungsquote führt als Teilausscheiden zu einer teilweisen (aliquoten) Nachversteuerung.

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 (nachzuversteuernden) 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.

Da das Liquidationsergebnis bei inländischen Gruppenmitgliedern nicht mehr innerhalb der Gruppe verrechenbar ist (VwGH 27.11.2017, Ro 2017/15/0010), und dies für ausländische Gruppenmitglieder gleichermaßen gilt, ist auch das ausländische Liquidationsergebnis nicht bei der Kürzung des Nachversteuerungsbetrages zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung finaler Verluste kommt daher ebenso wenig in Betracht.

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.

1095

Eine Kürzung des Nachversteuerungsbetrages bei Untergang eines ausländischen Gruppenmitglieds setzt einen tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlust voraus. Im Falle einer Liquidation ist ein formeller Auflösungsbeschluss erforderlich. Ob der Vermögensverlust tatsächlich und endgültig ist, ist im Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation zu beurteilen. Dabei ist eine Liquidationsschlussbilanz vorzulegen, das zur Verteilung an die Gesellschafter gelangende Restvermögen ist zu berücksichtigen. Diese Grundsätze gelten entsprechend auch für die Insolvenz eines ausländischen Gruppenmitglieds, sofern die ausländische Insolvenz einer österreichischen Insolvenz vergleichbar ist.

Es ist davon auszugehen, dass das ausländische Gruppenmitglied bei Abschluss der Liquidation aus der Unternehmensgruppe ausscheidet. Zu diesem Zeitpunkt ist auch der Nachversteuerungsbetrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen.

1096

Dem tatsächlichen Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe ist ein wirtschaftliches Ausscheiden (wirtschaftliche Aushöhlung des ausländischen Gruppenmitgliedes unter Weiterführung als "Mantelgesellschaft") gleichzuhalten. Ein ausländisches Gruppenmitglied scheidet wirtschaftlich aus der Unternehmensgruppe aus, wenn nach dem Gesamtbild der

Verhältnisse keine Vergleichbarkeit im Sinne des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG mehr gegeben ist. Dies ist der Fall, wenn beim ausländischen Gruppenmitglied im Vergleich zum Jahr der Verlustentstehung eine qualifizierte Umfangsminderung der in Frage kommenden betriebswirtschaftlichen Kriterien um 75% nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Beachtung der unternehmens- und branchenbezogenen Umstände vorliegt (vgl. UmgrStR 2002 Rz 222). Wurden Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds in der Unternehmensgruppe berücksichtigt, ist daher eine permanente Betrachtung der Veränderung dieser Kriterien im Verhältnis zum Jahr der Verlustentstehung vorzunehmen. Ist beim ausländischen Gruppenmitglied im Vergleich zum Jahr der Verlustentstehung eine qualifizierte Umfangsminderung eingetreten, scheidet das ausländische Gruppenmitglied im Hinblick auf das Jahr der Verlustentstehung und alle vorhergehenden Jahre wirtschaftlich aus der Gruppe aus. Dementsprechend hat eine Nachversteuerung der im betroffenen Jahr und allen vorhergehenden Jahren zugerechneten Verluste zu erfolgen.

Beispiel:

Der Gruppenträger ist am ausländischen Gruppenmitglied I-AG zu 100% beteiligt und bekommt von diesem in den Jahren 01 bis 05 Verluste zugerechnet. Im Jahr 06 verkauft die I-AG ihren gesamten Betrieb an eine konzernzugehörige Gesellschaft, die Ausschüttung des Veräußerungsgewinnes ist gemäß § 10 Abs. 1 Z 7 iVm Abs. 2 KStG 1988 beim Gruppenträger steuerfrei. Da es in Folge des Verkaufs des gesamten Betriebes im Vergleich zu den Jahren der Verlustentstehung zu einer qualifizierten Umfangsminderung (nämlich um 100%) kommt, scheidet die I-AG im Jahr 06 im Hinblick auf sämtliche Jahre 01 bis 05 aus der Unternehmensgruppe aus. Im Jahr 06 werden beim Gruppenträger daher die in den Jahren 01 bis 05 von der I-AG zugerechneten Verluste beim Gruppenträger gewinnerhöhend angesetzt.

Es bestehen keine Bedenken, für Zwecke der Gruppenbesteuerung nicht von einem wirtschaftlichen Ausscheiden auszugehen, wenn in den Jahren 2020 und 2021 ausschließlich aufgrund der COVID-19-Pandemie vorübergehend eine qualifizierte Umfangsminderung im Hinblick auf das Jahr der Verlustentstehung vorliegt.

Das wirtschaftliche Ausscheiden ergänzt das tatsächliche Ausscheiden. Liegt daher eine Fallkonstellation des tatsächlichen Ausscheidens vor, wie insbesondere bei Eintritt des ausländischen Gruppenmitglieds in die Liquidation, kommen die diesbezüglichen Besteuerungs- und Nachversteuerungsregeln zur Anwendung. Ein wirtschaftliches Ausscheiden ist daher im Liquidationszeitraum ausgeschlossen.

1097

Da für die Nachversteuerung eine periodenbezogene Betrachtung anzustellen ist, kann es auch zu einem wirtschaftlichen Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds im Hinblick auf einzelne Jahre der Verlustentstehung kommen. Dies ändert aber nichts daran, dass das

Gruppenmitglied weiterhin in der Gruppe verbleibt und künftige Verluste wieder zugerechnet werden können.

Beispiel:

Der Gruppenträger ist am ausländischen Gruppenmitglied I-AG zu 100% beteiligt und bekommt von diesem in den Jahren 01 bis 05 Verluste zugerechnet. Die Verluste sowie die maßgeblichen betriebswirtschaftlichen Parameter der I-AG in den Jahren 01 bis 06 betragen:

Jahr	***Verlust***	***Parameter***	***Absinken aus Sicht des Jahres***				
			02	***03***	***04***	***05***	***06***
01	*-100*	*300*	*6,67% [= (300-280)/300]*	*36,67%*	*66,67%*	*76%*	
02	*-200*	*280*		*32,14%*	*64,29%*	*74,29%*	*82,14%*
03	*-200*	*190*			*47,37%*	*62,11%*	*70%*
04	*-100*	*100*				*28%*	*50%*
05	*-150*	*72*					*37,5%*
06	*-150*	*50*					

Im Jahr 05 scheidet die I-AG im Hinblick auf die im Jahr 01 erzielten Verluste, im Jahr 06 im Hinblick auf die im Jahr 02 erzielten Verluste aus der Unternehmensgruppe aus. Daher werden beim Gruppenträger im Jahr 05 nachzuversteuernde Verluste in Höhe von 100 und im Jahr 06 in Höhe von 200 gewinnerhöhend angesetzt.

1098

Tatsächliche und endgültige Vermögensverluste sollen mittels Kürzung des Nachversteuerungsbetrages um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen (siehe Rz 1094 f) berücksichtigt werden. Finden die nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen in Folge eines früheren wirtschaftlichen Ausscheidens keine Deckung im Nachversteuerungsbetrag, stellt der endgültige Vermögensverlust ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar, sodass auch in früheren Jahren nachversteuerte Beträge gekürzt werden können.

Beispiel:

Der Gruppenträger ist am ausländischen Gruppenmitglied I-AG zu 100% beteiligt, der steuerliche Buchwert der Beteiligung zum Zeitpunkt der Gruppenbildung beträgt 700. Im Jahr 01 bekommt der Gruppenträger Verluste in Höhe von 500, in den Jahren 02 bis 05 Verluste in Höhe von je 100 von der I-AG zugerechnet. Im Jahr 05 scheidet die I-AG im Hinblick auf die im Jahr 01 erzielten Verluste aus der Unternehmensgruppe aus, es kommt zur Nachversteuerung. Im Jahr 06 wird die I-AG liquidiert, das zur Verteilung kommende Restvermögen hat einen Wert von 100.

Im Jahr 06 werden die bislang noch nicht nachversteuerten Verluste der Jahre 02 bis 05 beim Gruppenträger gewinnerhöhend angesetzt (in Summe 400). Die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen betragen 600 (Buchwert in Höhe von 700 - erhaltenes Restvermögen im Wert von 100). Davon sind 400 im Jahr 06 zu berücksichtigen; die verbleibenden 200 kürzen über § 295a BAO den im Jahr 05 nachzuversteuernden Betrag. Somit sind im Jahr 05 300 nachzuversteuern (nachzuversteuernde Verluste in Höhe von 500 abzüglich verbleibende, nicht steuerwirksame Teilwertabschreibungen in Höhe von 200).

1099

Der Vergleichsmaßstab für das wirtschaftliche Ausscheiden liegt in der Vergangenheit. Daher kann es sehr wohl zu einem wirtschaftlichen Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitgliedes im Hinblick auf Jahre, die vor dem 30. Juni 2009 (siehe § 26c Z 16 lit. a KStG 1988) geendet haben, kommen.

15.6.6.6 Unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglieder

1100

Verlegt ein beschränkt steuerpflichtiges ausländisches Gruppenmitglied die Geschäftsleitung in das Inland und wird als doppelansässige Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig, kommt es - wenn die Verlegung nicht zum Jahresende erfolgt - nach allgemeinem Steuerrecht in diesem Kalenderjahr zu zwei getrennten Ermittlungsperioden. Bis zur Verlegung hat nur eine Verlustverrechnung iSd § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 Platz zu greifen, in der Folge eine Einkommensermittlung iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988.

Der Wechsel zur unbeschränkten Steuerpflicht bedeutet ein "Ausscheiden" aus der nicht unbeschränkten Steuerpflicht und führt daher zur Nacherfassung der im Zeitpunkt des Wechsels noch offenen Verluste bei der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger. Denn die anteilig zugerechneten ausländischen Verluste sollen das Gruppenergebnis nicht endgültig reduzieren.

1101

Ab dem Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht werden sowohl die Gewinne als auch die Verluste des Gruppenmitglieds voll zugerechnet (soweit ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich nach DBA-Grundsätzen besteht). Bleibt die finanzielle Verbindung dauerhaft bestehen, soll aber im Hinblick auf § 9 Abs. 5 KStG 1988 die Mindestdauer nicht neu zu laufen beginnen (siehe Rz 1593 ff).

1102

Unabhängig davon, ob die Körperschaft nach dem Wechsel in die unbeschränkte Steuerplicht in- und ausländische oder unverändert nur Einkünfte im ausländischen Sitzstaat erzielt, sind die (vollen) ausländischen Betriebsstättenverluste nach dem nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 maßgebenden § 2 Abs. 8 EStG 1988 anzusetzen. Handelt es sich beim ausländischen

Betriebsstättenstaat um einen Staat ohne umfassende Amtshilfe, ist die zwingende Nachversteuerung gemäß § 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2014 bei der Einkünfteermittlung zu berücksichtigen. Hatte die ausländische Körperschaft bis zum Wechsel auch inländische Einkünfte, unterbleibt die bis dahin getrennte Ermittlung der in- und ausländischen Einkünfte, es gilt § 7 Abs. 3 KStG 1988.

15.6.7 Einkommen des Gruppenträgers und Gruppeneinkommen

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 für zuzurechnende Verluste ausländischer Gruppenmitglieder (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.

1104

Für den Gruppenträger haben die Begriffe Vor- und Außergruppenverluste keine Bedeutung (zur Bedeutung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern siehe Rz 1071). Er kann somit seine gesamten vortragsfähigen Verluste - also auch die vor der Gruppenbildung entstandenen oder ihm umgründungsbedingt zugekommenen Verluste - mit dem zusammengefassten Gruppenergebnis verrechnen. Im Unterschied zu den unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern (siehe dazu Rz 1060) ist der Gruppenträger allerdings an die 75%-Vortragsgrenze nach § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 gebunden.

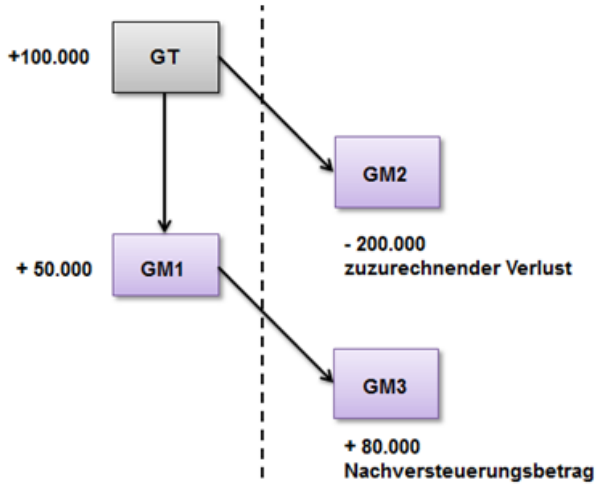
Beispiel:

Der Gruppenträger erzielt im Jahr 01 einen Gewinn von 100.000 und verfügt über Verlustvorträge von 150.000. In der Gruppe sind zwei 100-prozentige unbeschränkt steuerpflichtige Tochtergesellschaften vereinigt. Gruppenmitglied 1 erzielt in 01 ein Einkommen von 60.000, Gruppenmitglied 2 ein solches von -70.000. Das Gesamteinkommen 01 ermittelt sich durch die Saldierung von +100.000, +60.000 und -70.000 = +90.000, sodass sich nach Abzug der Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis unter Berücksichtigung der 75%-Vortragsgrenze ein steuerpflichtiges Gruppeneinkommen von 22.500 ergibt. Beim Gruppenträger verbleiben Verlustvorträge in Höhe von 82.500 (150.000 - 67.500).

Soweit im zusammengefassten Gruppenergebnis Gewinne/Beträge iSd § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988 (siehe Rz 992b) enthalten sind, kommt die 75%-Vortragsgrenze allerdings nicht zur Anwendung (zB für Nachversteuerungsbeträge, Entstrickungsbeträge):

- Die Ausnahme für im zusammengefassten Gruppenergebnis enthaltene Nachversteuerungsbeträge von der 75%-Vortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b fünfter Teilstrich KStG 1988 ist ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2015 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 gemäß § 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).

- Die Ausnahme für im zusammengefassten Ergebnis enthaltene Entstrickungsbeträge gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 von der 75%-Vortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b sechster Teilstrich KStG 1988 ist ab der Veranlagung 2016 anzuwenden (siehe Rz 1150g).

Die Ausnahme für Liquidationsgewinne von der 75%-Vortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG 1988 ist im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht relevant, weil

der Eintritt des Gruppenträgers in Liquidation die Beendigung der Unternehmensgruppe bewirkt (vgl. VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008; für bis zum 6.7.2015 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenträgers siehe aber Rz 1591a) und Abwicklungsergebnisse von Gruppenmitgliedern nicht zugerechnet werden können (vgl. VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009-6, Ro 2017/13/0010; für bis zum 30.09.2019 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenmitglieds siehe aber Rz 1591b).

1105

Ist das Gesamteinkommen der Unternehmensgruppe negativ (Verlust), geht dieses in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein. Aufgrund der 75%-Verwertungsgrenze nicht berücksichtigbare Verluste ausländischer Gruppenmitglieder gehen ebenfalls in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein (siehe Rz 1084).

15.7 Behandlung von Beteiligungen

15.7.1 Teilwertabschreibung und Zuschreibung

1106

Mit der Ergebniszurechnung in der Gruppe ist der Ausschluss steuerwirksamer Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern verbunden, um mehrfache Verlustverwertungen in der Gruppe zu vermeiden, weil die wertmindernden Verluste des Gruppenmitglieds weitergeleitet und damit in der Gruppe steuerlich verwertet werden. Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern sind nach § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 nicht abzugsfähig (steuerneutral); auf Grund dieser Spezialbestimmung kommt § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 nicht zur Anwendung.

1107

Die gesetzliche Bezeichnung "nicht abzugsfähig" entspricht § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 ("ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung") und bedeutet wie dort eine Minderung des Buchwertes. Die Teilwertabschreibung mindert den Buchwert der Beteiligung, ist aber dem Gewinn außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen, wodurch es zur Neutralisierung des Aufwands kommt. Dasselbe gilt auch für Veräußerungsverluste aus dem Verkauf von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern, weil ein solcher Veräußerungsverlust in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer vorweggenommenen (unterjährigen) Teilwertabschreibung entspricht.

1108

Erfolgt auf eine Beteiligung zunächst eine steuerneutrale Teilwertabschreibung, die dem Grunde nach unter § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 fällt, jedoch aufgrund von § 9 Abs. 7 KStG 1988 steuerneutral ist, und tritt sodann eine Wertaufholung ein, hat unternehmensrechtlich wie steuerrechtlich eine Zuschreibung zu erfolgen, wodurch sich der Buchwert der

Beteiligung erhöht. Diese Zuschreibung ist – spiegelbildlich zur vorausgehenden Teilwertabschreibung – steuerneutral. Die Zuschreibung ist auf das Ausmaß der Teilwertabschreibung begrenzt. Sollte die Beteiligung unterjährig vor der (steuerneutralen) Zuschreibungsmöglichkeit veräußert werden, ist der Veräußerungsgewinn insoweit steuerneutral zu behandeln. Dies gilt daher nur für jenen Teil des Veräußerungsgewinnes, der mit einer vorgenommenen Teilwertabschreibung zusammenhängt und als "unterjährige Zuschreibung" anzusehen ist.

Diese spiegelbildliche Behandlung wirkt einerseits in eine Gruppe hinein und andererseits auch aus einer Gruppe hinaus. Daher ist eine vor Gruppenzugehörigkeit vorgenommene steuerwirksame Teilwertabschreibung auch im Falle einer später während aufrechter Gruppenzeit vorzunehmenden Zuschreibung insoweit steuerwirksam aufzuholen. Umgekehrt führt eine während aufrechter Gruppenzeit gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 nicht abzugsfähige Teilwertabschreibung auch nach Beendigung der Gruppe (dh. außerhalb einer Gruppe oder in einer neuen Gruppe) insoweit zu einer steuerneutralen Zuschreibung oder einem steuerneutralen Veräußerungsgewinn, als dadurch die vormalige (steuerneutrale) Teilwertabschreibung aufgeholt wird.

> *Beispiel:*
>
> *Die A-GmbH hält eine Beteiligung an der B-GmbH, die wiederum eine Beteiligung an der C-GmbH hält; die drei Gesellschaften sind Mitglieder einer Unternehmensgruppe. Während aufrechter Gruppenzeit dieser Unternehmensgruppe nimmt das Gruppenmitglied B-GmbH auf das Gruppenmitglied C-GmbH eine – aufgrund von § 9 Abs. 7 KStG 1988 steuerneutrale – Teilwertabschreibung vor.*
>
> *In weiterer Folge veräußert die A-GmbH die Beteiligung an der B-GmbH an die D-GmbH; sowohl die B-GmbH als auch die C-GmbH werden in eine neue Unternehmensgruppe (Gruppenträger D-GmbH) einbezogen. Tritt nun eine Werterholung der Beteiligung an der C-GmbH ein, ist die Zuschreibung bei der B-GmbH auch in der neuen Unternehmensgruppe insoweit steuerneutral vorzunehmen.*

Erfolgen sowohl steuerwirksame als auch nicht steuerwirksame Teilwertabschreibungen, ist im Hinblick auf die spiegelbildliche Betrachtung davon auszugehen, dass im Falle einer späteren Werterholung bzw. Veräußerung die zuletzt vorgenommene Teilwertabschreibung aufgeholt wird („LIFO").

Der Grundsatz der steuerneutralen Behandlung von Zuschreibungen und unterjährigen Veräußerungsgewinnen im Falle von vorangegangenen steuerneutralen Teilwertabschreibungen gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 gilt sinngemäß auch für erhaltene Ergebnisabfuhren nach vorangegangenen Verlustabdeckungen im Rahmen von Ergebnisabführungsverträgen, die steuerlich als Einlagenrückzahlung qualifiziert werden

(siehe Abschnitt 5.3. des Einlagen- und Innenfinanzierungserlasses, BMF-010203/0309-IV/6/2017, der unabhängig vom Bestehen einer Unternehmensgruppe anzuwenden ist).

Beispiel:

Der Gruppenträger GT und das Gruppenmitglied GM bilden eine Unternehmensgruppe. Die Anschaffungskosten des GT für die Beteiligung an GM betragen 35. Zwischen GT und GM besteht ein Ergebnisabführungsvertrag.

Im Jahr X1 erfolgt eine Verlustabdeckung in Höhe von 100. Steuerlich stellt dies eine Einlage dar, was zunächst zu einer Erhöhung des Buchwertes und der Anschaffungskosten von 35 auf 135 führt. In einem zweiten Schritt wird jedoch aufgrund der Nichtwerthaltigkeit der Beteiligung eine Teilwertabschreibung in Höhe von 100 vorgenommen, die aufgrund von § 9 Abs. 7 KStG 1988 steuerneutral ist. Der steuerliche Buchwert beträgt 35, die steuerlichen Anschaffungskosten weiterhin 135 (unternehmensrechtlich betragen die Anschaffungskosten und der Buchwert unverändert 35).

Im Jahr X2 erfolgt eine Ergebnisabfuhr von 100. Steuerlich liegt insoweit eine Einlagenrückzahlung vor, die zunächst zu einer Absenkung des Buchwertes auf 0 und zu einer Abstockung der steuerlichen Anschaffungskosten auf die ursprünglichen 35 führt. In Höhe von 65 liegt aufgrund der Einlagenrückzahlung ein Veräußerungsgewinn vor, der jedoch steuerneutral ist, weil er zur Gänze in der vorangegangenen steuerneutralen Teilwertabschreibung Deckung findet. In Höhe von 35 (100 steuerneutrale Teilwertabschreibung abzüglich des steuerneutralen Veräußerungsgewinnes von 65) ist ein späterer Veräußerungsgewinn oder eine allfällige Zuschreibung der Beteiligung ebenfalls steuerneutral.

Besteht zwischen den Gesellschaften, die den Ergebnisabführungsvertrag vereinbart haben, keine Unternehmensgruppe, führt die Verlustabdeckung zu einer dem Grunde nach steuerwirksamen Teilwertabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988, die auf sieben Jahre zu verteilen ist. Ein späterer steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn aufgrund der Einlagenrückzahlung (Ergebnisabfuhr) kann diesfalls gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 mit noch offenen Siebenteln aus der vorangegangenen Teilwertabschreibung verrechnet werden.

1108a

Erfolgt auf eine Beteiligung in der Unternehmensgruppe eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung, die unter § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 fällt, und tritt sodann eine Wertaufholung ein, hat eine steuerwirksame Zuschreibung zu erfolgen (siehe Rz 1295).

Gingen in unterschiedlichen Perioden der Wertaufholung sowohl eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 sowie eine Teilwertabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 voraus, ist "chronologisch" von einer Wertaufholung der zuletzt vorgenommenen Teilwertabschreibung auszugehen.

Beispiel:

Der GT bildet mit dem Gruppenmitglied GM eine Unternehmensgruppe. Auf die Beteiligung an GM (AK = BW = 1.000.000) wurde im Jahr X1 eine

ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung iHv 200.000, im Jahr X2 eine nach Maßgabe des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 grundsätzlich abzugsfähige, gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 aber steuerneutrale Teilwertabschreibung iHv 200.000 vorgenommen. Der Buchwert der Beteiligung beträgt daher am 31.12.X2 600.000. Im Jahr X3 steigt der Wert der Beteiligung iHv 200.000 (somit auf 800.000).

Es ist zunächst von einer Wertaufholung der zuletzt - im Jahr X2 - vorgenommenen ("normalen") Teilwertabschreibung auszugehen. Da das Ausmaß dieser Teilwertabschreibung zur Gänze im Zuschreibungsbetrag Deckung findet, ist im Sinne der spiegelbildlichen Betrachtungsweise die gesamte vorzunehmende Zuschreibung iHv 200.000 steuerneutral.

Werden sowohl eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung sowie eine grundsätzlich abzugsfähige, jedoch nach Maßgabe von § 9 Abs. 7 KStG 1988 steuerneutrale Teilwertabschreibung in derselben Periode vorgenommen, ist das Ausmaß der später eintretenden Wertaufholung zu den jeweils vorgenommenen Teilwertabschreibungen ins Verhältnis zu setzen.

Beispiel Variante:

Auf die Beteiligung an GM wurden im Jahr X1 sowohl eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung iHv 200.000 sowie eine nach Maßgabe des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 grundsätzlich abzugsfähige, gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 jedoch steuerneutrale Teilwertabschreibung iHv 200.000 vorgenommen. Im Jahr X3 tritt eine Wertaufholung iHv 200.000 ein.

Das Ausmaß der Wertaufholung (200.000) ist zu den jeweils vorgenommenen Teilwertabschreibungen ins Verhältnis zu setzen; die Zuschreibung ist somit im Ausmaß von 100.000 steuerpflichtig, im Ausmaß von 100.000 steuerneutral.

1109

Die in Rz 1108 angesprochene Steuerneutralität gilt nur für Teilwertabschreibungen, Veräußerungsverluste, Zuschreibungen und Veräußerungsgewinne auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern. Für Beteiligungen von Angehörigen einer Unternehmensgruppe an Nichtgruppenmitgliedern oder von Nichtgruppenmitgliedern an Angehörigen einer Unternehmensgruppe gelten die allgemeinen Körperschaftsteuergrundsätze (Teilwertabschreibung mit "Siebentelverteilung" gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988; Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligungen mit Optionsmöglichkeit gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988).

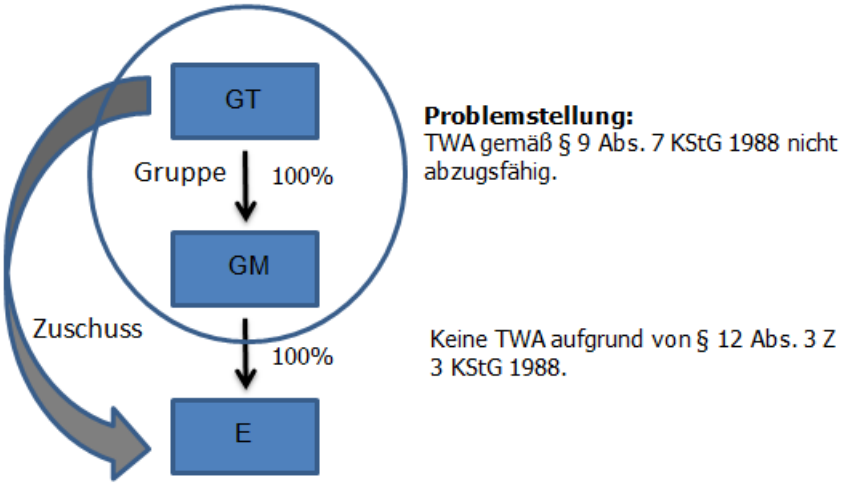
Im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft sind Teilwertabschreibungen auf die Beteiligungskörperschaft sowohl beim Hauptbeteiligten als auch bei den Minderbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft steuerneutral.

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.

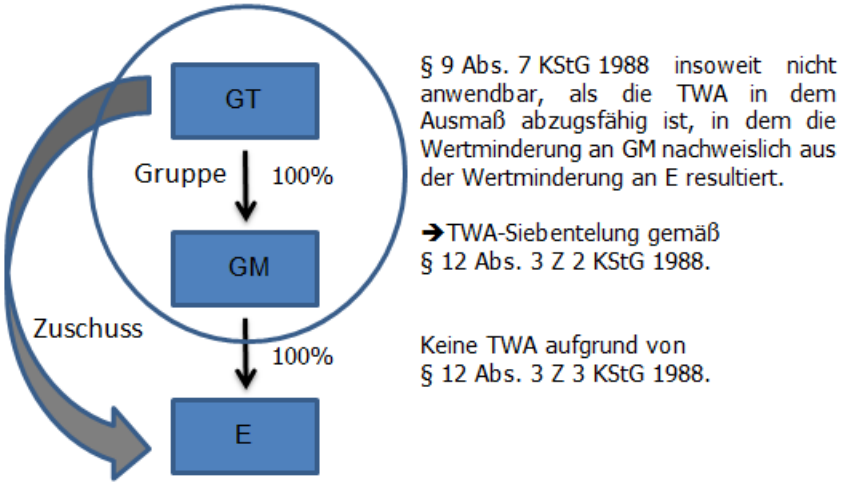
Beispiel:

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 Euro 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:



Die ersten 4 Siebentel (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. Siebentel (100.000 Euro) steuerwirksam abzusetzen. In den Jahren 2016 und 2017 können die beiden restlichen Siebentel (jeweils 100.000 Euro) steuerwirksam abgesetzt werden.

Eine allfällige spätere Zuschreibung der Beteiligung an GM oder ein späterer Gewinn aus der Veräußerung dieser Beteiligung wäre daher in Höhe der nicht steuerlich wirksam gewesenen Teilwertabschreibungssiebentel von 400.000 Euro steuerneutral.

15.7.2 Firmenwertabschreibung oder -zuschreibung

15.7.2.1 Allgemeines

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.

1110a

Noch offene Fünfzehntel (siehe Rz 1116) aus der Firmenwertabschreibung für Beteiligungen, die bereits vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, können aus Gründen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes weiter abgesetzt werden, wenn

- sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim ursprünglichen Erwerb der Beteiligung auf die Kaufpreisbemessung auswirken konnte (siehe insbesondere VfGH 3.3.2000, G 172/99) und
- die Einbeziehung der Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet (siehe § 26c Z 47 KStG 1988).

Der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung konnte sich insbesondere dann auf den Kaufpreis auswirken, wenn die Beteiligung innerhalb von 3 Jahren ab Erwerb in eine Unternehmensgruppe einbezogen wurde. Ein konkreter Nachweis, inwieweit der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung in den Kaufpreis eingepreist wurde, ist in diesen Fällen nicht erforderlich.

Erfolgt eine Einbeziehung hingegen nicht innerhalb dieser Zeitspanne, ist der Einfluss des steuerlichen Vorteils in die Kaufpreisüberlegungen nachzuweisen.

1110b

Wird zunächst eine maximal 50-prozentige Beteiligung (in einer oder mehreren Tranche/n) und in einem späteren Jahr eine zusätzliche Beteiligungstranche, mit der die maßgebliche Beteiligung iSd § 9 Abs. 4 KStG 1988 gegeben ist, angeschafft, ist hinsichtlich der Fortführung der Firmenwertabschreibung eine geteilte Betrachtung für die unterschiedlichen Beteiligungstranchen(-quoten) anzustellen (siehe zur geteilten Ermittlung der Firmenwertabschreibung Rz 1120).

Für die zusätzliche Beteiligungstranche, mit der die maßgebliche Beteiligung iSd Abs. 4 erreicht wird, gilt hinsichtlich der Fortführung einer Firmenwertabschreibung auf diese Beteiligungstranche die 3-Jahresfrist gemäß Rz 1110a. Für die davor erworbenen Beteiligungstranchen gilt ebenfalls Rz 1110a sinngemäß, wobei die 3-Jahresfrist auf den Zeitraum zwischen Erwerb der jeweiligen Beteiligungstranche und erstmaliger Einbeziehung der Beteiligung in die Unternehmensgruppe zu beziehen ist.

Erfolgt eine Einbeziehung in die Unternehmensgruppe außerhalb dieser 3-Jahresfrist, bedarf es eines konkreten Nachweises, dass der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung in den Kaufpreis der jeweiligen Beteiligungstranche eingepreist wurde (siehe Rz 1110a).

Beispiel:

Die inländische Kapitalgesellschaft A kauft 40% der Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft B

a) im Jahr 2006,

b) im Jahr 2009.

Im Jahr 2010 erwirbt A die restlichen 60% der Anteile an B und bezieht B im Jahr 2011 in ihre Unternehmensgruppe ein.

Im Fall a) kann A die Firmenwertabschreibung hinsichtlich der in 2010 erworbenen 60-prozentigen Beteiligungstranche fortführen; hinsichtlich der in 2006 erworbenen 40-prozentigen Beteiligungstranche ist eine Fortführung der Firmenwertabschreibung jedoch ohne konkreten Nachweis des Einflusses des steuerlichen Vorteils der Firmenwertabschreibung in die Kaufpreisüberlegungen bei Erwerb der 40-prozentigen Beteiligung nicht möglich.

Im Falle b) kann A die Firmenwertabschreibung auf beide Beteiligungstranchen fortführen.

1110c

Bei der Anschaffung von Beteiligungen an 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.

15.7.2.2 Firmenwertermittlung

15.7.2.2.1 Allgemeines

1111

Der der Ab- oder Zuschreibung unterliegende Firmenwert ergibt sich aus den Anschaffungskosten abzüglich des anteiligen unternehmensrechtlichen Eigenkapitals und abzüglich der anteiligen unternehmensrechtlichen stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen, ist aber mit 50% der Anschaffungskosten begrenzt.

Der abschreibbare Firmenwert ermittelt sich danach wie folgt:

Anschaffungskosten
- anteiligem unternehmensrechtlichen Eigenkapital
- anteiligen stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen
abschreibbarer Firmenwert (höchstens 50% der Anschaffungskosten)

1112

Für die Ermittlung des abschreibbaren Firmenwerts sind die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der Beteiligung um den dem Beteiligungsprozentsatz am Nennkapital entsprechenden Teil des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals der gekauften Gesellschaft (im Wesentlichen Summe oder Saldo aus aufgebrachtem Grund- oder Stammkapital, Kapital- und Gewinnrücklagen, Bilanzgewinn bzw. Bilanzverlust) und um die stillen Reserven im unternehmensrechtlichen nicht abnutzbaren Anlagevermögen (im Wesentlichen Grund und Boden, Kapitalbeteiligungen, selbst geschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter) zu vermindern. Stille Reserven in Anteilen an Personengesellschaften sind nicht auszuscheiden,

auf das Vermögen der Personengesellschaft ist aber durchzugreifen und die stillen Reserven des im Vermögen der Personengesellschaft enthaltenen nicht abnutzbaren Anlagevermögens sind zu kürzen. Ergibt der ermittelte Firmenwert einen Betrag von weniger als 50% der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, ist dieser die Bemessungsgrundlage, andernfalls sind es 50% der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten.

Übersteigen die abzuziehenden Eigenkapitalpositionen die Anschaffungskosten, liegt ein negativer Firmenwert vor, der zur Zuschreibung führt. Auch in diesem Fall ist der Firmenwert mit 50% der Anschaffungskosten gedeckelt.

Beispiel:

Der Gruppenträger erwirbt alle Anteile an der X-GmbH um 100. Die X-GmbH weist ein buchmäßiges Eigenkapital in Höhe von 100 sowie stille Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen in Höhe von 750 auf.

Basis für die Firmenwertzuschreibung ist ein negativer Firmenwert von 50; daraus ergibt sich eine jährliche steuerwirksame Zuschreibung in Höhe von 3,33.

15.7.2.2.2 Abweichen des Anschaffungszeitpunktes vom Bilanzstichtag der erworbenen Körperschaft

1113

Die in Rz 1111 f beschriebene Vorgehensweise ist in idealer Weise erfüllt, wenn die Anschaffung der Beteiligung mit Ablauf des letzten Tages des Wirtschaftsjahres der erworbenen Körperschaft erfolgt (siehe Rz 1055). Der Erwerb bis zum Ablauf des ersten Tages des Wirtschaftsjahres ist aber ausreichend.

1114

Sollte der Anschaffungszeitpunkt nicht mit dem Bilanzstichtag der erworbenen Körperschaft übereinstimmen, ist eine "Fortschreibung" der unternehmensrechtlichen Eigenkapitalstände zum letzten Bilanzstichtag vor dem Anschaffungszeitpunkt hinsichtlich der unternehmensrechtlich wirksamen Eigenkapitalveränderungen vorzunehmen. Gewinn- oder Verlusterwartungen bleiben unberücksichtigt. An Stelle der Fortschreibung kann auch ein Zwischenabschluss zum Anschaffungszeitpunkt aufgestellt werden.

Beispiel:

Die GmbH-A erwirbt am 1.10.01 75% der Anteile an der GmbH-B um 850.000. Bilanzstichtag beider GmbHs ist der 31.12. 75% des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals laut letztem Jahresabschluss zum 31.12.00 beträgt 180.000. Nach dem Bilanzstichtag ist am 10.5.01 eine offene Ausschüttung in Höhe von 50.000 beschlossen worden. Ferner wurde am 25.9.01 ein Gesellschafterzuschuss in Höhe von 200.000 vorgenommen. Das Eigenkapital von 180.000 beträgt daher im Anschaffungszeitpunkt der Anteile 292.500 (180.000 - 75% der Ausschüttung + 75% des Zuschusses). Die stillen Reserven im nichtabnutzbaren Anlagevermögen sind zum Anschaffungszeitpunkt mit 400.000 ermittelt worden. Von den AK in Höhe von 850.000 sind das Eigenkapital in Höhe von 292.500 und 75% der stillen Reserven i.e. 300.000

abzuziehen. Die Bemessungsgrundlage für die Firmenwertabschreibung beträgt 257.500.

15.7.2.2.3 Berichtigungen des Firmenwertes

1115

Sollte im Rahmen eines abgabenbehördlichen Verfahrens festgestellt werden, dass der erklärte Firmenwert zu berichtigen ist, ist der berichtigte Wert in allen Jahren, in denen eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich ist, für die Ab(Zu)schreibung maßgebend. Es ist weder eine nachträgliche Kürzung hinsichtlich rechtskräftig abgesetzter (zugeschriebener) Fünfzehntel noch eine Nachholung von in rechtskräftig veranlagten Jahren nicht abgesetzten (zugeschriebenen) Firmenwertteilen möglich. Für eine Berichtigung von Fehlern hinsichtlich verjährter Veranlagungszeiträume siehe aber § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, EStR 2000 Rz 648 ff.

15.7.2.3 Rechtsfolgen des Vorliegens eines Firmenwertes

1116

Der ermittelte Firmenwert ist von der beteiligten Körperschaft zwingend auf fünfzehn Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt steuerbilanzmäßig ab- oder zuzuschreiben und ist Teil des steuerlichen Jahresergebnisses. Die Firmenwertab(zu)schreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 ist eine besondere Ab(Zu)schreibungsform, die ausschließlich innerhalb der Gruppenbesteuerung Geltung hat. Sie ist von der Firmenwertabschreibung gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 zur Gänze abgekoppelt. Es ist daher weder eine Halbjahresabschreibung noch eine Teilwertabschreibung auf den gruppenbezogenen Firmenwert noch eine Restabschreibung offener Fünfzehntel im Jahr der Veräußerung der Beteiligung möglich. Die Verteilung des Firmenwertes auf 15 Jahre erfolgt weiters unabhängig davon, wieweit die einzelnen Fünfzehntel steuerwirksam abgesetzt werden können. Es ist daher bei Aufnahme einer Körperschaft in die Unternehmensgruppe nach dem Anschaffungsjahr auch eine steuerwirksame Nachholung von Teilwertabschreibungsteilen nicht möglich. Bei vorzeitigem Ausscheiden aus der Gruppe gehen die noch nicht ab/zugeschriebenen Fünfzehntelbeträge verloren; für diese Fälle stellt sich somit auch nicht die Frage der Geltendmachung noch offener Fünfzehntel (Rz 1110a). Schließlich ist bei einer vorzeitigen Beendigung der Firmenwertabschreibung die Nachholung einer vom Abzugsverbot in der Gruppe betroffenen Teilwertabschreibung auf die Beteiligung ausgeschlossen.

15.7.2.4 Voraussetzungen bzw. Ausschluss der Firmenwertabschreibung

1117

Die Firmenwertab(zu)schreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 erfolgt unter folgenden Voraussetzungen:

- Anschaffung (Rz 1118 f) vor dem 1. März 2014 (Rz 1110) einer Beteiligung (Rz 1120)
- Fremdbezogene Beteiligungsanschaffung (Rz 1124 ff)
- Vorliegen einer unmittelbaren Beteiligung (Rz 1128)
- Vorliegen einer unbeschränkt steuerpflichtigen gruppenfähigen Körperschaft (Rz 1129)
- Vorliegen einer betriebsführenden Körperschaft (Rz 1130 bis Rz 1137)
- Vorliegen der Gruppenzugehörigkeit (Rz 1138)
- Anschaffung nach dem 31. Dezember 2004 und vor dem 1. März 2014 (Rz 1110, 1139 f)

15.7.2.4.1 Anschaffung und Anschaffungskosten

1118

Zum Anschaffungsbegriff siehe EStR 2000 Rz 2164 ff. Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten umfassen neben dem eigentlichen Kaufpreis allfällige Nebenkosten, die auf die Beteiligung zu aktivieren sind.

Wird in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile ein Zuschuss vom Veräußerer geleistet oder versprochen und steht von vornherein fest, dass dieser Zuschuss bzw. die Zuschussforderung vom Erwerber zur Aufrechnung mit dem Kaufpreis an den Anteilen verwendet wird, stellt der dem Zuschuss(versprechen) entsprechende Teil des Kaufpreises keine Anschaffungskosten der Beteiligung dar. Ein „Abtretungszuschuss" kann daher den Firmenwert nicht erhöhen.

1119

Als Anschaffung gilt ertragssteuerlich nicht nur der unmittelbare Anteilskauf, sondern auch der Tausch von Anteilen, soweit er nicht umgründungssteuerrechtlich aus den Tauschwirkungen (Realisierung) herausgehalten wird. Gemäß Art. III UmgrStG eingebrachte Beteiligungen können daher mangels eines Anschaffungstatbestandes bei der übernehmenden Körperschaft nicht Gegenstand einer Firmenwertabschreibung sein (vgl. UmgrStR 2002 Rz 1245). Einlagen sind für die Firmenwertabschreibung nur dann relevant, wenn auf Grund eines tatsächlich erbrachten Agios ein "Einkauf in die stillen Reserven und in den Firmenwert" gegeben ist.

15.7.2.4.2 Beteiligung und Beteiligungsveränderung

1120

Auf Grund des Verweises auf § 9 Abs. 4 KStG 1988 liegt eine der Firmenwertab(zu)schreibung unterworfene Beteiligung bei Anschaffung einer solchen von mehr als 50% des Nennkapitals vor. Im Falle des Vorliegens einer Beteiligungsgemeinschaft

kann aber auch für geringere Beteiligungen des Haupt- und der Minderbeteiligten eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden.

Wird zunächst eine maximal 50-prozentige Beteiligung angeschafft und in einem späteren Jahr eine zusätzliche Beteiligung, mit der die maßgebliche Beteiligung iSd Abs. 4 gegeben ist, ist ab dem Jahr der Gruppenzugehörigkeit eine geteilte Betrachtung für beide Beteiligungsquoten anzustellen.

Beispiele:

a) Eine inländische Kapitalgesellschaft kauft am 1.1.06 alle Anteile einer anderen inländischen Kapitalgesellschaft, deren Gewinnermittlungszeitraum das Kalenderjahr ist. Die Gruppenbildung und Firmenwertabschreibung ist ab dem Jahr 06 möglich. Erfolgt die Gruppenbildung zB erst zum 1.1.07, geht 1/15 der Firmenwertabschreibung verloren.

b) Die inländische Kapitalgesellschaft A kauft im Jahr 01 40% der Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft B um 100.000. Eine Gruppenbildung ist mangels einer mittelbaren Zusatzbeteiligung nicht möglich. Die Kapitalgesellschaft A kauft im Jahr 03 weitere 35% um 90.000 und ist nunmehr mit 75% beteiligt. Ab dem Jahr 04 ist die Gruppenbildung möglich. Für die Firmenwertabschreibung ist der Firmenwert der Erstanschaffung zB mit 39.000 und der Zweitanschaffung zB mit 40.500 festzustellen. Das Fünfzehntel aus der Erstanschaffung in Höhe von jährlich 2600 ist in den Jahren 01 bis 03 nicht absetzbar, ab dem Jahr 04 können jährlich 2600 bis längstens zum Jahr 15 abgesetzt werden. Das Fünfzehntel aus der Zweitanschaffung in Höhe von jährlich 2700 kann im Jahr 03 nicht abgesetzt werden, ab dem Jahr 04 können 2700 längstens bis zum Jahr 17 abgesetzt werden.

c) Die inländische Kapitalgesellschaft A ist zu 100% an der Kapitalgesellschaft C beteiligt, die ihrerseits an der inländischen Kapitalgesellschaft B zu 30% beteiligt ist. A kauft im Jahr 01 40% der Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft B um 102.000. Der Firmenwert wird zB mit 60.000 ermittelt, abzugsfähig sind höchstens 51.000. Eine Gruppenbildung ist infolge der mittelbaren Beteiligung einer hundertprozentigen Beteiligungskörperschaft C an der Kapitalgesellschaft B ab dem Jahr 02 möglich. Bemessungsgrundlage für die Firmenwertabschreibung bei A kann nur der eigene Erwerb von 40% sein. Das Fünfzehntel im Anschaffungsjahr in Höhe von 3400 kann nicht abgesetzt werden, ab dem Jahr 02 können jährlich 3400 längstens bis zum Jahr 15 abgesetzt werden. Bei C ist die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung gesondert zu prüfen.

d) Das Gruppenmitglied A erwirbt am 27.7.05 von einer Körperschaft, die zum Kalenderjahr bilanziert, 51% der Anteile. Die Körperschaft wird mit 1.1.06 in die Unternehmensgruppe aufgenommen, dem Gruppenmitglied A steht ab dem Jahr 06 die Firmenwertabschreibung zu (1/15 der Firmenwertabschreibung geht verloren). Erwirbt das Gruppenmitglied A am 31.3.07 sodann die restlichen 49% der Körperschaft, geht für die hinzu erworbenen 49% wiederum 1/15 der Firmenwertabschreibung verloren, weil die volle (100%) finanzielle Verbindung nicht während des gesamten Wirtschaftsjahres 07 besteht. Ab dem Jahr 08 steht die volle Firmenwertabschreibung zu.

1121

Im Falle einer späteren Erweiterung einer ausreichenden Beteiligung beginnt eine anschaffungsbezogene Firmenwertab(zu)schreibung für diesen Teil der Beteiligung.

Im Falle einer späteren Verminderung der Beteiligung, ohne dass das für die finanzielle Verbindung erforderliche Mindestausmaß unterschritten wird, vermindert sich die Firmenwertab(zu)schreibung entsprechend. Werden daher von einer 100%-Beteiligung 25% veräußert, vermindert sich die Firmenwertabschreibung ebenfalls um 25%.

Mit der Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden der Beteiligung endet die Firmenwertab(zu)schreibung, eine Fortsetzung durch einen erwerbenden Gruppenangehörigen ist ebenso wenig möglich wie eine anschaffungsveranlasste Firmenwertab(zu)schreibung wegen des Konzernanschaffungstatbestandes.

Wird das Beteiligungsausmaß durch Verwässerung (Verzicht auf das Bezugsrecht bei einer Kapitalerhöhung) verringert, berührt dies die Firmenwertabschreibung nicht, solange die maßgebliche Beteiligung (mehr als 50% am Kapital und den Stimmrechten) dadurch nicht verloren geht.

1122

Im Falle einer umgründungsveranlassten Übertragung der Beteiligung durch den Gruppenträger auf ein Gruppenmitglied oder durch ein Gruppenmitglied auf ein anderes Gruppenmitglied oder den Gruppenträger zum Buchwert geht die restliche Firmenwertab(zu)schreibung auf die übernehmende Körperschaft über (siehe UmgrStR 2002). Die umgründungsveranlasste Beteiligungsübertragung im Laufe des Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft stellt im Hinblick auf die tatsächliche oder materiellrechtliche Gesamtrechtsnachfolge und die weiterhin gegebene finanzielle Verbindung in der Unternehmensgruppe keine Verletzung des Grundsatzes der Ganzjahresbeteiligung dar. Ergibt sich dabei kein nahtloser Anschluss eines folgenden Wirtschaftsjahres der übernehmenden Körperschaft, ist eine Doppelabsetzung eines Fünfzehntels ausgeschlossen. Dem übertragenden Angehörigen der Unternehmensgruppe steht jedenfalls in dem mit dem Umgründungsstichtag endenden Zeitraum die zutreffende Jahresquote von einem Fünfzehntel zu. Der übernehmende Angehörige der Unternehmensgruppe hat die restlichen Fünfzehntel ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr geltend zu machen.

Beispiele:

1. Das Gruppenmitglied A und das Gruppenmitglied B bilanzieren auf den 31.12. A bringt die Beteiligung am Gruppenmitglied C in das Gruppenmitglied B zum 31.12.01 ein. A macht im Jahr 01 zB das dritte Fünfzehntel geltend, B macht als Rechtsnachfolgerin im Jahr 02 das vierte Fünfzehntel geltend.

2. Das Gruppenmitglied A bilanziert auf den 31.12., das Gruppenmitglied B auf den 30.6. A bringt die Beteiligung am Gruppenmitglied C in das Gruppenmitglied B

a) zum 31.12.01

b) zum 30.6.01 ein.

A macht in beiden Fällen im Jahr 01 zB das dritte Fünfzehntel geltend.

B kann im Fall a) im Hinblick auf die Übernahme der Beteiligung im laufenden Wirtschaftsjahr 01/02 noch kein Fünfzehntel geltend machen, B kann zu Lasten des Wirtschaftsjahres 02/03 das vierte Fünfzehntel geltend machen. B schließt mit seinem Wirtschaftsjahr im Fall b) nahtlos an das mit dem Einbringungsstichtag von A fiktiv endende Wirtschaftsjahr an und kann das vierte Fünfzehntel zu Lasten des Wirtschaftsjahres 01/02 geltend machen.

3. Das Gruppenmitglied A bilanziert auf den 30.6., das Gruppenmitglied B auf den 31.12. A bringt die Beteiligung am Gruppenmitglied C in das Gruppenmitglied B

a) zum 30.6.01

b) zum 30.9.01,

c) zum 31.12.01 ein.

A macht in allen Fällen im Jahr 01 zB das dritte Fünfzehntel geltend.

B kann im Fall a) wie im Fall b) im Hinblick auf die Übernahme der Beteiligung im laufenden Wirtschaftsjahr 01/02 noch kein Fünfzehntel geltend machen, B kann zu Lasten des Wirtschaftsjahres 03 das vierte Fünfzehntel geltend machen, B schließt mit seinem Wirtschaftsjahr im Falle c) nahtlos an das mit dem Einbringungsstichtag von A fiktiv endende Wirtschaftsjahr an und kann das vierte Fünfzehntel zu Lasten des Wirtschaftsjahres 02 geltend machen.

1123

Wird die die Firmenwertab(zu)schreibung auslösende Beteiligung bei der beteiligten Körperschaft umgründungsbedingt durch eine andere Beteiligung ersetzt, ohne dass ein Anschaffungstatbestand vorliegt (Verschmelzung, Spaltung), und besteht in der Folge die Beziehung zum Betrieb der rechtsnachfolgenden Beteiligungskörperschaft weiter, kommt es auch zur Fortsetzung der Firmenwertab(zu)schreibung. Geht die Beteiligung auf eine Körperschaft außerhalb der Gruppe über, scheidet die Beteiligungskörperschaft aus der Gruppe aus. Die begonnene Firmenwertabschreibung kann in der Gruppe des Rechtsnachfolgers nicht fortgesetzt werden; allerdings kann eine neue Firmenwertabschreibung begonnen werden, wobei der Anschaffungszeitpunkt und die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich sind und daher die seit diesem Zeitpunkt abgereiften Fünfzehntel aus Sicht der neuen Gruppe verfallen sind. Die Einbeziehung der Körperschaft in die Unternehmensgruppe der umgründungsbedingten Rechtsnachfolgerin nach dem 1.3.2014 ist für die Geltendmachung noch offener Fünfzehntel nicht schädlich (§ 26c Z 47 KStG 1988), wenn die Beteiligung von der Rechtsvorgängerin vor dem 1.3.2014 angeschafft wurde, spätestens bis 2015 in die Unternehmensgruppe der Rechtsvorgängerin einbezogen wurde und sich der steuerliche Vorteil auf den Kaufpreis auswirken konnte (siehe Rz 1110a).

Eine bereits in einer Unternehmensgruppe begonnene Firmenwertabschreibung auf eine Beteiligung an einer Beteiligungskörperschaft kann in einer anderen Unternehmensgruppe nicht fortgeführt werden; es kann aber nach Maßgabe der sonstigen Voraussetzungen von § 26c Z 47 KStG 1988 eine neue Firmenwertabschreibung begonnen werden, wenn die beteiligte Körperschaft und die die Firmenwertabschreibung auslösende Beteiligungskörperschaft ohne vorausgehende Umgründung in eine andere Unternehmensgruppe einbezogen werden (zB durch Einbeziehung der beteiligten Körperschaft und der – die Firmenwertabschreibung auslösenden – Beteiligungskörperschaft in die Unternehmensgruppe eines neuen Gruppenträgers).

15.7.2.4.3 Fremdbezogene Beteiligungsanschaffung

1124

Eine Firmenwertab(zu)schreibung ist ausgeschlossen, wenn die Beteiligung an einer mitgliedsfähigen Körperschaft direkt oder indirekt von einem konzernzugehörigen Unternehmen oder von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben wird.

1125

Der Konzernbegriff ist im Sinne des § 15 AktG zu verstehen. § 15 AktG stellt auf den Rechtsträger des Unternehmens ab, dieser ist nicht an eine bestimmte Rechtsform gebunden (VwGH 18.12.1996, 94/15/0162). Daher können auch Rechtsträger, die nicht Kapitalgesellschaften sind, die Konzernspitze bilden (zu natürlichen Personen an der Konzernspitze VwGH 18.12.1996, 94/15/0162; 28.10.2009, 2008/15/0049). Auch mehrere Unternehmen können eine Konzernspitze bilden. Dies gilt auch dann, wenn die Beteiligungsverhältnisse an den Konzernunternehmen nicht identisch sind, sofern eine sich auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik vorliegt. Als Mittel dafür kommen vor allem Beteiligungen, die nicht einmal Mehrheitsbeteiligungen sein müssen (und schon als solche Leitungsmöglichkeiten eröffnen), personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen, insbesondere auf Grund von Unternehmensverträgen (als Organisationsverträgen) oder sonstigen Verträgen in Betracht (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0049).

1126

Der beherrschende Einfluss geht hinsichtlich des Personenkreises über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinaus und erfasst alle Gesellschafter (natürliche Personen, Personengesellschaften, Körperschaften wie zB Privatstiftungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts), die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt sind und einen

beherrschenden Einfluss ausüben. Ob ein beherrschender Einfluss ausgeübt wird, ist von den Umständen des Einzelfalls abhängig: Befinden sich alle anderen Aktien im Streubesitz, kann bereits bei einer verhältnismäßig kleinen Beteiligung ein beherrschender Einfluss gegeben sein. Hält dagegen ein anderer Gesellschafter die übrigen Aktien bzw. Anteile, kann auch eine größere Beteiligung, von zB 40%, keinen beherrschenden Einfluss vermitteln. Im Zweifel kann auf die Vermutung des § 228 UGB idF vor RÄG 2014 zurückgegriffen werden.

Ein indirekter Beteiligungserwerb liegt im Wege zwischengeschalteter Personen oder Gesellschaften vor.

1127

Ein Erwerb von einer konzernzugehörigen Körperschaft liegt dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der inländischen Zielgesellschaft bereits ein Konzernverhältnis zwischen veräußernder und erwerbender Gesellschaft bestand oder Käufer und Verkäufer zu diesem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar von demselben Gesellschafter beherrscht wurden (VwGH 6.7.2020, Ro 2019/13/0018).

15.7.2.4.4 Vorliegen einer unmittelbaren Beteiligung

1128

Die Firmenwertabschreibung stellt auf die Anschaffung einer Beteiligung im Sinne des § 9 Abs. 4 KStG 1988 vor dem 1. März 2014 ab. Nur das unmittelbar beteiligte Gruppenmitglied bzw. der unmittelbar beteiligte Gruppenträger kann eine der unmittelbaren Beteiligung entsprechende Firmenwertabschreibung vornehmen.

Beispiel:

a) Der Gruppenträger ist am Gruppenmitglied 1 zu 100%, an einer weiteren Körperschaft 2 zu 40% beteiligt. Da auch Gruppenmitglied 1 an der Körperschaft 2 zu 30% beteiligt ist, kann die Körperschaft 2 über die unmittelbare und mittelbare Beteiligung in die Gruppe einbezogen werden. Firmenwertabschreibungen stehen ausschließlich dem Gruppenträger zu. Der Gruppenträger hat auf das Gruppenmitglied 1 die volle Firmenwertabschreibung in Höhe von 100%, auf die in die Gruppe einbezogene Körperschaft 2 entsprechend der unmittelbaren Beteiligung in Höhe von 40%.

b) Der Gruppenträger ist 80% Mitunternehmer an einer Personengesellschaft, die ihrerseits zu 70% an einer GmbH beteiligt ist. Mittelbar durchgerechnet ist der Gruppenträger ausreichend zu 56% an der GmbH beteiligt und die GmbH kann in die Gruppe einbezogen werden. Mangels unmittelbarer Beteiligung steht dem Gruppenträger keine Firmenwertabschreibung auf die GmbH zu. Wäre der Gruppenträger an der GmbH zusätzlich zu 10% unmittelbar beteiligt, hätte der Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in Höhe der unmittelbaren Beteiligung von 10%.

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

1129

Nach § 9 Abs. 7 iVm Abs. 2 KStG 1988 erstreckt sich die Firmenwertab(zu)schreibung auf Beteiligungen an betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften 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).

15.7.2.4.6 Vorliegen einer betriebsführenden Körperschaft

15.7.2.4.6.1 Allgemeines

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.

15.7.2.4.6.2 Betriebsführung

1131

Der Begriff der Betriebsführung umfasst zunächst das aktive Unterhalten eines land- und forstwirtschaftlichen, freiberuflichen oder gewerblichen Betriebes, mehrerer Teilbetriebe oder mehrerer sachlich getrennter Betriebe. Liegt ein die Firmenwertabschreibung auslösender Betrieb vor, steht diese in den einzelnen Jahren auch dann zu, wenn sich der Umfang oder der Wert des Betriebes ändert. Zum Vorliegen mehrerer (Teil-)Betriebe siehe Rz 1135; zu Umgründungen siehe UmgrStR 2002 Rz 349b.

1132

Im Falle der späteren Verpachtung des zunächst aktiv geführten Betriebes ist nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen, ob eine Betriebsaufgabe und damit das Ende der Betriebsführung vorliegt oder nur ein Ruhen des weiterhin bestehenden Betriebes. Gleiches ist im Fall des Erwerbes eines Anteiles an einer in diesem Zeitpunkt ihren Betrieb verpachtenden Körperschaft zu prüfen.

1133

Besteht das Vermögen der Beteiligungskörperschaft ausschließlich aus einem Mitunternehmeranteil oder einem solchen neben sonstigem außerbetrieblichen Vermögen, ist

zu unterscheiden: Liegt nur eine Arbeitsgesellschafterfunktion oder eine atypisch stille Beteiligung vor, die kein nach außen erkennbares unternehmerisches Engagement darstellt, kann nicht von einer Betriebsführung gesprochen werden.

15.7.2.4.6.3 Dauerhaftigkeit der Betriebsführung

1134

Aus der Verknüpfung der Beteiligung mit einer solchen an einer betriebsführenden Beteiligungskörperschaft ist abzuleiten, dass die Betriebsführung auf den Anschaffungszeitpunkt der Beteiligung bezogen ist und für die "volle" Firmenwertabschreibung dauerhaft über die 15 Jahre gegeben sein muss; die Firmenwertabschreibung ist nach dem Gesetzeswortlaut auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft, des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe begrenzt. Wird die Betriebsführung zB im Laufe des vierten Jahres nach der Anschaffung der Beteiligung beendet, steht ab diesem Jahr keine Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung zu. Es ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen, ab wann in Fällen einer stufenweisen Betriebseinstellung oder -aufgabe die Betriebsführung als beendet gilt. Als kleinste Einheit gilt dabei der Wegfall eines Teilbetriebes. Eine Fortsetzung der Firmenwertab(zu)schreibung im Falle der Beendigung der Betriebsführung ist auch dann ausgeschlossen, wenn der ausgeschiedene Betrieb durch einen anderen Betrieb ersetzt wird. Wird der Betrieb der Beteiligungskörperschaft erst nach dem Beteiligungserwerb erworben, ist die gruppenbezogene Firmenwertabschreibung ebenso ausgeschlossen wie im Falle der umgründungsveranlasst rückwirkenden Übertragung eines Betriebes auf einen Zeitpunkt vor dem Beteiligungserwerb.

15.7.2.4.6.4 Objektverknüpfung

1135

Die enge Verzahnung von Beteiligungserwerb und dadurch mittelbar erworbenem Betrieb hat weiters zur Folge, dass im Falle des Vorliegens mehrerer (Teil-)Betriebe im Anschaffungszeitpunkt das spätere Ausscheiden eines dieser (Teil-)Betriebe (zB Veräußerung, Einbringung) ab dem Jahr des Ausscheidens dieses (Teil-)Betriebes aus der Beteiligungskörperschaft die Firmenwertab(zu)schreibung dem beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger im Ausmaß des auf den ausgeschiedenen (Teil-)Betrieb entfallenden Firmenwertanteils nicht mehr zusteht.

1136

Verändern sich die betrieblichen Parameter nach dem Anschaffungsjahr, ohne dass die Identität des Betriebes verloren geht, berührt dies die Firmenwertabschreibung nicht.

1137

Im Falle der umgründungsveranlassten Übertragung des gesamten zur Firmenwertabschreibung Anlass gebenden Betriebes der Beteiligungskörperschaft liegt bei der beteiligten Körperschaft ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Tage keine Beteiligung an einer betriebsführenden Beteiligungskörperschaft vor. Wird die Beteiligungskörperschaft nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes in Verbindung mit Art. II UmgrStG in eine Personengesellschaft umgewandelt, wird die die Firmenwertabschreibung auslösende Beteiligung durch einen eine Firmenwertabschreibung ausschließenden Mitunternehmeranteil ersetzt.

15.7.2.4.7 Vorliegen der Gruppenzugehörigkeit

1138

Bei unterjähriger Beteiligungsanschaffung geht das erste Fünfzehntel der Firmenwertabschreibung verloren, weil nach § 9 Abs. 5 KStG 1988 die Gruppenzugehörigkeit davon abhängt, dass die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres des (einzubeziehenden) Gruppenmitglieds vorliegt. Erfolgt die Anschaffung daher nicht zum Bilanzstichtag der einzubeziehenden Körperschaft (bzw. am nächsten Tag, siehe Rz 1055) sondern unterjährig, kann die Körperschaft erst im folgenden Wirtschaftsjahr in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Ebenso geht auch bei unterjähriger, anschaffungsbedingter Beteiligungserhöhung das auf die Erhöhung entfallende, erste Fünfzehntel der Firmenwertabschreibung verloren. Die Firmenwertabschreibung kann nur in der Höhe vorgenommen werden, in der die maßgebende finanzielle Verbindung im Wirtschaftsjahr dauerhaft (ohne Unterbrechung) vorliegt. Vermittelt eine Beteiligungsanschaffung nicht das erforderliche Beteiligungsausmaß und liegt eine solche im Anschaffungsjahr auch mittelbar nicht vor, kann eine Gruppenbildung und Firmenwertabschreibung erst ab dem Jahr erfolgen, in dem das Beteiligungsausmaß durch einen unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungserwerb auf das erforderliche Ausmaß erhöht wird. Die Firmenwertabschreibung ist in diesem Fall auf die einzelnen Beteiligungserwerbe der beteiligten Körperschaft zu beziehen (siehe Rz 1120 bis Rz 1123).

15.7.2.4.8 Anschaffung nach dem 31. Dezember 2004 und vor dem 1. März 2014

1139

Die Firmenwertab(zu)schreibung ist auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen betriebsführenden Gruppenmitgliedern vorzunehmen, die nach dem 31. Dezember 2004 und vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden. Die "Anschaffung" ist nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu verstehen; es kommt daher auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an. Verpflichtungsgeschäfte (Kaufverträge) vor dem 1. Jänner 2005 schaden der Firmenwertabschreibung nicht, wenn der Zeitpunkt der Einräumung der Verfügungsgewalt in

die Zukunft (insbesondere auf den 1. Jänner 2005) verlegt wird. Wurden Verpflichtungsgeschäfte (Kaufverträge) vor dem 1. März 2014 abgeschlossen, erfolgte allerdings die Einräumung der Verfügungsgewalt erst nach dem 28. Februar 2014, kann eine Firmenwertabschreibung für diese Beteiligung nicht mehr geltend gemacht werden. Sollte die Anschaffung unter einer aufschiebenden Bedingung (zB kartellrechtliche Genehmigung) erfolgen, liegt erst mit Bedingungseintritt die Anschaffung vor.

1140

Bestanden schon vor dem 1. Jänner 2005 Beteiligungen an in die Gruppe einbezogenen Körperschaften, ist die Firmenwertabschreibung bei Anschaffung zusätzlicher Anteile nach dem 31. Dezember 2004 auf diese Anteile vorzunehmen.

15.7.2.5 Firmenwertabschreibung und vorherige Teilwertabschreibung

15.7.2.5.1 Teilwertabschreibung vor der Firmenwertabschreibung

1141

Sollte auf eine Beteiligung vor der Gruppenzugehörigkeit eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen worden sein, ist der abschreibbare Firmenwert um die volle Teilwertabschreibung (samt noch offener Teilwert-Siebentel) zu kürzen. Die Kürzung kann nicht zu einem negativen Firmenwert führen. Der Siebentelverteilung nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 kommt als bloße Verteilungsmaßnahme insofern keine Bedeutung zu; noch offene Teilwert-Siebentel laufen daher auch nach der Gruppenbildung - und neben der gekürzten Firmenwertabschreibung - weiter. Der steuerlich maßgebende Buchwert der Beteiligung wird sowohl durch die Teilwertabschreibung als auch durch die Firmenwertabschreibung gesenkt.

Beispiel:

Das Gruppenmitglied A kauft im Jahr 01 die 75%-Beteiligung an der gruppenfähigen Kapitalgesellschaft B, ohne B in die Gruppe aufzunehmen. A nimmt im Jahr 04 eine steuerwirksame Teilwertabschreibung in Höhe von 700 vor, die in den Jahren 04, 05 und 06 mit jeweils 100 steuerwirksam abgesetzt wird. Im Jahr 07 wird die Kapitalgesellschaft B in die Gruppe aufgenommen. Der im Anschaffungsjahr ermittelte Firmenwert von 2350 ist um 700 zu vermindern. Vom verbleibenden Firmenwert von 1650 entfallen insgesamt 660 auf die Jahre 01 bis 06 (und können daher nicht abgesetzt werden), sodass A ab dem Jahr 07 bei Gruppenzugehörigkeit bis zum Jahr 15 jährlich 110 steuerwirksam absetzen kann. Daneben können in den Jahren 07 bis 10 die restlichen Siebentel der Teilwertabschreibung in Höhe von jeweils 100 berücksichtigt werden.

15.7.2.5.2 Teilwertabschreibung während der Zeit der Gruppenzugehörigkeit

1142

Teilwertabschreibungen während der Gruppenzugehörigkeit sind steuerneutral (siehe Rz 1106 bis Rz 1109). Fallen in der Zeit der Gruppenzugehörigkeit Teilwertabschreibung und

Firmenwertabschreibung zusammen, geht die steuerwirksame Firmenwertabschreibung vor. Nur ein die Firmenwertabschreibung übersteigender Teilwertabschreibungsbetrag führt zu einer weiteren (steuerneutralen) Absenkung des Buchwertes. Das im Jahr der Teilwertabschreibung zutreffende Firmenwertfünfzehntel bleibt daher steuerwirksam absetzbar. In den Folgejahren ist die Firmenwertabschreibung auf den teilwertberichtigten steuerlichen Buchwert zu beziehen. Sollte vor Abschreibung aller Firmenwertfünfzehntel der Buchwert auf null absinken, bleiben die restlichen Firmenwertfünfzehntel dennoch absetzbar und führen zu einem negativen Buchwert.

Beispiel:

Das Gruppenmitglied A erwirbt mit Beginn des Jahres 01 100% an der operativen Gesellschaft B, das sofort in die Gruppe einbezogen wird. Die Anschaffungskosten betragen 3.000 der abschreibbare Firmenwert 1500. In der Folge treten Wertverluste ein, die zu Teilwertabschreibungen führen:

Steuerlicher BW 31.12.03 (AK 3.000 - 3/15tel 300)	*2.700*
Jahr 04 TWA auf 500 erforderlich = Abschreibungsbedarf 2.200	
Steuerwirksam 1/15tel Jahr 04	*100*
Steuerneutral 2.200 - 100	*2.100*
Steuerlich maßgeblicher BW 31.12.04	*500*
Steuerlich maßgeblicher BW 31.12.09 (Jahre 05 bis 09 5/15tel = 500)	*0*
Steuerlich maßgeblicher BW 31.12.10 (1/15tel für Jahr 10 = 100)	*- 100*
Steuerlich maßgeblicher BW 31.12.15 (5/15tel Jahre 11 bis 15 = 500)	*- 600*

15.7.2.6 Negativer Firmenwert

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.

15.8 Sonderfragen

Gruppenantrag

1144

Zum Gruppenantrag siehe Rz 1583 bis Rz 1589.

Änderungen und Mindestdauer der Gruppe

1145

Zu nachträglichen Änderungen im Bestand der Gruppe siehe Rz 1590 bis Rz 1592; zur Mindestdauer der Gruppe siehe Rz 1593 ff.

Sanierungsgewinne in der Gruppe

1146

Zur Nichterhebung der Steuer auf innerhalb einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 angefallene Sanierungsgewinne siehe Rz 1534.

Steuerklärung und Veranlagung

1147

Zur Steuererklärung und Veranlagung siehe Rz 1596 bis Rz 1602.

Körperschaftsteuer, Vorauszahlungen und Mindeststeuer in der Gruppe

1148

Zur Körperschaftsteuer, Vorauszahlungen und Mindeststeuer siehe Rz 1603 bis Rz 1606.

Umgründungsvorgänge in der Gruppe

1149

Zu Umgründungsvorgängen in der Gruppe siehe UmgrStR 2002.

Entstrickungsbesteuerung in der Gruppe

1150

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 2002 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).

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 1988 (§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG 1988; siehe auch Rz 992b). Sind im zusammengefassten Ergebnis neben diesen Entstrickungsbeträgen auch Gewinne oder Beträge gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b erster bis fünfter Teilstrich KStG 1988 enthalten, auf welche die 75%-Vortragsgrenze ebenfalls keine Anwendung findet, gilt Folgendes:

Die Verlustvorträge sind zunächst vorrangig und uneingeschränkt mit den Gewinnen oder Beträgen gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b erster bis fünfter Teilstrich KStG 1988 zu verrechnen.

Bilanzberichtigung in der Gruppe

1150h

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 knüpft in seinem Tatbestand an die Verjährung an, deren Vorliegen oder Nichtvorliegen sich allein aus den Verhältnissen des Körperschaftsteuerverfahrens der Gruppe ergibt. Für den Gegenstand des Feststellungsverfahrens des Gruppenmitglieds bzw. des Gruppenträgers ist die Verjährung irrelevant; denn eine Bemessungsverjährung gemäß § 207 BAO kommt für Feststellungsbescheide, die ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden können, von vorneherein nicht in Betracht. Somit hat auf Ebene des

Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers zwar eine „Wurzelkorrektur" zu erfolgen, die Verjährungsprüfung ist jedoch allein Gegenstand des Gruppenveranlagungsverfahrens beim Gruppenträger. Es ist daher für die Erfassung der Zu- und Abschläge gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 beim betroffenen Gruppenmitglied oder Gruppenträger der Feststellungsbescheid jenes Wirtschaftsjahres zu korrigieren, dessen Ergebnis im ersten nicht verjährten Veranlagungszeitraum des Gruppenträgers (als Teil des Gruppeneinkommens) veranlagt wird.

16. Sachliche Steuerbefreiungen (§§ 7 und 10 KStG 1988)

16.1 Allgemeines (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 3 EStG 1988)

1151

Im Gegensatz zu den persönlichen Befreiungen (siehe Rz 166 bis 291) ist bei den sachlichen Steuerbefreiungen nicht das Steuersubjekt, sondern ein bestimmter Teil des erzielten Einkommens aus der Steuerpflicht ausgenommen.

Durch den Verweis im § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist für die Einkommensermittlung insofern das EStG 1988 heranzuziehen, als es begrifflich für Körperschaften anwendbar ist (siehe Rz 348 bis 418). Zu den auf Körperschaften anwendbaren sachlichen Steuerbefreiungen siehe Rz 360.

1152

Unter die sachlichen Steuerbefreiungen fällt neben den Steuerbefreiungen des § 3 EStG 1988 die Beteiligungsertragsbefreiung für Beteiligungserträge iSd § 10 Abs. 1 KStG 1988.

16.2 Befreiung für Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 KStG 1988)

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%, Behaltedauer 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) 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.

1154

Die Beteiligungsertragsbefreiung ist unabhängig von einem Antrag zwingend von Amts wegen wahrzunehmen. Ein gänzlicher Verzicht oder eine Einschränkung der Höhe nach ist nicht möglich.

1155

Verluste, die durch die Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung entstehen oder sich erhöhen, sind entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen ausgleichs- bzw. vortragsfähig.

1156

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

16.2.1 Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 bis 6 KStG 1988

16.2.1.1 Voraussetzungen

16.2.1.1.1 Allgemeine Voraussetzungen

1157

Für die Beteiligungsertragsbefreiung ist kein prozentuelles oder betragliches Mindestausmaß der Beteiligung erforderlich (daher löst auch eine einzelne Aktie die Befreiung aus). Ebenso wenig setzt die Befreiung eine bestimmte Beteiligungsdauer voraus. Die Beteiligung kann sowohl als Anlagevermögen als auch als Umlaufvermögen gehalten werden. Es müssen Beteiligungserträge im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 1 bis 6 KStG 1988 vorliegen (siehe Rz 1162 bis Rz 1166). Nur eine gesellschaftsrechtliche oder eine ihr gemäß § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 gleichgestellte Beteiligung kann die Befreiungswirkung auslösen, eine Beteiligung in Form von Darlehen oder eine stille Beteiligung genügt nicht.

Sind gleichzeitig die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Z 7 iVm Abs. 2 KStG 1988 (internationale Schachtelbeteiligung) erfüllt, geht die Anwendung des § 10 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 der Befreiung gemäß Z 5 und 6 vor.

1158

Voraussetzungen auf Seiten des Anteilsinhabers (Obergesellschaft) ist, dass es sich um eine

- unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft oder
- beschränkt steuerpflichtige (inländische) Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988 (siehe Rz 1182) oder
- beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 handelt, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 345 vom 29.12.2011 S. 8, erfüllt (siehe auch Rz 1204, in Folge kurz „EU-Körperschaft(en)"), wenn die Einkünfte aus der Beteiligung einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind.

Die Beteiligung kann unmittelbar oder mittelbar (zB auch über Personengesellschaft) bestehen.

1159

Voraussetzung auf Seiten der Beteiligungskörperschaft (Untergesellschaft) ist, dass es sich um eine

- inländische Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft,
- körperschaftlich organisierte Personengemeinschaft (Agrargemeinschaft),
- andere inländische Körperschaft, soweit sie Partizipationskapital oder Substanzgenussrechte (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) ausgibt,
- beschränkt steuerpflichtige inländische Körperschaft gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 (steuerbefreite Körperschaft),
- „EU-Körperschaft" oder
- den inländischen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften vergleichbare ausländische Körperschaft, mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht (in Folge kurz „vergleichbare ausländische Körperschaft(en)"),

handelt.

Für die Frage, ab wann eine umfassende Amtshilfe vorliegt, ist auf den Beginn der Wirksamkeit des DBA abzustellen. Entscheidend ist daher, ab wann die Anwendung des DBA erfolgt. Dieser Zeitpunkt ist aufgrund der Regelungen im einzelnen DBA zu ermitteln.

16.2.1.1.2 Voraussetzungen für die Befreiung von ausländischen Beteiligungserträgen

1160

Bei Beteiligungserträgen aus ausländischen Beteiligungen ist zu differenzieren:

Liegen die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung vor (Beteiligungsausmaß mindestens 10%, Behaltedauer mindestens ein Jahr), ist die Befreiung für internationale Schachtelbeteiligungen anzuwenden (siehe Rz 1200 ff). Eine darüber hinausgehende Differenzierung nach Staaten entfällt.

Liegen die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung nicht vor (Portfoliobeteiligungen), fallen Beteiligungserträge aus folgenden Körperschaften unter die Befreiung (siehe auch Rz 1159):

- „EU-Körperschaften"
- „Vergleichbare ausländische Körperschaften"

Gewinnanteile aus anderen Beteiligungen unterliegen der österreichischen Besteuerung. Eine Anrechnung ausländischer Ertragsteuern ist nicht möglich, allenfalls können Quellensteuern abhängig vom entsprechenden DBA angerechnet werden.

1161

§ 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 führt zu einer Gleichstellung von Beteiligungserträgen aus Portfoliobeteiligungen an ausländischen Körperschaften (EU bzw. Staaten mit umfassender Amtshilfe) mit inländischen Beteiligungserträgen.

Bei ausländischen Portfoliobeteiligungen sind jedoch

- für Ausschüttungen vor dem 1.1.2019 unabhängig von der Beteiligungshöhe der Besteuerungsvorbehalt gemäß § 10 Abs. 5 KStG 1988 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 62/2018 (siehe Rz 1240 ff) und
- für Ausschüttungen ab dem 1.1.2019 bei einer Beteiligungshöhe von mindestens 5% (qualifizierte Portfoliobeteiligungen) der Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988 (siehe Rz 1248fm ff)

zu beachten.

Zur Portfolio-Befreiung eines Investmentfonds siehe Rz 1178.

1162

Für die Befreiung sind weder bei der Obergesellschaft noch bei der Untergesellschaft die Einkunftsart oder die Einkunftsermittlung ausschlaggebend (zB bei einem nicht gemeinnützigen Verein, der sein Einkommen nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 ermittelt). Erfolgt eine Gewinnermittlung, ist die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht Voraussetzung.

16.2.1.2 Erscheinungsformen von Beteiligungserträgen

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).

16.2.1.2.1 Ausschüttungsfiktion gemäß § 9 Abs. 6 UmgrStG

1164

Bei errichtenden und verschmelzenden Umwandlungen von Kapitalgesellschaften nach dem Umwandlungsgesetz und Art. II UmgrStG in Personengesellschaften oder auf den

Hauptgesellschafter gilt das Gewinnkapital der übertragenden Körperschaft als ausgeschüttet. Gewinnkapital ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Umwandlungskapital im Sinne des § 8 Abs. 5 UmgrStG und den vorhandenen Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 zum Umwandlungsstichtag. Der Ausschüttungszeitpunkt ist der Tag der Anmeldung der Umwandlung beim Firmenbuch. Ist eine in § 10 Abs. 1 KStG 1988 genannte Körperschaft Gesellschafter oder Hauptgesellschafter, bewirkt die Ausschüttungsfiktion keine steuerliche Belastung, weil die Beteiligungsertragsbefreiung wirksam ist.

16.2.1.2.2 Dividendengarantie

1165

Zur Dividendengarantie siehe Rz 563.

16.2.1.2.3 Rückzahlung auf Grund einer Kapitalherabsetzung (§ 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988)

1166

Bei Vorliegen eines Nachversteuerungstatbestandes gemäß § 32 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 6908 bis Rz 6911) sind jene Regeln anzuwenden, welche schon für den ursprünglichen Steuertatbestand gegolten hätten (Theorie der Doppelmaßnahme - daher Gewinnausschüttung). Der Nachversteuerungsbetrag stellt daher bei in § 10 Abs. 1 Z 1 bis 6 KStG 1988 genannten Körperschaften einen Beteiligungsertrag dar.

16.2.1.2.4 Keine Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988

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 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017), da diese Veräußerungen darstellen.

16.2.1.3 Zeitlicher Horizont

1168

Die Befreiung setzt keine bestimmte Beteiligungsdauer voraus. Sie wirkt sofort ab Erwerb der Beteiligung.

Erfolgt eine Beteiligungsveräußerung mit einem Dividendenvorbehalt dahingehend, dass dem Veräußerer Dividendenzahlungen nach der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums zukommen sollen, und liegt zum Veräußerungszeitpunkt über diese Dividendenzahlungen noch kein Gewinnverteilungsbeschluss vor, steht die vorbehaltene Dividende in offenkundigem Zusammenhang mit dem Verkauf und stellt daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Teil des Kaufpreises dar (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0053). Die Beteiligungsertragsbefreiung kommt daher auf die vorbehaltene Dividende nicht zur Anwendung.

Beispiel:

Die inländische X-AG bilanziert zum 31.12; die inländische A-AG hält 30 % der Anteile an der X-AG; der Buchwert der Beteiligung beträgt 500.000 Euro. Die A-AG verkauft ihre 30-prozentige Beteiligung an der X-AG um 1 Mio. Euro; im Kaufvertrag wird vereinbart, dass der A-AG noch die Dividende des Jahres 2012 zusteht. Der Verkauf erfolgt zum 15.4.2013. Zu diesem Zeitpunkt ist weder der Jahresabschluss festgestellt, noch wurde bereits eine Ausschüttung beschlossen. Nach Feststellung des Jahresabschlusses 2012 per 30.6.2013 wird an die A-AG die vorbehaltene Dividende in Höhe von 200.000 Euro ausbezahlt.

Auf die vorbehaltene Dividende kommt die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 Abs. 1 KStG 1988 nicht zur Anwendung. Die vorbehaltene Dividende ist Teil des steuerpflichtigen Gewinnes aus der Beteiligungsveräußerung; der steuerpflichtige Gewinn aus der Beteiligungsveräußerung beträgt 700.000 Euro.

Variante zu Beispiel:

Die Veräußerung erfolgt zum 30.6.2013. Zu diesem Zeitpunkt wurde der Jahresabschluss bereits festgestellt und die Gewinnverteilung beschlossen, die Ausschüttung aber noch nicht vorgenommen.

Da im Zeitpunkt der Beteiligungsveräußerung der Beschluss auf Verteilung des Gewinns bereits gefasst wurde, ist der Dividendenanspruch der A-AG bereits zum Veräußerungszeitpunkt entstanden. Die spätere Vornahme der Gewinnausschüttung stellt daher keinen Kaufpreisanteil sondern einen befreiten Beteiligungsertrag dar. Die Gewinnausschüttung in Höhe von 200.000 ist gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerbefreit; der steuerpflichtige Gewinn aus der Beteiligungsveräußerung beträgt 500.000 Euro.

1169

Der Zeitpunkt der Erfassung des Beteiligungsertrages richtet sich nach dem Tag des Gewinnverteilungsbeschlusses; zu einer Aktivierungspflicht der Forderung bereits vor dem Zustandekommen des Gewinnverteilungsbeschlusses kann es nur dann kommen, wenn zum Bilanzstichtag die Ausschüttung eines bestimmten Gewinnanteiles bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bereits festgestanden ist (VwGH 18.01.1994, 93/14/0169; VwGH 23.03.2000, 97/15/0112; siehe auch EStR 2000 Rz 2339). Eine solche "phasengleiche Bilanzierung" kann aber nur ausnahmsweise erfolgen

- wenn an Hand objektiver, nachprüfbarer und nach außen in Erscheinung tretender Kriterien festgestellt werden kann, dass die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte Gewinnausschüttung künftig zu beschließen und
- insoweit, als der (mindestens) ausschüttungsfähige Bilanzgewinn am Bilanzstichtag bekannt ist.

Haben Mutter- und Tochtergesellschaft denselben Bilanzstichtag, ist eine „phasengleiche Bilanzierung" jedenfalls ausgeschlossen, weil eine solche gesicherte Position der Muttergesellschaft auf einen in seiner Höhe bestimmten Gewinn nicht vorliegt (vgl. VwGH 13.09.2006, 2002/13/0129).

1170

Bei Ausschüttungen in fremder Währung ist für die Umrechnung der Devisengeldkurs im Zeitpunkt der Ausschüttung maßgebend. Wird ein Beteiligungsertrag bei der Muttergesellschaft bereits in dem der Beschlussfassung vorangegangenen Geschäftsjahr als Forderung erfasst, ist diese Forderung mit dem Devisengeldkurs zum Bilanzstichtag zu bewerten. Im Zeitpunkt des Zuflusses ergibt sich bedingt durch den jeweiligen Devisengeldkurs eine entsprechend höhere oder niedrigere Bewertung. Ein abwertungsbedingter Aufwand ist im Jahr des Zuflusses außerbücherlich gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 zuzurechnen, ein bewertungsbedingter nachträglicher Ertrag fällt unter die Befreiungsbestimmung des § 10 Abs. 1 KStG 1988.

Beispiel:

Die Muttergesellschaft A sowie die Tochtergesellschaft B haben als Bilanzstichtag jeweils den 31.12. Im Hinblick auf die internationale Verflochtenheit beider Gesellschaften sind Gewinnausschüttungen innerhalb des Konzernkreises in US-Dollar vorzunehmen. Die Ausschüttung der Tochter B für das Jahr 01 beträgt 100.000 US-Dollar und wird von der Mutter A in ihrem Jahresabschluss 01 als Forderung erfasst.

Devisengeldkurs zum Bilanzstichtag: Euro zu US-Dollar = 0,95

Devisengeldkurs im Zeitpunkt des Zuflusses 02 = Variante a) 1; Variante b) 0,9;

In der Bilanz zum 31.12.01 der Muttergesellschaft ist ein Beteiligungsertrag in Höhe von 105.263 Euro zu erfassen. Im Zeitpunkt des Zuflusses im März 02 ergibt sich bei der Muttergesellschaft a) ein abwertungsbedingter Aufwand in Höhe von 5.263 Euro, der gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 außerbilanziell zuzurechnen ist; b) ein bewertungsbedingter Ertrag in Höhe von 5.848 Euro, der gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerfrei zu stellen ist.

16.2.1.4 Zurechnung

1171

Auch eine mittelbare Beteiligung kann die nationale Beteiligungsertragsbefreiung auslösen.

Folgende Formen sind denkbar:

- Zwischengeschaltete Personengesellschaft
- Zwischengeschaltete Körperschaft
- Treuhandschaft
- Fruchtgenuss
- Investmentfonds
- Wertpapierleihe; Pensionsgeschäft.

16.2.1.4.1 Zwischengeschaltete Personengesellschaft

1172

Bei einer zwischengeschalteten Personengesellschaft (OG und KG) ergibt sich die Zurechnung der Beteiligungserträge aus § 23 Z 2 EStG 1988, die Befreiung steht für den anteiligen Beteiligungsertrag zu.

Beispiel 1:

Die GmbH-A ist zu 60%, die GmbH-B ist zu 40% an einer OG beteiligt. Die OG hält ihrerseits 50% an der AG-XY. Die GmbH A ist daher zu 30%, die GmbH B zu 20% mittelbar an der AG-XY beteiligt. Schüttet die AG-XY 100.000 Euro aus, erhält die OG eine Dividende über 50.000 Euro. Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ist im Gewinnanteil der GmbH-A ein Beteiligungsertrag von 30.000 Euro und im Gewinnanteil der GmbH-B ein Beteiligungsertrag von 20.000 Euro enthalten, der jeweils gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerfrei zu stellen ist.

Variante:

Am Unternehmen der oben genannten GmbH-B ist eine natürliche Person atypisch still mit 50% beteiligt. Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der stillen Mitunternehmerschaft kommt der GmbH-B ein Dividendenanteil von 10.000 Euro zu, der gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerfrei zu stellen ist.

Beispiel 2:

Angabe wie Beispiel 1, OG weist aber einen Verlust (inklusive Beteiligungsertrag) in Höhe von 200.000 Euro aus. Über die Tangente werden der GmbH-A 120.000 Euro und der GmbH-B 80.000 Euro Verlust zugewiesen, die darin enthaltenen Beteiligungserträge sind trotz der Verlusttangenten steuerfrei zu stellen.

Die GmbH-A erzielt als solche nach Ausgleich mit dem Verlust aus dem laufenden Betrieb einen steuerpflichtigen Gewinn von 40.000 Euro, der nach Abzug des Beteiligungsertrages mit 10.000 Euro der Körperschaftsteuer unterliegt.

Die GmbH-B weist insgesamt einen Verlust von 25.000 Euro aus. Nach Abzug des Beteiligungsertrages ergibt sich ein vortragsfähiger Verlust von 45.000 Euro.

16.2.1.4.2 Zwischengeschaltete Körperschaft

1173

Eine weitere Form der mittelbaren Beteiligung ist auch denkbar bei zwischengeschalteten Körperschaften, insoweit eine Enkelgesellschaft eine (mittelbare) verdeckte Ausschüttung an eine Großmuttergesellschaft vornimmt. Auch hier steht der Zwischengesellschaft und der

Großmuttergesellschaft die Befreiung des § 10 Abs. 1 Z 1 bis 6 KStG 1988 zu. Zur Zwischenschaltung einer Körperschaft in Zusammenhang mit der internationalen Schachtelbeteiligung siehe Rz 1207.

16.2.1.4.3 Treuhandschaft

1174

Wenn die formale Obergesellschaft lediglich Treuhänderin ist, liegt beim Treugeber ebenfalls eine steuerbegünstigte mittelbare Beteiligung vor. Dem Treunehmer steht die Befreiung nicht zu.

16.2.1.4.4 Fruchtgenuss

1175

§ 509 ABGB definiert die Fruchtnießung als dingliches Recht, das dem Fruchtnießer die volle Nutzung einer fremden Sache unter Schonung der Substanz ermöglicht (zum Fruchtgenuss allgemein EStR 2000 Rz 111 bis 120). Ein Fruchtgenuss an Kapitalgesellschaftsanteilen ist zivilrechtlich möglich, sofern er nicht gesellschaftsvertraglich ausgeschlossen ist.

1176

Der Erlös aus der Einräumung des Fruchtgenussrechts an Beteiligungen ist wirtschaftlich das Äquivalent für die übertragenen Ausschüttungen. Der aus der Fruchtgenusseinräumung erzielte Erlös antizipiert künftige Ausschüttungserträge, ist also vorweggenommener Ausschüttungsertrag (VwGH 25.1.2001, 2000/15/0172), welcher beim Fruchtgenussbesteller unter die Beteiligungsertragsbefreiung fällt.

1177

Der fruchtgenussberechtigten Körperschaft sind Ausschüttungen als originäre Einkünfte zuzurechnen, wenn

- der Zuwendungsfruchtgenuss für eine gewisse Dauer bei rechtlich abgesicherter Position bestellt wird und
- dem Fruchtgenussberechtigten die Disposition über die Einkünfteerzielung überlassen wird (vor allem Stimmrecht bei Hauptversammlungsbeschlüssen).

Bei Zurechnung der Ausschüttung an den Fruchtgenussberechtigten ist die Beteiligungsertragsbefreiung anzuwenden, jedoch darf das entgeltlich erworbene Fruchtgenussrecht auf Grund des § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht steuerwirksam abgeschrieben werden.

Beispiel:

Die AG-A ist an der GmbH-B zu 60% beteiligt. An dieser Beteiligung wird der GmbH-C ein entgeltliches Fruchtgenussrecht in Höhe von 1 Mio. Euro für 10 Jahre eingeräumt.

Durch dieses Recht erhält die GmbH-C auch die maßgeblichen Stimmrechte. Im Jahr 01 erfolgt eine Ausschüttung in Höhe von 150.000 Euro.

Die für die Übertragung des Fruchtgenussrechtes erhaltenen 1 Mio. Euro fallen unter die Beteiligungsertragsbefreiung bei der AG-A. Die Ausschüttung ist dem Fruchtgenussberechtigten, der GmbH-C zuzurechnen, die Befreiung gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 kommt zur Anwendung. Das Fruchtgenussrecht in Höhe von 1 Mio. Euro ist zu aktivieren, eine steuerwirksame Abschreibung ist aufgrund des § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht möglich.

16.2.1.4.5 Investmentfonds

1178

Bei tatsächlich ausgeschütteten Erträgen und als ausgeschüttet geltenden Erträgen (ausschüttungsgleichen Erträgen) aus einem

- § 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder
- § 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes

unterliegenden Gebilde kommt unter den Voraussetzungen der Rz 1241 die Beteiligungsertragsbefreiung insoweit zur Anwendung, als darin Beteiligungserträge im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 1 bis 6 KStG 1988 enthalten sind.

16.2.1.4.6 Wertpapierleihe; Pensionsgeschäft

1179

Im Fall einer Wertpapierleihe bzw. eines echten oder unechten Pensionsgeschäftes (EStR 2000 Rz 6140 ff) verlieren die bezogenen Ausschüttungen nicht ihren Charakter als Beteiligungserträge. Sowohl beim Entleiher bzw. Pensionsnehmer als auch nach Weiterleitung an den Verleiher bzw. Pensionsgeber stellen die Ausschüttungen Beteiligungserträge dar, die Befreiung gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 bis 6 KStG 1988 ist anzuwenden. Entsprechendes gilt auch bei einer internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988.

16.2.1.5 Wirkungsweise

1180

Da Beteiligungserträge steuerfrei bleiben, lösen sie die Anwendung des § 12 Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 1267 bis 1288) aus. Für Beteiligungen iSd § 10 KStG 1988 gilt auch § 12 Abs. 3 KStG 1988 (siehe Rz 1289 bis 1306).

Das in § 26c Z 16 lit. b KStG 1988 angeordnete rückwirkende Ausscheiden von ausländischen Dividendenerträgen aus der Steuerpflicht (siehe Rz 1160) erzeugt hinsichtlich der Anwendung der §§ 11 Abs. 1 Z 4 und 12 Abs. 2 und 3 KStG 1988 sowie aller anderer Bestimmungen, in denen auf § 10 KStG 1988 direkt oder indirekt Bezug genommen wird, keine Rückwirkung:

- Zinsen gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 sind grundsätzlich abzugsfähig (zum konzerninternen Beteiligungserwerb siehe aber Rz 1266ad ff). Andere, ausländische Portfoliobeteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 betreffende Fremdfinanzierungskosten und Zinsen, die auf Zeiträume vor Inkrafttreten des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 entfallen, verlieren nicht rückwirkend ihre steuerliche Abzugsfähigkeit.
- Teilwertabschreibungen auf ausländische Portfoliobeteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 sind auch dann nicht zu siebenteln, wenn das Jahr, in dem sie stattgefunden haben, noch nicht rechtskräftig veranlagt, und daher § 10 KStG 1988 rückwirkend anzuwenden ist. Dies gilt nur für Wirtschaftsjahre, die spätestens am 30. Juni 2009 enden.

1181

Die Beteiligungsertragsbefreiung ist nicht automatisch mit der Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 verbunden. Im Gegensatz zur Beteiligungsertragsbefreiung enthält der § 94 Z 2 EStG 1988 zusätzlich folgende Voraussetzungen:

- Mindestbeteiligung von 10%
- Gewinnanteile aus Aktien bzw. GmbH-Anteilen sowie Genossenschaftsanteilen
- Gläubiger der Kapitalerträge ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988 oder eine „EU-Körperschaft" (siehe Rz 1158) wenn die Beteiligung während eines ununterbrochenen Zeitraumes von einem Jahr bestanden hat.

Wird vom Schuldner der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer einbehalten, bleibt es bei der Gläubiger-Körperschaft bei der Beteiligungsertragsbefreiung und die Kapitalertragsteuer ist im Rahmen der Veranlagung auf die Körperschaftsteuer anzurechnen. Zur Erstattung der Kapitalertragsteuer im Fall der Ausschüttung an eine ausländische Körperschaft siehe Rz 1486 ff.

Eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern ist für alle Beteiligungserträge ausgeschlossen, die unter die Befreiung fallen.

1182

Nach § 21 Abs. 2 KStG 1988 werden Körperschaften des öffentlichen Rechts und gemäß § 5 KStG 1988 befreite Körperschaften hinsichtlich ihrer Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen. Von der ausschüttenden Körperschaft ist gemäß § 94 Z 6 EStG 1988 in diesem Fall keine Kapitalertragsteuer einzubehalten (siehe Rz 1502). Sollte dennoch Kapitalertragsteuer

einbehalten worden sein, steht der Körperschaft öffentlichen Rechts eine Erstattung im Wege des § 240 BAO zu.

16.2.1.6 Gewinnanteile auf Grund von Anteilen an Kapitalgesellschaften

1183

Zu den Gewinnanteilen aus Aktien und Stammeinlagen einer GmbH gehören nur jene Beträge, die mit einem Stammrecht (sozietäre Beteiligung) in einem ursächlichen Zusammenhang stehen.

Unternehmensrechtlich ausschüttungsfähig ist nur der Bilanzgewinn (= positiver Saldo aus Gewinn- bzw. Verlustvortrag und dem Jahresgewinn/Jahresverlust). Die nicht erfolgte Volleinzahlung des Kapitals ist für die Inanspruchnahme der sachlichen Steuerbefreiung unbeachtlich.

1184

Ob der Bilanzgewinn aus operativen Gewinnen der Gesellschaft, aus positiven Finanzerfolgen oder aus der Auflösung von Gewinnrücklagen entstanden ist, ist unerheblich. Zur unternehmensrechtlichen Auflösung von Kapitalrücklagen, der damit verbundenen unternehmensrechtlichen Ausschüttungsmöglichkeit und der unter Umständen abweichenden steuerlichen Beurteilung (Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988) siehe Rz 513.

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 § 4 Abs. 12 EStG 1988 siehe den Erlass des BMF vom 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017.

1186

Die Beteiligungsertragsbefreiung kommt nicht zur Anwendung, wenn eine AG eigene Anteile besitzt (§ 65 AktG). Der darauf entfallende Bilanzgewinn gilt als nicht ausgeschüttet.

1187

Dividenden auf Aktien sind vom Aktientypus (Inhaberaktien, Namensaktien oder Vorzugsaktien, usw.) unabhängig und sind daher in jedem Fall der Beteiligungsertragsbefreiung zugänglich.

1188

Statutarische Änderungen des Bilanzstichtages, ohne dass ein Antrag auf steuerliche Anerkennung im Sinne des § 7 Abs. 5 KStG 1988 gestellt wird, sind steuerlich unbeachtlich. Es läuft das ursprüngliche steuerliche Wirtschaftsjahr ungeachtet der Bilanzierung auf einen abweichenden Stichtag weiter. Mit dem steuerlich unbeachtlichen Wechsel des Bilanzstichtages wird die nur Aktiengesellschaften und den Europäischen Gesellschaften eröffnete Möglichkeit einer Zwischenausschüttung (Abschlagszahlung auf den Bilanzgewinn gemäß § 54a AktG) auch für eine GmbH ermöglicht. Die Ausschüttung des Bilanzgewinnes auf diesen steuerlich nicht anzuerkennenden Bilanzstichtag löst dessen ungeachtet die Steuerwirkungen einer offenen Ausschüttung aus. Die gleichen Wirkungen ergeben sich auch bei einer unternehmensrechtlich unzulässigen Zwischenausschüttung.

1189

Gesellschaftsanteile (Stammeinlagen, Aktien) dürfen nicht verzinst werden (vgl. § 54 AktG idF EU-GesRÄG, BGBl. Nr. 304/1996 und § 82 Abs. 3 GmbHG). An Aktionäre dennoch zugesagte und ausbezahlte seit der Aufhebung des § 54 Abs. 2 AktG durch das EU-GesRÄG unzulässige Bauzinsen stellen eine verdeckte Ausschüttung dar, die der Beteiligungsertragsbefreiung unterliegt.

16.2.1.7 Gewinnanteile auf Grund von Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

1190

Erträge aus Warenrückvergütungen und Geschäftsanteilsverzinsungen sind steuerbefreit. Dabei ist es gleichgültig, ob diese in offener Form oder verdeckt ausgeschüttet werden.

Siehe weiters die Rz 1404 bis 1414.

16.2.1.8 Gewinnanteile auf Grund von Substanzgenussrechten und sonstigen Finanzierungsinstrumenten

16.2.1.8.1 Allgemeines

1191

Zivilrechtlich versteht man unter Genussrechten bzw. Genussscheinen solche Rechte, die ihrem Inhalt nach typische Vermögensrechte eines Gesellschafters sein können. Sie entspringen aber nicht einem Gesellschaftsverhältnis, sondern sind Gläubigerrechte schuldrechtlicher Art (VwGH 16.12.1993, 92/16/0025).

Der Begriff Genussrecht steht für verbriefte und unverbriefte Genussrechte. Genussscheine sind verbriefte Rechte. Die Verbriefung ist als Inhaber-, Namens- oder Orderpapier zulässig.

1192

Die Emission von Genussrechten ist in § 174 AktG geregelt. Genussrechte können aber auch von einer GmbH ausgegeben werden (VwGH 21.5.1997, 95/14/0151). Die Ausgabe ist somit nicht an eine besondere Rechtsform gebunden.

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 werden dem Grund- oder Stammkapital gleichgestellt. Die gesellschafterähnliche Stellung ist auf Grund des Gesamtbildes zu beurteilen.

Unter die Befreiungsvorschrift 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 denen das Recht auf

- Beteiligung am Gewinn und
- am Liquidationsgewinn

der emittierenden Körperschaft verbunden ist. Beide Voraussetzungen (Erfolgs- und Substanzbeteiligung) müssen gemeinsam vorliegen.

16.2.1.8.2 Beteiligung am Gewinn

1194

Wird der vereinbarte Gewinnanspruch auf Grund einer Vertragsklausel nicht jährlich konkretisiert, sondern von einer definierten Bedingung oder von einem Gesellschafterbeschluss abhängig gemacht, kann dennoch von einem Substanzgenussrecht ausgegangen werden.

Die Höhe der Gewinnbeteiligung muss nicht konkret definiert sein. Eine gewinnabhängige Bedienung des Surrogatkapitals ist auch dann anzunehmen, wenn

- in zeitlicher und/oder
- umfänglicher Hinsicht

Bedingungen oder Begrenzungen vereinbart sind. Auch Mindestverzinsungen können festgelegt werden, wenn sie gewinnabhängig ausgestaltet sind, dh. mit dem unternehmensrechtlichen Bilanzgewinn begrenzt sind und daher bei Fehlen eines solchen

nicht zur Auszahlung kommen; andernfalls ist die Vergleichbarkeit mit Kapitalanteilen nicht gegeben (vgl. § 54 AktG, § 82 Abs. 3 GmbHG).

Keine ausreichende Gewinnbeteiligung liegt im Fall der Anknüpfung an das Ergebnis eines Teil- oder Geschäftsbereiches der begebenden Körperschaft vor. Die Gewinnbeteiligung setzt eine Beteiligung am Gesamtergebnis voraus.

Sowohl die vorrangige als auch die nachrangige Bedienung des Genussrechtskapitals (gegenüber den Gesellschaftern einer GmbH oder den Aktionären) ist unbedenklich, wenn sie gesellschaftsvertraglich vereinbart wurde und wirtschaftlich begründet ist. In diesem Fall ist von einer alinearen Ausschüttung auszugehen.

> *Beispiel:*
>
> *Die Aktionäre erhalten aus dem Bilanzgewinn 01 eine Dividende von 10%, die Genussrechtsinhaber hingegen nur 3%. Für das Geschäftsjahr 02 erhalten die Aktionäre eine Dividende von 4% und die Genussrechtsinhaber eine solche in Höhe von 11%.*

16.2.1.8.3 Beteiligung am Liquidationsgewinn

1195

Substanzgenussrechte im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 liegen vor, wenn sie auf die Lebensdauer der emittierenden Gesellschaft abgestellt sind. Dieser Grundsatz schließt allerdings eine Abschichtung vor der Liquidation der Körperschaft nicht aus. Die Behandlung der Substanzgenussberechtigten muss in jedem Fall auch bei Beendigung des Vertragsverhältnisses vor der Liquidation jener im Liquidationsfall entsprechen und in diesem Sinne vereinbart sein und auch eingehalten werden. Es darf somit keine von vornherein begrenzte Emission vorliegen.

Der Abschichtungsanspruch muss sich als Recht auf eine anteilige Quote am Wert der emittierenden Gesellschaft zum Zeitpunkt der Abschichtung orientieren.

1196

Eine Liquidationsgewinnbeteiligung liegt nicht vor bei

- bloßer Wertsicherung des Genussrechtskapitals
- Beteiligung an den stillen Reserven nur einzelner Teil- oder Geschäftsbereiche oder einzelner Wirtschaftsgüter
- einer von vornherein vereinbarten pauschalen Abfindung.

In diesen Fällen liegt ein obligationenähnliches Genussrecht vor. Ein sozietäres Genussrecht ist aber nicht auszuschließen, wenn die begebende Körperschaft wenig Substanz enthält oder der Geschäftsbetrieb nur geringe Substanzsteigerungen erwarten lässt.

Eine Nachrangigkeit im Liquidationsfall gegenüber den Aktionären bzw. GmbH-Gesellschaftern spricht gegen das Vorliegen eines Substanzgenussrechtes.

1197

Die Abschichtung der Substanzgenussberechtigten vor Liquidation der emittierenden Körperschaft zu dem über dem Nennwert liegenden beizulegenden Wert führt zu einem steuerneutralen Buchverlust. Ein steuerneutraler Buchverlust ergibt sich auch, wenn die emittierende Körperschaft die Genussrechte zum über dem Nennwert liegenden beizulegenden Wert rückkauft, um sie in der Folge einziehen zu können.

16.2.1.8.4 Allgemeine Steuerpflicht

1198

Keine Beteiligungsertragsbefreiung sondern Steuerpflicht gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist gegeben für Erträge anlässlich

- der Kündigung des Genussrechtskapitals vor Liquidation des Emittenten, weil in diesem Falle ein einer Liquidation vergleichbarer gesellschaftsrechtlicher Akt (Teilliquidation) vorliegt und
- der Abschichtung im Zuge der Liquidation des Emittenten.

16.2.1.9 Gewinnanteile auf Grund von Partizipationskapitalanteilen

1199

Partizipationskapital 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).

16.2.2 Befreiung für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 1 Z 7, Abs. 2 und 3 KStG 1988)

16.2.2.1 Betroffener Personenkreis

1200

§ 10 Abs. 1 Z 7 und Abs. 3 Satz 1 iVm Abs. 2 KStG 1988 stellt eine sachliche Steuerbefreiung dar. Die Anwendung der Befreiung ist von Amts wegen vorzunehmen, zwingend und unverzichtbar (siehe Rz 1154).

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung sind nachzuweisen.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der internationalen Schachtelbefreiung ist, dass es sich bei der Obergesellschaft um eine Körperschaft handelt, die ihr Einkommen gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 zu ermitteln hat (siehe aber Rz 1202).

Soweit es sich nicht um Körperschaften handelt, die ihr Einkommen gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln, ist die Buchführungspflicht aus anderen Gründen (zB §§ 124 f BAO) - unabhängig davon, ob die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 erfolgt - nicht ausreichend, damit die Bestimmungen über die internationale Schachtelbefreiung zur Anwendung kommen können.

1201

Die Voraussetzungen des § 7 Abs. 3 KStG 1988 erfüllen folgende Rechtsformen:

- Aktiengesellschaften
- Europäische Gesellschaft (SE)
- GmbH
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- (große) Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit
- Sparkassen

- Unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die einem inländischen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind
- Betrieblich veranlasste Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 gemäß § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988

1202

Nicht erfüllt werden die Voraussetzungen ua. von

- Privatstiftungen, die im Sinne des § 5 Z 6 KStG 1988 als gemeinnützig gelten
- Vereinen im Sinne des Vereinsgesetzes 2002.

Privatstiftungen im Sinne des § 13 Abs. 1 KStG 1988, die nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallen, sind aber mit ihren gesamten ausländischen Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 KStG 1988 befreit, soweit kein Anwendungsfall des § 10 Abs. 4, 5 oder 7 KStG 1988 vorliegt (§ 13 Abs. 2 KStG 1988; siehe StiftR 2009 Rz 43 ff).

1203

Bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 (inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts, siehe Rz 136 und 137) sowie im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 (von der Steuerpflicht befreite Körperschaften) unterliegen Beteiligungserträge nicht der beschränkten Steuerpflicht. Beteiligungsveräußerungen unterliegen als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften der Steuerpflicht (§ 21 Abs. 3 Z 3 KStG 1988). Die Anwendung der Befreiung für internationale Schachtelbeteiligungen ist möglich, wenn diese Körperschaften unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen (zB gemeinnützige GmbH).

16.2.2.2 Kapitalanteile an ausländischen Körperschaften

16.2.2.2.1 Ausländische Körperschaften

1204

Auslandsbeteiligungen liegen vor, wenn es sich entweder um Kapitalanteile an einer ausländischen Gesellschaft handelt, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, oder um Gesellschaftsanteile an einer „EU-Körperschaft" (siehe Rz 1159). § 10 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 schränkt aber den Kreis der in der Anlage 2 zum EStG 1988 genannten Gesellschaftsformen auf solche ein, die nach österreichischem Recht als Körperschaften anzusehen sind. Ausländische Personengesellschaften sind daher auch dann nicht von § 10 Abs. 2 KStG 1988 umfasst, wenn sie nach ausländischem Steuerrecht der Körperschaftsteuer unterliegen oder in die Anwendung der Körperschaftsteuer optieren können.

Vergleichbar ist eine ausländische Gesellschaft einer inländischen Kapitalgesellschaft dann, wenn sie aus dem Blickwinkel des österreichischen Gesellschaftsrechts die Wesensmerkmale

einer inländischen Kapitalgesellschaft aufweist. Der Umstand, dass eine ausländische Gesellschaft, die einer österreichischen Personengesellschaft vergleichbar ist, in der Anlage 2 zum EStG 1988 genannt ist, kann nicht bewirken, dass die nach ausländischem Recht als Dividendenzahlungen gewerteten Gewinnverteilungen auch auf österreichischer Seite als – schachtelbefreite – Dividenden zu qualifizieren sind; denn Gewinnverteilungen einer im Ausland als Kapitalgesellschaft besteuerten Personengesellschaft stellen im Geltungsbereich des österreichischen Steuerrechts nicht steuerbare Entnahmen dar (siehe in diesem Sinne auch BFH 04.04.2007, I R 110/05, betr. eine in Tschechien als Kapitalgesellschaft besteuerte Kommanditgesellschaft). Ist die in der Anlage 2 zum EStG 1988 genannte ausländische Personengesellschaft betrieblich tätig, sind die Gewinne der Personengesellschaft im Verhältnis zu jenen Staaten, mit denen Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode anzuwenden sind, von der inländischen Besteuerung freizustellen.

Es sind daher neben Dividenden auch Erträge aus anderen Beteiligungsformen, die den Substanzgenussrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) entsprechen, steuerfrei.

Zur Frage der Vergleichbarkeit mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft siehe Rz 134.

Es ist nicht notwendig, dass die ausländische Körperschaft nach ausländischem Recht als eigenes Steuersubjekt behandelt wird. Auch wenn bei der ausländischen Körperschaft die Gewinnbesteuerung prinzipiell oder aufgrund einer ausgeübten Optionsmöglichkeit (zur Besteuerung als Personengesellschaft) auf Gesellschafterebene erfolgt, steht dies der Anwendung der internationalen Schachtelbefreiung nicht entgegen.

1205

Handelt es sich bei der Untergesellschaft um eine Körperschaft, die ihren Sitz im Ausland und die Geschäftsleitung im Inland hat (Doppelansässigkeit), ist - trotz unbeschränkter Steuerpflicht - die internationale Schachtelbefreiung anwendbar, da es sich im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 um eine „ausländische Körperschaft" handelt. Eine Anwendung der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung kommt daher nicht in Frage, da es sich bei der Untergesellschaft nicht um eine inländische (Kapital)Gesellschaft im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 handelt.

16.2.2.2.2 Kapitalanteile

1206

Die Beteiligung muss in Form von "Kapitalanteilen" vorliegen. Nach diesem weiten Begriff sind daher neben Erträgen aus Aktien, Zwischenscheinen und GmbH-Anteilen auch solche aus anderen Beteiligungsformen, die den Substanzgenussrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) vergleichbar sind, begünstigt.

16.2.2.2.3 Beteiligungsausmaß

1207

Die Beteiligung muss zumindest 10% des Nennkapitals der ausländischen Gesellschaft ausmachen.

Dieses Beteiligungsausmaß ist nicht ausschließlich vom Nominalkapital der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, sondern gegebenenfalls auch vom rechnerischen Wert der Gesamtanteile zu berechnen.

Besitzt die ausländische Gesellschaft eigene Anteile, ist bei der Ermittlung des Beteiligungsausmaßes dennoch vom vollen Nennkapital auszugehen.

Wird eine Beteiligung zum Teil unmittelbar und zum Teil mittelbar über eine Tochterkapitalgesellschaft gehalten, sind die Beteiligungsquoten für die Ermittlung des Beteiligungsausmaßes zusammenzurechnen.

> *Beispiel:*
>
> *Die inländische GmbH A ist zu 90% an der in- oder ausländischen GmbH B und zu 5% an der ausländischen GmbH C beteiligt. Die Tochtergesellschaft B ist wiederum mit 9% an der ausländischen Gesellschaft C beteiligt. Die Beteiligung der GmbH A an der ausländischen GmbH C stellt eine internationale Schachtelbeteiligung dar, da die Beteiligung durch Zusammenrechnung der unmittelbaren Beteiligung und der mittelbaren Beteiligung von 8,1% (90% der 9-prozentigen Tochterbeteiligung an C) insgesamt 13,1% beträgt.*

Wird eine bestehende internationale Schachtelbeteiligung um eine Beteiligung erhöht, treten die Wirkungen der internationalen Schachtelbeteiligung für die hinzuerworbenen Anteile sofort ein. Wird daher eine bestehende internationale Schachtelbeteiligung durch Anteilskauf von weiteren 5% von bisher 30% auf 35% erhöht, gilt für die gesamten 35% die internationale Schachtelbegünstigung.

1208

Werden im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei der Untergesellschaft seitens der Obergesellschaft zusätzliche Anteile erworben, ohne dass es zu einer Erhöhung der Beteiligungsquote kommt, teilen diese zusätzlichen Anteile im Hinblick auf die Behaltefrist das Schicksal der bisherigen Beteiligung (§ 10 Abs. 2 KStG 1988).

Gleiches gilt, wenn es im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei der Untergesellschaft durch den Erwerb zusätzlicher Anteile zu einer Erweiterung der Beteiligungsquote kommt.

16.2.2.3 Beteiligung an ausländischen Körperschaften

1209

Wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen der ausländischen Gesellschaft ist ausreichend, um eine Beteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 herzustellen.

Wie bei der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung ist zB die Zwischenschaltung einer Mitunternehmerschaft unschädlich.

1210

Im Fall einer offenen (dh. gegenüber der Abgabenbehörde offengelegten), fremdnützigen Treuhandschaft erfolgt die Zurechnung der Gesellschaftsanteile beim Treugeber. Wird von einer österreichischen Kapitalgesellschaft über einen Treuhänder eine Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft gehalten und ist folglich gemäß § 24 Abs. 1 lit. b und c BAO diese Beteiligung (unmittelbar) dem Treugeber (der inländischen Kapitalgesellschaft) zuzurechnen, tritt nach Maßgabe des § 10 Abs. 2 KStG 1988 Steuerbefreiung im Inland ein. Allerdings ist zu bedenken, dass in Fällen dieser Art seitens der österreichischen Finanzverwaltung für Zwecke der steuerlichen Anerkennung des Treuhandverhältnisses auch auf die Sachverhaltsbeurteilung in dem betroffenen anderen Staat Rücksicht zu nehmen sein wird, insbesondere dann, wenn mit diesem Staat ein DBA besteht. Denn vor allem im Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen ist vorzukehren, dass es nicht zu vermeidbaren grenzüberschreitenden Zurechnungskonflikten kommt.

1211

Die Bestimmung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 ist auf Fruchtgenussberechtigte an Kapitalanteilen ausländischer Gesellschaften nicht anwendbar, da für das Bestehen einer internationalen Schachtelbeteiligung eine Beteiligung an der Unternehmenssubstanz erforderlich ist.

16.2.2.4 Jahresfrist

1212

Für die Fristenberechnung (die Ermittlung der Frist erfolgt von "Tag zu Tag") ist auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen.

Es genügt, wenn die Beteiligungsdauer von mindestens einem Jahr insgesamt, dh. vor und nach dem Zeitpunkt der Betriebseinnahme aus der Gewinnausschüttung gegeben ist (EuGH 17.10.1996, Rs C-283/94, Denkavit).

Zum Zeitpunkt der Erfassung von Gewinnanteilen als Betriebseinnahme siehe Rz 1169 sowie EStR 2000 Rz 4618.

Erforderlich für die Erfüllung der Jahresfrist ist, dass die Beteiligung ununterbrochen gehalten wird. Die Jahresfrist wird durch eine Einlage der Anteile der ausländischen Körperschaft in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft oder eine Mitunternehmerschaft, an der die einlegende Körperschaft zu 100% substanzbeteiligt ist, nicht unterbrochen.

Zum Zeitpunkt der Ausschüttung muss die erforderliche Beteiligung jedenfalls gegeben sein.

16.2.2.5 Gewinnanteile aus Auslandsbeteiligungen

1213

Die zeitliche Herkunft der Beteiligungserträge ist irrelevant: Es ist also gleichgültig, ob die Gewinne bereits vor Erwerb der Beteiligung erwirtschaftet wurden.

Gewinnanteile jeder Art aus der Beteiligung sind offene und verdeckte Ausschüttungen, soweit sie auf die Beteiligung entfallen.

Einlagenrückzahlungen sind keine Gewinnanteile, siehe aber Rz 1225.

Zur zeitlichen Erfassung der Gewinnanteile siehe Rz 1167 bis 1170.

16.2.2.6 Gewinne aus der Veräußerung oder Beendigung von Auslandsbeteiligungen

16.2.2.6.1 Allgemeines

1214

Nach § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 bleiben Gewinne, Veräußerungsgewinne, -verluste und sonstige Wertänderungen aus einer internationalen Schachtelbeteiligung außer Ansatz, sofern keine Option (zur Steuerpflicht) gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 vorgenommen wurde (siehe Rz 1216). Ausgenommen sind Liquidationsverluste (siehe Rz 1224).

Bei § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 handelt es sich um eine sachliche Steuerbefreiung. Bei der Ermittlung des steuerfrei zu behandelnden Betrages im Falle der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung hat zunächst eine Verrechnung der Einnahmen mit den damit zusammenhängenden Ausgaben zu erfolgen; die Steuerbefreiung kommt folglich erst auf den verbleibenden Nettobetrag (Veräußerungsgewinn oder -verlust) zur Anwendung.

Bei der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend.

1215

Wird eine nationale Beteiligung durch die Verlegung des Sitzes der Beteiligungsgesellschaft in das Ausland zur internationalen Schachtelbeteiligung, bleiben die bis zur Sitzverlegung im Inland entstandenen stillen Reserven in der Beteiligung steuerhängig (§ 10 Abs. 3 Z 5 KStG 1988. Bei Sitzverlegung steht ein Optionsrecht zur Steuerhängigkeit nur dann zu, wenn der Anschaffungsvorgang ins Jahr der Sitzverlegung fällt.

Geht eine internationale Schachtelbeteiligung durch Sitzverlegung ins Inland unter, gilt der Teilwert der Beteiligung zum Zeitpunkt der Sitzverlegung als Buchwert. Dies gilt nicht, wenn hinsichtlich der ursprünglichen internationalen Schachtelbeteiligung eine Option abgegeben worden ist (§ 10 Abs. 3 Z 5 KStG 1988).

1216

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

Die Steuerneutralität gilt nicht, soweit Steuerpflichtige 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 Beilage K 10 berichtigt und dem Finanzamt mit Verweis auf die Berichtigung der Option innerhalb der Monatsfrist übermittelt wird. 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.

Die 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 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 Konzernes.

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 quotal 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 Rz 860i). Sollte der konzernzugehörige Erwerber der internationalen Schachtelbeteiligung bereits unmittelbar oder mittelbar eine internationale 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.

1218

Aus § 26a Abs. 16 KStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2003 (BGBl. I Nr. 71/2003) ergeben sich folgende Übergangsbestimmungen:

- § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, ist ab der Veranlagung für das Jahr 2004 jedenfalls anzuwenden. Dies betrifft die Änderungen in der gesetzlichen Definition der internationalen Schachtelbeteiligung durch:
  - Absenkung des Mindestbeteiligungsausmaßes auf 10% (siehe Rz 1212).
  - Ausweitung der Beteiligungsform auf Kapitalbeteiligungen, die keine Gesellschaftsanteile im engeren Sinn darstellen (siehe Rz 1206).
  - Ausweitung auf mittelbare Beteiligungen und
  - Ausweitung auf unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gesellschaften (siehe Rz 1200).

Der neugefasste § 10 Abs. 2 KStG 1988 ist auf alle Steuerpflichtige anzuwenden, unabhängig davon, ob sie vor oder nach dem 31. Dezember 2000 in das Firmenbuch eingetragen wurden.

Die Wirksamkeit erstreckt sich auch auf alle Beteiligungen, die erst durch die Änderung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, die Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung erfüllen.

- § 10 Abs. 3 KStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, ist erstmalig anzuwenden:
  - Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 auf Steuerpflichtige, die nach dem 31. Dezember 2000 in das Firmenbuch eingetragen wurden. Sie können die Option zur Steuerpflicht nur mit Wirkung ab der Veranlagung für das Jahr 2004, spätestens mit der Steuererklärung für 2004 ausüben.
  - Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2006 auf Steuerpflichtige, die vor dem 1. Jänner 2001 in das Firmenbuch eingetragen wurden, wobei für die Jahre 2004 und 2005 weiterhin § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, ausgenommen hinsichtlich der Definition der internationalen Schachtelbeteiligung, für die § 10 Abs. 2 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, gilt, anzuwenden ist. Sie können die Option zur Steuerpflicht nur mit Wirkung ab der Veranlagung für das Jahr 2006, spätestens mit der Steuererklärung für 2006 ausüben.

1219

Wird keine Option zugunsten der Steuerpflicht ausgeübt, gilt hinsichtlich der in § 26a Abs. 16 Z 3 KStG 1988 vorgesehenen Nachversteuerung Folgendes:

- Erfolgt bei Gesellschaften, die nach dem 31. Dezember 2000 im Firmenbuch eingetragen worden sind, bis zur Erklärungsabgabe für das Jahr 2004 keine Option, tritt die Steuerneutralität bereits im Jahr 2004 (Wirtschaftsjahr 2003/04) ein und es sind alle bis zum Ende des letzten im Jahr 2003 endenden Wirtschaftsjahres steuerwirksam erfolgten Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988, beginnend mit dem unmittelbar folgenden Wirtschaftsjahr also 2004, nachzuversteuern, auch wenn die internationale Schachtelbeteiligung im Jahr 2004 (Wirtschaftsjahr 2003/2004) veräußert wird. Fiktive umgründungsbedingte Teilwertabschreibungen sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung steuerwirksam zu berücksichtigen. Durch die Nachversteuerung erhöht sich im Jahr 2004 (Wirtschaftsjahr 2003/2004) der steuerliche Buchwert der Beteiligung.
- Erfolgt bei Gesellschaften, die vor dem 1. Jänner 2001 im Firmenbuch eingetragen worden sind, mit der Erklärungsabgabe für das Jahr 2006 keine Option, tritt die Steuerneutralität bereits im Jahr 2006 (Wirtschaftsjahr 2005/06) ein und es sind alle bis zum Ende des letzten im Jahr 2005 endenden Wirtschaftsjahr steuerwirksam erfolgten Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988, beginnend mit dem unmittelbar folgenden Wirtschaftsjahr, nachzuversteuern, auch wenn die internationale Schachtelbeteiligung im Wirtschaftsjahr 2006 (Wirtschaftsjahr 2005/2006) veräußert wird. Fiktive umgründungsbedingte Teilwertabschreibungen sind erst im Zeitpunkt der Veräußerung steuerwirksam zu berücksichtigen.

Zur Berechnung des Nachversteuerungsbetrages sind dem steuerlichen Buchwert (Rz 1301) zum Ende des jeweils maßgeblichen Wirtschaftsjahres die historischen Anschaffungskosten der Beteiligung gegenüberzustellen und ist der Differenzbetrag (Summe der steuerwirksamen Teilwertabschreibungssiebentel) ab dem Optionsjahr, auf sieben Jahre gleichmäßig verteilt, gewinnerhöhend anzusetzen. Dabei bleiben bisher noch nicht verrechnete Siebentelbeträge im Sinne des § 12 Abs. 3 KStG 1988 und nicht steuerwirksame ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen unberücksichtigt.

Beispiel:

Berechnung des Nachversteuerungsbetrages

Jahr		*HB*	*StB*	*M-WR*
01	*Erwerb AK 1700*	*1700*	*1700*	*--*
02	*TWA 700*	*1000*	*1000*	*+ 600 (6/7)*
03 – 05	*---*	*---*	*---*	*- 300 (3/7)*
06	*Verkauf Erlös*	*steuerfreier*	*Nachversteuerung*	*-0*

	1500	*Gewinn 500*	*400*	*(Rest/7 300 gehen verloren)*
06 – 12	-	-	-	*+400 (7 x 57,14)*

1220

Wird die Option zugunsten der Steuerpflicht ausgeübt, kann mit Beginn des Optionsjahres der gemeine Wert der Beteiligung, abzüglich der bis dahin tatsächlich vorgenommenen und als vorgenommen geltenden Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert angesetzt werden (Änderung der steuerlichen Eröffnungsbilanz). Da eine unternehmensrechtliche Neubewertung ausgeschlossen ist, wird der neue steuerliche Buchwert in geeigneter Weise evident zu halten sein.

1221

Im Fall der offenen (dh. gegenüber der Abgabenbehörden offengelegten), fremdnützigen Treuhand erfüllt die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums durch den Treugeber den Tatbestand einer Veräußerung im Sinne des § 10 Abs. 3 KStG 1988 (siehe Rz 1210).

1222

Die Befreiung gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 umfasst folgende Vorgänge:

- Verkauf
- Tausch (§ 6 Z 14 EStG 1988)
- Zuschreibungen
- Liquidation (siehe Rz 1224 f)
- Einlagenrückzahlung (siehe Rz 1225)

1223

Die Steuerbefreiung steht sowohl bei Veräußerung der gesamten Beteiligung als auch bei der Veräußerung von Teilen derselben zu.

16.2.2.6.2 Liquidation

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.

16.2.2.6.3 Einlagenrückzahlung

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.

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 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017).

16.2.2.7 Umgründungsvorgänge

1226

Kommt es aufgrund einer Umgründung nach Maßgabe der einzelnen Vorschriften des UmgrStG bei der übertragenden oder der übernehmenden Körperschaft zum Entstehen oder zur Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung, ist bezüglich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten zum Umgründungsstichtag § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 nicht anzuwenden.

1227

Kommt es aufgrund einer Umgründung nach Maßgabe der einzelnen Vorschriften des UmgrStG zum Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung, gilt – soweit für die Beteiligung keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit erklärt worden ist – der höhere Teilwert zum Umgründungsstichtag abzüglich von auf Grund einer Umgründung nach dem UmgrStG von § 10 Abs. 3 erster Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ausgenommener Beträge (siehe Rz 1226) als Buchwert. Durch den Ansatz des Teilwertes als Buchwert wird die bis dahin entstandene stille Reserve entsteuert. Dies gilt nicht für stille Reserven, die vor Erfüllung der Voraussetzungen für die internationale Schachtelbeteiligung entstanden sind (siehe Rz 1226).

16.2.3 Methodenwechsel - Anrechnungsverfahren (§ 10 Abs. 4 bis 6 KStG 1988 idF vor JStG 2018)

1228

Die Bestimmungen des Methodenwechsels gemäß § 10 Abs. 4 KStG 1988 idF vor JStG 2018 und des Besteuerungsvorbehalts gemäß § 10 Abs. 5 KStG 1988 idF vor JStG 2018 sind mit Ablauf des 31. Dezember 2018 außer Kraft getreten und sind daher nur noch für Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen und für Gewinnanteile aus Portfoliobeteiligungen iSd § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2019 realisiert wurden. Die Ausführungen in den folgenden Rz beziehen sich jeweils auf die Rechtslage idF vor JStG 2018.

Die in § 10 KStG 1988 grundsätzlich festgelegte Befreiungsmethode für ausländische Beteiligungserträge wird

- bei internationalen Schachtelbeteiligungen bei Vorliegen der in § 10 Abs. 4 KStG 1988 idF vor JStG 2018 ("Missbrauchsfälle") genannten Voraussetzungen und
- bei ausländischen Portfoliobeteiligungen bei Vorliegen der in § 10 Abs. 5 KStG 1988 idF vor JStG 2018 ("Besteuerungsvorbehalte") genannten Voraussetzungen

durchbrochen, um unangemessene Steuerfolgen zu vermeiden.

16.2.3.1 Missbrauchsfälle (§ 10 Abs. 4 KStG 1988)

1229

Ziel der in § 10 Abs. 4 KStG 1988 normierten und in einer Verordnung des BMF konkretisierten "Missbrauchsabwehr" ist die Vermeidung einer Umgehung österreichischer Steuern.

1230

Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen (siehe Rz 1200 bis 1227) sind im Falle des Vorliegens von Missbrauch im Sinne des § 22 BAO nicht von der Körperschaftsteuer befreit (VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; VwGH 10.8.2005, 2001/13/0018; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176). Bei erwiesenem Missbrauch sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

1231

Missbrauchsverdacht im Sinne einer unwiderlegbaren Vermutung führt zum zwingenden Wechsel von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode ("Methodenwechsel" oder "switch over"). Gewinnanteile aus der internationalen Schachtelbeteiligung sind nicht mehr steuerbefreit. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung der internationalen Schachtelbeteiligung sind (auch wenn keine Option nach § 10 Abs. 3 KStG 1988 abgegeben wurde) steuerwirksam. Dem Abgabepflichtigen steht es aber frei, das Vorliegen der Verdachtsgründe zu bestreiten. Liegen weder erwiesener Missbrauch noch die maßgebenden Verdachtsgründe vor, ist die Befreiungsmethode anzuwenden.

Voraussetzung für den Methodenwechsel gemäß § 10 Abs. 4 KStG 1988 ist jedoch die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 10 Abs. 1 Z 7, Abs. 2 und 3 KStG 1988.

Beispiel:

Eine österreichische Kapitalgesellschaft hält eine 9-prozentige Beteiligung an einer iranischen Kapitalgesellschaft. Mit dem Iran besteht keine umfassende Amtshilfe. Da die Ausschüttungen aus dieser Beteiligung weder unter die Befreiung für die internationale Schachtel fallen (weil das in § 10 Abs. 2 KStG 1988 geforderte Beteiligungsausmaß von 10% nicht erreicht ist), noch die Befreiung für Portfoliobeteiligungen gemäß § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 anwendbar ist (weil es sich um einen Drittstaat ohne umfassende Amtshilfe handelt), können weder § 10 Abs. 4 noch § 10 Abs. 5 KStG 1988 zur Anwendung kommen.

1232

Abkommensrechtliche Schachtelprivilege stehen weder der Anwendung des § 22 BAO noch jener des § 10 Abs. 4 und 5 KStG 1988 entgegen, da jeder Staat das Recht hat, sich vor einer unberechtigten Ausnützung der im Abkommen vorgesehenen Steuervorteile zu schützen (VwGH 26.07.2000, 97/14/0070).

16.2.3.1.1 Verdachtsfälle

1233

Die nach § 10 Abs. 1 Z 7 und Abs. 3 KStG 1988 zustehenden sachlichen Befreiungen kommen in Verdachtsfällen nicht zur Anwendung. Verdachtsfälle sind solche, die nach dem Gesamtbild der Sachverhaltselemente auf die Wahrscheinlichkeit eines Missbrauches schließen lassen.

1234

Eine Konkretisierung dieser Verdachtsfälle erfolgt anhand eines Standardverdachtsfalles (§ 10 Abs. 4 KStG 1988 lässt aber auch andere Verdachtsfälle offen). Dieser enthält in typisierender Betrachtungsweise jene Missbrauchsverdachtsgründe (Unternehmensschwerpunkt der internationalen Schachtelbeteiligung liegt in der Erzielung von „Passiveinkünften" und ihr Einkommen unterliegt keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer, siehe Rz 1235 bis Rz 1240), welche grundsätzlich kumulativ vorliegen müssen, damit es zum Methodenwechsel kommt. Im Sinne eines beweglichen Systems ist bei der Beurteilung stets eine Gesamtbetrachtung anzustellen; dh. einerseits führt für sich alleine auch eine völlige Steuerfreistellung von Auslandsgesellschaften noch nicht zum Methodenwechsel, andererseits kann es unter Berücksichtigung des Gesamtbildes auch dann zu einem Methodenwechsel nach § 1 Abs. 1 Z 3 der Verordnung zu § 10 Abs. 4 KStG 1988 (BGBl. II Nr. 295/2004) kommen, wenn ein Missbrauchsverdachtsgrund besonders stark ausgeprägt ist und der andere Grund annähernd verwirklicht ist.

Beispiel:

Die Erträge einer ausländischen Kapitalgesellschaft resultieren zu ca. 80% aus Zinsen aus der Vergabe von Krediten. Das Einkommen dieser Gesellschaft unterliegt im Ausland einer tatsächlichen Durchschnittsteuerbelastung von 16%. Das Verdachtsmerkmal „Unternehmensschwerpunkt" ist besonders stark ausgeprägt (Überwiegen der Passiveinkünfte im wesentlichen Ausmaß, da deren Anteil mehr als 62,5% beträgt und somit um mehr als 25% über dem Mindestniveau von mehr als 50% liegt). Das Verdachtsmerkmal „Keine der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbare ausländische Steuer" wird zwar grundsätzlich erst dann als gegeben angenommen, wenn ein Besteuerungsniveau von nicht mehr als 15% vorliegt, dieses Mindestniveau ist hier aber nur geringfügig überschritten (tatsächliche Steuerbelastung von 16%; ein wesentliches Überschreiten des Mindestniveaus von mehr als 15% wäre erst bei einer tatsächlichen Steuerbelastung von mehr als 18,75% gegeben). Es kommt daher aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse zum Methodenwechsel. Die Entlastung von der ausländischen Körperschaftsteuer ist durch Anrechnung der ausländischen Steuer herbeizuführen.

16.2.3.1.2 Passiveinkünfte

1235

Eine Vermögensverwaltungsgesellschaft im Sinne des § 10 Abs. 4 KStG 1988 liegt vor, wenn der Unternehmensschwerpunkt (unmittelbar oder mittelbar) alternativ oder kumulativ auf einem der drei nachfolgend angeführten Gebiete liegt:

- Einkünfte aus Zinsen (zB aus Bankguthaben, Darlehen, Wertpapieren; nicht unter den Zinsenbegriff fallen hingegen Dividenden und andere Gewinnanteile). Für das Vorliegen von Passiveinkünften ist nicht entscheidend, ob zB ein matching credit bei direktem Bezug der Zinsen in Österreich gewährt werden würde. Zinserträge aus dem Betrieb

eines Kreditinstitutes gelten nicht als Passiveinkünfte; ob ein Betrieb eines Kreditinstitutes vorliegt, ist ausschließlich nach österreichischem Recht (§ 1 BWG, BGBl. Nr. 532/1993) zu beurteilen. Dazu ist der Nachweis zu erbringen, dass die als ausländisches Kreditinstitut auftretende Gesellschaft den in Österreich bei betrieblichen Bankgeschäften üblicherweise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält und dass sie sowohl auf Grund ihrer sachlichen wie auch ihrer personellen Ausstattung in der Lage ist, die Bankgeschäfte ohne Mitwirkung Anderer auszuführen.

Finanzierungsgesellschaften, die nur konzerninterne Finanzierungserträge erzielen, sind nicht als Kreditinstitut anzusehen. Auch das Fehlen einer vergleichbaren Bankenkonzession und damit das Fehlen einer Zulassung iSd Richtlinie 2006/48/EG hindert die Qualifikation als Kreditinstitut.

- Einkünfte aus der Überlassung von beweglichen körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern (zB aus Know-how-Überlassung, Leasingverträgen, Lizenzen, Patenten, Rechten aus Marken und Mustern; nicht darunter fallen Mieten für unbewegliche Wirtschaftsgüter wie bspw. Grundstücke und Gebäude). Das (operative) Leasinggeschäft mit eigenem Personal, in eigenen Betriebsräumlichkeiten auf ausländischen Märkten führt zu keinen schädlichen Passiveinkünften.
- Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung, ausgenommen von Beteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 1200 bis 1227). Dh. die Veräußerung inländischer Beteiligungen, ausländischer Portfoliobeteiligungen, echter stiller Beteiligungen, sowie Beteiligungen an Personengesellschaften führen zu steuerschädlichen Einkünften. Bei der Veräußerung von Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, bei denen auch nach ausländischem Steuerrecht eine Zurechnung der Einkünfte an die Beteiligten erfolgt, ist auf das zugrunde liegende Vermögen abzustellen. Werden daher Beteiligungen an Personengesellschaften veräußert, die ausländisches Immobilienvermögen halten, an dem Österreich kein Besteuerungsrecht hat, und stammt die Wertschöpfung aus den mit den Anteilen an der Personengesellschaft veräußerten Immobilien, liegen keine Passiveinkünfte vor.

Ein Unternehmensschwerpunkt liegt vor, wenn Kapital oder Arbeitskräfte nachhaltig und überwiegend zur Erzielung obgenannter Einkünfte eingesetzt werden und die Wertschöpfung nachhaltig und überwiegend aus diesem Bereich resultiert.

1236

Unbeachtlich ist im Allgemeinen, ob aus österreichischer Sicht die Tätigkeit als gewerbliche (betriebliche) oder vermögensverwaltende (außerbetriebliche) einzustufen ist. Bei der Beurteilung, ob ein "Betrieb eines Kreditinstitutes" vorliegt, vermögen hingegen Funktionen,

denen bloß der Charakter der Vermögensverwaltung beizumessen ist, keine für einen "Betrieb" erforderliche Qualifikation zu vermitteln. Nachhaltig heißt "mit Wiederholungsabsicht" und jedenfalls nicht kurzfristig. Überwiegend bedeutet "mehr als 50%". Mischgesellschaften (Vermögensverwaltung und operative Tätigkeit) sind nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Die Zuordnung der Tätigkeiten erfolgt im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Entscheidend sind die Verhältnisse im Zeitraum der Erwirtschaftung der Einkünfte durch die ausländische Gesellschaft.

1237

Keine Passiveinkünfte erzielt beispielsweise 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.

1238

Auf Enkelgesellschaften ausgelagerte Passiveinkünfte sind im Rahmen einer Durchgriffsbetrachtung der Tochtergesellschaft insoweit zuzurechnen, als sie an der Enkelgesellschaft beteiligt ist; dies gilt unabhängig von der Ausschüttung an die Tochtergesellschaft. Ausgelagerte operative Tätigkeiten sind hingegen nicht in die Betrachtung miteinzubeziehen.

16.2.3.1.3 Steuerniveau

1239

Werden bei der Besteuerung Teile der Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt oder ist die ausländische Steuer hinsichtlich der Steuersätze der österreichischen Körperschaftsteuer nicht vergleichbar (kein gleicher Steuertypus), liegt ein Missbrauchsverdachtsgrund vor. Die Einkommensermittlung der ausländischen Gesellschaft hat nach den maßgeblichen Vorschriften des EStG 1988 und des KStG 1988 für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften zu erfolgen.

Aus diesem Einkommen und der darauf entfallenden - nachgewiesenen - ausländischen Steuer ist die Durchschnittssteuerbelastung zu errechnen. Mittelbare Steuern, dh. sämtliche Steuern, die auf der Ausschüttung lasten, sind in die Berechnung einzubeziehen. Umsatz-, Vermögens-, Verkehrs-, Objekt-, bzw. Registersteuern sind hingegen nicht zu berücksichtigen. Bei der Einordnung als vergleichbare Steuer ist auch auf die Vergleichbarkeit der Bemessungsgrundlagen abzustellen. Hat eine Steuer eine im Wesentlichen idente Bemessungsgrundlage wie die Körperschaftsteuer (so zB die Gewerbesteuer in Deutschland), ist diese Steuer in den Belastungsvergleich einzubeziehen.

Die ausländische Durchschnittssteuerbelastung muss mehr als 15% betragen. Ausnahmsweise ist ein Unterschreiten dieser Mindestbelastung nicht schädlich. Solche Ausnahmefälle liegen vor, wenn nach ausländischen Steuervorschriften (im Gegensatz zum österreichischen Steuerrecht) bei der Tochtergesellschaft Sonderabschreibungen auf das Anlagevermögen oder besondere Verlustvortragsregelungen möglich sind. Beispiele sind eine degressive Abschreibung oder auch die Möglichkeit eines Verlustrücktrags. Ebenfalls unschädlich ist das Absinken der Steuerbelastung durch die Teilnahme an einem Gruppenbesteuerungssystem, wenn innerhalb dieses Systems positive Einkünfte mit Verlusten verrechnet werden.

Ausländische Steuern, die zunächst erhoben, dann aber ganz bzw. teilweise erstattet werden, gelten für Zwecke des Steuerbelastungsvergleiches im Ausmaß der Erstattung nicht als auf dem Einkommen lastende Steuern (zB Malta).

> *Beispiel:*
>
> *Staat Y erhebt 35% Körperschaftsteuer, bei der Ausschüttung an ausländische Gesellschafter werden 6/7 (= 30%) der Körperschaftsteuer erstattet. Für den Steuerbelastungsvergleich beträgt die Steuerbelastung 5%.*

Die Ermittlung der Steuerbelastung hat für jenes Jahr zu erfolgen, in dem das Einkommen erwirtschaftet wurde, aus dem die Ausschüttung stammt. Dabei ist davon auszugehen, dass Ausschüttungen zuerst aus schädlichen Passiveinkünften stammen, der gegenteilige Nachweis ist durch den Steuerpflichtigen zu erbringen.

16.2.3.2 Besteuerungsvorbehalte (§ 10 Abs. 5 KStG 1988)

1240

Durch das Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009, wurde im Zusammenhang mit der geschaffenen Befreiung für Portfoliobeteiligungen an Körperschaften, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder bestimmten EWR-Staaten ansässig sind (§ 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988), in § 10 Abs. 5 KStG 1988 ein Besteuerungsvorbehalt eingeführt. Seit der Erweiterung der Befreiungsmethode ab der Veranlagung 2011 für Beteiligungen in ausländischen Staaten mit umfassender Amtshilfe (§ 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 idF AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011) ist der Anwendungsbereich des Besteuerungsvorbehaltes um diese Beteiligungserträge erweitert. Die Bestimmung hat nur für laufende Beteiligungserträge (Gewinnanteile) Bedeutung, da auch die entsprechenden Befreiungstatbestände nur für diese wirken. Als Kriterium dient der "Besteuerungsvergleich".

Der Besteuerungsvorbehalt kommt zur Anwendung, wenn einer der folgenden Fälle vorliegt:

1. Die ausländische Körperschaft unterliegt tatsächlich direkt oder indirekt keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer. Wird die ausländische

Körperschaft nach einer den österreichischen Einkommensteuergrundsätzen vergleichbaren Methode besteuert, gilt dies als vergleichbare Besteuerung; oder

2. Die ausländische tatsächlich zu entrichtende Steuer ist mehr als 10 Prozentpunkte niedriger als die österreichische Körperschaftsteuer; oder
3. Die ausländische Körperschaft ist im Ausland Gegenstand einer umfassenden persönlichen oder sachlichen Befreiung. Eine dem § 10 KStG 1988 entsprechende Befreiung bleibt unbeachtlich.

Bei Erträgen aus der Beteiligung an Körperschaften, die in EWR-Staaten/Drittstaaten ohne umfassende Amtshilfe ansässig sind, ist ein Besteuerungsvorbehalt nicht erforderlich, da diese ohnedies der inländischen Besteuerung unterliegen.

Kommt der Besteuerungsvorbehalt zur Anwendung und ist somit einer dieser Fälle und somit eine Steuerpflicht des Beteiligungsertrages gegeben, kann ein Anrechnungsverfahren beantragt werden. Auf dieses ist § 10 Abs. 6 KStG 1988 anzuwenden (siehe Rz 1240 bis Rz 1247).

1241

Für Zwecke der Feststellung, ob ein Fall des Besteuerungsvorbehalts gemäß § 10 Abs. 5 KStG 1988 vorliegt, hat der Steuerpflichtige ergänzend zu der entsprechenden Körperschaftsteuererklärung eine Erklärung folgenden Inhaltes beim Finanzamt einzureichen:

- Genaue Bezeichnung und Anschrift der ausschüttenden Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht.
- Angabe des Beteiligungsausmaßes oder der Anzahl der von ihm gehaltenen Aktien.
- Erklärung, ob ein Anwendungsfall des Besteuerungsvorbehalts gemäß des § 10 Abs. 5 KStG 1988 vorliegt.

Bei Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988, die in Ausschüttungen bzw. ausschüttungsgleichen Erträgen aus inländischen Investmentfonds oder ausländischen Meldefonds enthalten sind, ist davon abweichend lediglich eine Länderaufstellung, aus der die Herkunft der in den Ausschüttungen des Investmentfonds enthaltenen Beteiligungserträge unter Angabe des im jeweiligen Staat anzuwendenden Körperschaftsteuersatzes ersichtlich ist, vorzulegen. Dies gilt nicht für Nichtmeldefonds.

1242

Liegt ein Anwendungsfall des Besteuerungsvorbehalts gemäß § 10 Abs. 5 KStG 1988 vor, hat die Erklärung des Steuerpflichtigen für Zwecke der Anrechnung zusätzlich zu den in Rz 1241 genannten Inhalten folgende Angaben zu umfassen:

- Angabe des Körperschaftsteuersatzes, dem die ausschüttende Gesellschaft im Sitzstaat unterliegt. Gibt der Steuerpflichtige den Normalsteuersatz des Sitzstaates an, wird dies grundsätzlich als Erklärung zu werten sein, dass die Gesellschaft dem Normalsteuerregime und somit auch dem Normalsteuersatz des Sitzstaates unterliegt. Bestehen daran begründete Zweifel, hat der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, dass die Gesellschaft weder einem begünstigten Steuersatz noch einer persönlichen oder weitgehenden spezifischen sachlichen Steuerbefreiung oder -ermäßigung unterliegt.
- Angabe der auf Basis der obigen Angaben errechneten ausländischen Körperschaftsteuerbelastung, die auf seinen Körperschaftsanteil entfällt.
- Genaue Angabe der tatsächlich erhobenen Quellensteuer (beschränkt mit dem DBA-Quellensteuersatz).
- Eine Berechnung der anrechenbaren Steuer nach folgendem Muster:

Errechnete ausländische Körperschaftsteuerbelastung	xxx
Tatsächlich einbehaltene Quellensteuer (beschränkt mit dem DBA-Quellensteuersatz)	yyy
Insgesamt anrechenbare Steuer	zzz

Liegt bei Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988, die in Ausschüttungen bzw. ausschüttungsgleichen Erträgen aus inländischen Investmentfonds oder ausländischen Meldefonds enthalten sind, ein Fall des Besteuerungsvorbehalts gemäß § 10 Abs. 5 KStG 1988 vor, bestehen keine Bedenken, wenn die Ermittlung der anzurechnenden Steuer auf Basis der Länderaufstellung erfolgt. Dies gilt nur, wenn die Summe der dem Besteuerungsvorbehalt unterliegenden Beteiligungserträge nicht mehr als 5% der gesamten Beteiligungserträge des Fonds, ausgenommen Beteiligungserträge aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe, überschreitet.

Beispiel:

In den Ausschüttungen und ausschüttungsgleichen Erträgen eines inländischen Investmentfonds sind Beteiligungserträge in Höhe von insgesamt 600 enthalten, davon 500 aus dem EU-Raum bzw. aus Staaten mit umfassender Amtshilfe und 100 aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe. Von den Beteiligungserträgen unterliegen 20 (brutto) dem Besteuerungsvorbehalt gemäß § 10 Abs. 5 KStG 1988 (zB Dividenden aus Bulgarien). Da die gesamten dem Besteuerungsvorbehalt unterliegenden Beteiligungserträge nur 4% (20/500) betragen, bestehen keine Bedenken, wenn der Fonds die anzurechnende Steuer auf Basis der in der Länderaufstellung genannten Beteiligungserträge berechnet (20 x bulgarischem Körperschaftsteuersatz zzgl. tatsächlich einbehaltene Quellensteuer).

16.2.3.3 Durchführung des Anrechnungsverfahrens (§ 10 Abs. 6 KStG 1988)

1243

Die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung ist nicht zwingend (von Amts wegen) vorzunehmen. Der Antrag der Körperschaft auf Anrechnung ist innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist von jener Körperschaftsteuer zu stellen, auf die die ausländische Steuer anzurechnen ist. Ein gestellter Antrag führt zu zwingender Anrechnung.

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:

Ausgeschütteter Gewinn der X-AG vor ausländischer KöSt	*111,11*
Ausländische KöSt 2011	*-11,11*
Ausgeschüttete Bruttodividende 2012	*100,00*
Ausländische Dividendensteuer gemäß DBA	*-15,00*
Ausgeschüttete Nettodividende 2012	*85,00*

Österreichische Betriebseinnahme	*111,11*
Österreichische KöSt 2012	*27,78*
Anrechnung der ausländischen KöSt	*-11,11*
Zwischensumme	*16,67*
Anrechnung der ausländischen Dividendensteuer	*-15,00*
Österreichische KöSt nach Anrechnung	*1,67*

Die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer und ausländischer Quellensteuer auf die Mindestkörperschaftsteuer ist ausgeschlossen (siehe dazu auch Rz 1566); zur Vortragsmöglichkeit ausländischer Körperschaftsteuer siehe Rz 1246.

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.

1245

Refundierte Körperschaftsteuern sowie auch nicht realisierte Refundierungsansprüche sind nicht anrechenbar. In Problemfällen ist idR eine ersatzweise Bezugnahme auf die Vorjahressteuerbelastung möglich. Auch mittelbar das Einkommen belastende ausländische Steuern sind unter den oben angeführten Voraussetzungen anrechenbar.

1246

Mit dem AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, wurde ein Anrechnungsvortrag der ausländischen Körperschaftsteuer für Fälle vorgesehen, in denen eine Anrechnung im selben Wirtschaftsjahr nicht möglich ist. Zunächst ist die anrechenbare Steuer zu ermitteln, vorrangig ist eine ausländische Körperschaftsteuer anzurechnen. Die nach Durchführung der Anrechnung verbleibende ausländische Körperschaftsteuer kann auf Antrag in Folgejahren angerechnet werden. Im Abgabenbescheid ist über die Höhe des Übersteigungsbetrages abzusprechen. Wird kein Sachbescheid erlassen, ist auf Antrag des Abgabepflichtigen ein Feststellungsbescheid über die Höhe des Übersteigungsbetrages zu erlassen.

Beispiel:

Die X-AG erzielt ein steuerpflichtiges Einkommen von 50.000, darin enthalten sind gemäß § 10 Abs. 4 bzw. 5 KStG 1988 steuerpflichtige Gewinnanteile iHv 200.000. Die auf die Gewinnanteile entfallende ausländische Körperschaftsteuer beträgt 30.000, die ausländische Quellensteuer 25.000. Von diesen Steuern wären maximal 50.000 anrechenbar (KöSt-Tarif 25% x 200.000), allerdings ist der Anrechnungshöchstbetrag zu beachten. Die inländische Körperschaftsteuer beträgt 12.500 (25% x 50.000); dieser Betrag stellt den Anrechnungshöchstbetrag dar.

Zunächst ist daher die ausländische Körperschaftsteuer iHv 12.500 anzurechnen, die verbleibenden 17.500 können auf Antrag in den Folgejahren angerechnet werden, der Übersteigungsbetrag ist in den Spruch des Abgabenbescheides aufzunehmen. Eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer entfällt.

Der Anrechnungsvortrag ist in allen offenen Verfahren zu berücksichtigen, weil eine gesonderte Inkrafttretensbestimmung fehlt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die

anrechenbaren Steuern frühestmöglich zu verwerten sind. Fällt diese Verwertungsmöglichkeit in einen verjährten Zeitraum, verfallen insoweit die anrechenbaren Steuern.

16.2.3.4 Besonderes Auskunftsverfahren

1247

Im Falle eines berechtigten Interesses der inländischen Körperschaft (Glaubhaftmachung genügt), kann das für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt Auskünfte hinsichtlich der Auswirkungen des § 10 Abs. 4 KStG 1988 erteilen. Daraus lassen sich keine unmittelbaren materiellen Folgen ableiten. Die Auskunftserteilung zum konkreten Sachverhalt ist jedoch Grundlage für die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben.

16.2.4 Ausnahme von der Befreiung bei „Hybridfinanzierung" (§ 10 Abs. 4 KStG 1988 idF JStG 2018)

1248

Die Beteiligungsertragsbefreiung für Gewinnanteile aus ausländischen Beteiligungen (§ 10 Abs. 1 Z 1 bis 7 KStG 1988) wird in Fällen ausgeschlossen, in denen ein Qualifikationskonflikt zwischen inländischer und ausländischer Steuerrechtsordnung vorliegt, der zur doppelten Nichtbesteuerung führen könnte. Werden nämlich „Ausschüttungen" einer ausländischen Körperschaft im Ausland als steuerlich abzugsfähig behandelt und in Österreich als beteiligungsertragsbefreite Gewinnanteile qualifiziert, ergibt sich ein ungerechtfertigter steuerlicher Vorteil. Für diese Fälle sieht § 10 Abs. 4 KStG 1988 idF JStG 2018 (zuvor § 10 Abs. 7 KStG 1988) eine Ausnahme von der Beteiligungsertragsbefreiung vor. Für die Anwendung der Ausnahmebestimmung ist die steuerliche Behandlung der „Ausschüttung" im Ausland maßgeblich. Als mögliche hybride Finanzierungsinstrumente, bei denen die Qualifikation allfälliger Zahlungen im Ausland zu untersuchen ist, kommen zB als Genussrechte, Partizipationskapital, Vorzugsaktien oder gewinnabhängige Darlehen bezeichnete Konstruktionen in Betracht.

17. Hinzurechnungsbesteuerung

17.1 Allgemeines

1248aa

§ 10a Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 4 und 5 KStG 1988 sieht eine Hinzurechnungsbesteuerung für Passiveinkünfte niedrigbesteuerter ausländischer Körperschaften vor. Mit dieser Regelung wurde die in Art. 7 und Art. 8 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (sog. ATAD) vorgesehene Hinzurechnungsbesteuerung umgesetzt. Die Regelung wurde mit dem JStG 2018 (BGBl. I Nr. 62/2018) eingeführt und trat mit 1.1.2019 in Kraft (zur erstmaligen Anwendung siehe näher Rz 1248fl).

Die Vorgehensweise für die Hinzurechnungsbesteuerung und den Methodenwechsel wird entsprechend der Verordnungsermächtigung in § 10a Abs. 10 KStG 1988 in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels bei Passiveinkünften niedrigbesteuerter Körperschaften (VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften, BGBl. II Nr. 21/2019) näher geregelt.

1248ab

Erzielt eine

- niedrigbesteuerte (Abs. 3; siehe dazu näher Rz 1248aw ff)
- ausländische Körperschaft (siehe dazu näher Rz 1248ad)

Passiveinkünfte iSd Abs. 2 (siehe dazu näher Rz 1248ae ff), sind diese Passiveinkünfte

- der beherrschenden Körperschaft iSd Abs. 4 Z 2 (siehe dazu näher Rz 1248ce ff)
- nach Maßgabe der Abs. 4 (siehe dazu näher Rz 1248cj ff) und
- Abs. 5 (siehe dazu näher Rz 1248dm ff)

hinzuzurechnen (§ 10a Abs. 1 Z 1 KStG 1988).

1248ac

Die Hinzurechnungsbesteuerung bewirkt, dass Passiveinkünfte einer niedrigbesteuerten beherrschten ausländischen Körperschaft unmittelbar im Inland bei der inländischen beherrschenden Körperschaft steuerpflichtig sind. Im Unterschied zum Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 1 Z 2 iVm Abs. 7 KStG 1988 (siehe dazu näher Rz 1248fm ff) kommt die Hinzurechnungsbesteuerung bereits auf nicht ausgeschüttete Gewinne der niedrigbesteuerten beherrschten ausländischen Körperschaft zur Anwendung.

Liegen fremdunübliche Leistungsbeziehungen zwischen der niedrigbesteuerten beherrschten ausländischen Körperschaft und ihrer inländischen beherrschenden Körperschaft bzw. weiteren inländischen verbundenen Unternehmen vor, gehen die nach Maßgabe von § 6 Z 6 EStG 1988 durchzuführenden Verrechnungspreiskorrekturen der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung vor (zu den Auswirkungen der Verrechnungspreiskorrekturen gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 auf die Ermittlung des Einkommens der ausländischen beherrschten Körperschaft und der hinzurechnungspflichtigen Passiveinkünfte siehe Rz 1248ay und Rz 1248ds).

Da eine Hinzurechnungsbesteuerung kein unmittelbares Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Wirtschaftsgüter der ausländischen beherrschten Körperschaft begründet, begründet der Wegfall der Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung auch keine diesbezügliche Einschränkung des Besteuerungsrechtes gemäß § 6 Z 6 EStG 1988; korrespondierend dazu begründet die erstmalige Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung kein entstehendes Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter (siehe dazu sinngemäß UmgrStR 2002 Rz 385e).

1248ad

Der Begriff „ausländische Körperschaft" im Sinne des § 10a KStG 1988 umfasst sämtliche nicht eigentümerlose, ausländische Rechtsgebilde, die aufgrund eines Typenvergleichs mit einer inländischen Körperschaft vergleichbar sind und deren Sitz im Ausland liegt. Dies gilt auch für eine doppelt ansässige ausländische Körperschaft mit Ort der Geschäftsleitung im Inland.

Eine sinngemäße Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auf eine doppelt ansässige inländische Körperschaft ergibt sich aus § 10a Abs. 6 KStG 1988 (siehe dazu näher Rz 1248et ff).

17.2 Passiveinkünfte

17.2.1 Allgemeines

1248ae

Die Hinzurechnungsbesteuerung kommt ausschließlich für die in § 10a Abs. 2 KStG 1988 aufgezählten Passiveinkünfte zur Anwendung. Das sind dem Grunde nach folgende Einkünfte:

- Zinsen (Z 1; siehe dazu näher Rz 1248af f),
- Lizenzgebühren (Z 2; siehe dazu näher Rz 1248ah f),

- Dividenden und Einkünfte der Veräußerung von Anteilen (Z 3; siehe dazu näher Rz 1248aj ff),
- Einkünfte aus Finanzierungsleasing (Z 4; siehe dazu näher Rz 1248ao f),
- Einkünfte aus Tätigkeiten von Banken und Versicherungen (Z 5; siehe dazu näher Rz 1248aq ff),
- Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen (Z 6; siehe dazu näher Rz 1248au f).

17.2.2 Zinsen und sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen

1248af

Gemäß § 10a Abs. 2 Z 1 KStG 1988 zählen Zinsen und sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen zu den Passiveinkünften. Dieser Zinsbegriff orientiert sich an Art. 11 OECD-MA und umfasst sämtliche Entgelte für die Überlassung von Fremdkapital (zB Zinsen aus Bankguthaben, Forderungswertpapieren, Darlehen). Erfasst sind auch Erträge aus partiarischen Darlehen und echten bzw. typisch stillen Gesellschaften, nicht jedoch Erträge aus unechten bzw. atypisch stillen Gesellschaften. Eine beim Operating Leasing in die Leasingrate eingepreiste Zinskomponente ist nicht von § 10a Abs. 2 Z 1 KStG 1988 erfasst.

1248ag

Sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen sind etwa Einkünfte aus der Veräußerung von Finanzanlagevermögen und sonstige Einkünfte aus derivativen Finanzinstrumenten, die selbst nicht als Zinsen zählen.

17.2.3 Lizenzgebühren und sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum

1248ah

Gemäß § 10a Abs. 2 Z 2 KStG 1988 gelten Lizenzgebühren und sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum als Passiveinkünfte. Der Begriff der Lizenzgebühren orientiert sich an Art. 12 OECD-MA und umfasst Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.

1248ai

Sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum sind etwa Einkünfte aus der Veräußerung von Patenten oder Marken.

17.2.4 Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen

1248aj

Gemäß § 10a Abs. 2 Z 3 KStG 1988 zählen zu den Passiveinkünften dem Grunde nach Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen. Unter diesen Dividendenbegriff fallen sämtliche in § 10 Abs. 1 Z 1 bis 4 KStG 1988 aufgezählte Gewinnanteile an inländischen Körperschaften sowie diesen vergleichbare Gewinnanteile an ausländischen Körperschaften. Die Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an diesen Körperschaften stellen ebenfalls Passiveinkünfte dar. Gewinnanteile an Mitunternehmerschaften und die Veräußerung von Anteilen an Mitunternehmerschaften sind hingegen nicht erfasst.

1248ak

Von einer beherrschten ausländischen Körperschaft erzielte Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen stellen jedoch nur Passiveinkünfte im Sinne dieser Bestimmung dar, soweit diese bei der beteiligten inländischen Körperschaft steuerpflichtig wären. Hinsichtlich der Beurteilung der Behaltedauer sowie des Beteiligungsausmaßes ist jedoch auf die tatsächliche Beteiligung der ausländischen beherrschten Körperschaft an der Enkelkörperschaft abzustellen.

1248al

Bezieht die beherrschte Körperschaft Dividenden von Enkelkörperschaften, ist zu prüfen, ob diese Dividenden bei fiktivem Direktbezug durch die beteiligte Körperschaft nach Maßgabe der Bestimmungen des KStG 1988 steuerpflichtig wären. Dabei ist neben der Anwendung der Befreiungsbestimmungen des § 10 KStG 1988 auch eine etwaige Anwendung des Methodenwechsels gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988 zu prüfen.

Von der beherrschten Körperschaft bezogene Dividenden von Enkelkörperschaften stellen daher dann Passiveinkünfte dar, wenn die Steuerbefreiung gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 bei der beteiligten Körperschaft nicht anwendbar oder ein Anwendungsfall des § 10a Abs. 7 KStG 1988 gegeben wäre. Dies ist in folgenden Konstellationen der Fall:

- Dividenden aus Portfoliobeteiligungen an Enkelkörperschaften, mit deren Ansässigkeitsstaat Österreich keine umfassende Amtshilfe vereinbart hat,
- Dividenden im Sinne des § 10 Abs. 4 KStG 1988, die bei der ausschüttenden Enkelkörperschaft abzugsfähig sind,
- Dividenden von niedrigbesteuerten ausländischen Enkelkörperschaften, deren Unternehmensschwerpunkt in der Erzielung von Passiveinkünften liegt (Methodenwechsel iSd § 10a Abs. 7 KStG 1988).

Beispiel:

Die inländische A-GmbH hält eine 100-prozentige Beteiligung an einer niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaft (CFC), die im Staat X ansässig ist. Mit

Staat X hat Österreich keine umfassende Amtshilfe vereinbart. Die CFC erzielt Dividenden aus folgenden Beteiligungen:

a) 5-prozentige Beteiligung an der inländischen B-GmbH,

b) 2-prozentige Beteiligung an einer in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Körperschaft C-Co,

c) 20-prozentige Beteiligung an einer in einem Drittstaat ansässigen Körperschaft D-Co (Behaltedauer: mehr als ein Jahr; keine Niedrigbesteuerung);

d) 7-prozentige Beteiligung an einer im Staat X ansässigen Körperschaft E Co,

e) 100-prozentige Beteiligung an einer im Staat X ansässigen Körperschaft F Co, die ebenfalls niedrigbesteuert ist und einen passiven Unternehmensschwerpunkt aufweist.

Variante zu e) Die Enkelkörperschaft F Co ist ebenfalls eine beherrschte Körperschaft der A-GmbH und ihre Passiveinkünfte werden aufgrund von § 10a Abs. 4 und 5 KStG 1988 bei der A-GmbH hinzugerechnet.

Lösung:

a) keine Passiveinkünfte (nationale Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988);

b) keine Passiveinkünfte (Beteiligungsertragsbefreiung für Portfoliobeteiligung gemäß § 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988);

c) keine Passiveinkünfte (internationale Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 1 Z 7 KStG 1988)

d) Passiveinkünfte (steuerpflichtige Beteiligungserträge, weil mangels umfassender Amtshilfe mit Staat X die Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 nicht anwendbar wäre);

e) Passiveinkünfte (Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 Z 1 KStG 1988).

Variante zu e) Die Dividenden stellen insoweit keine Passiveinkünfte dar, als die der Ausschüttung zugrundeliegenden Passiveinkünfte bereits bei der A-GmbH hinzugerechnet wurden (Unterbleiben des Methodenwechsels gemäß § 10a Abs. 7 Z 2 KStG 1988).

1248am

Bezieht die beherrschte Körperschaft Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Enkelkörperschaften, ist zu prüfen, ob diese Veräußerungsgewinne bei fiktivem Direktbezug durch die beteiligte Körperschaft nach Maßgabe der Bestimmungen des KStG 1988 steuerpflichtig wären. Dabei ist neben der Anwendung der Befreiungsbestimmungen des § 10 Abs. 2 iVm Abs. 3 KStG 1988 für die Veräußerung von internationalen Schachtelbeteiligungen auch eine etwaige Anwendung des Methodenwechsels gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988 auf Veräußerungsgewinne zu prüfen.

1248an

Von der beherrschten Körperschaft bezogene Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Enkelkörperschaften stellen in folgenden Fällen Passiveinkünfte dar:

- Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Enkelkörperschaft,

- Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Enkelkörperschaft, an der eine Portfoliobeteiligung besteht,
- Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Enkelkörperschaft, an der eine internationale Schachtelbeteiligung besteht, die jedoch niedrigbesteuert ist und einen passiven Unternehmensschwerpunkt aufweist (Methodenwechsel iSd § 10a Abs. 7 KStG 1988)

Beispiel:

Die inländische A-GmbH hält eine 100-prozentige Beteiligung an einer niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaft (CFC), die im Staat X ansässig ist. Mit Staat X hat Österreich keine umfassende Amtshilfe vereinbart. Die CFC veräußert folgende Beteiligungen:

a) 5-prozentige Beteiligung an der inländischen B-GmbH,

b) 2-prozentige Beteiligung an einer in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Körperschaft C-Co,

c) 20-prozentige Beteiligung an einer in einem Drittstaat ansässigen Körperschaft D-Co (Behaltedauer: mehr als ein Jahr; keine Niedrigbesteuerung);

d) 7-prozentige Beteiligung an einer im Staat X ansässigen Körperschaft E Co,

e) 100-prozentige Beteiligung an einer im Staat X ansässigen Körperschaft F Co, die ebenfalls niedrigbesteuert ist und einen passiven Unternehmensschwerpunkt aufweist.

Variante zu e) Die Enkelkörperschaft F Co ist ebenfalls eine beherrschte Körperschaft der A-GmbH und ihre Passiveinkünfte werden aufgrund von § 10a Abs. 4 und 5 KStG 1988 bei der A-GmbH hinzugerechnet.

Lösung:

a) Passiveinkünfte (Veräußerungsgewinne aus nationalen Beteiligungen wären steuerpflichtig);

b) Passiveinkünfte (Veräußerungsgewinne aus Portfoliobeteiligungen gemäß § 10 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 wären steuerpflichtig);

c) keine Passiveinkünfte (Veräußerungsgewinne aus einer internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 iVm § 10 Abs. 3 KStG 1988 wären steuerfrei)

d) Passiveinkünfte (Veräußerungsgewinne aus ausländischen Beteiligungen, die nicht von § 10 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 erfasst sind, wären steuerpflichtig)

e) Passiveinkünfte (Veräußerungsgewinne aus internationalen Schachtelbeteiligungen wären ebenfalls vom Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 Z 1 KStG 1988 erfasst).

Variante zu e) Es liegen insoweit keine Passiveinkünfte vor, als im Veräußerungsgewinn nachweislich Passiveinkünfte enthalten sind, die bereits bei der A-GmbH hinzugerechnet wurden (Unterbleiben des Methodenwechsels gemäß § 10a Abs. 7 Z 2 KStG 1988).

17.2.5 Einkünfte aus Finanzierungsleasing

1248ao

Gemäß § 10a Abs. 2 Z 4 KStG 1988 gelten Einkünfte aus Finanzierungsleasing als Passiveinkünfte. Einkünfte aus Finanzierungsleasing im Sinne dieser Regelung sind solche, mit denen ein Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums einhergeht. Dabei wird von einem international gängigen und einheitlichen Verständnis auszugehen sein, weshalb für die Qualifikation als Finanzierungsleasing die in IFRS 16 dargelegten Kriterien maßgeblich sind. Danach wird ein Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing eingestuft, wenn damit im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden (vgl. IFRS 16.61 ff). Im Zweifelsfall bestehen jedoch keine Bedenken, sich an den innerstaatlichen Grundsätzen zur Abgrenzung von Finanzierungsleasing und Operating Leasing zu orientieren (EStR 2000 Rz 135 ff).

1248ap

Einkünfte aus dem Operating Leasing sind nicht von der Regelung erfasst. Zur Abgrenzung von Finanzierungsleasing und Operating Leasing siehe IFRS 16. 61 ff (siehe Rz 1248ao).

Als passive Einkünfte aus Finanzierungsleasing sind lediglich die Finanzierungskomponenten zu erfassen.

17.2.6 Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken und anderen finanziellen Tätigkeiten

1248aq

Gemäß § 10a Abs. 2 Z 5 KStG 1988 stellen Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen, Banken und anderen finanziellen Tätigkeiten Passiveinkünfte dar. Die Einstufung als Passiveinkünfte hat tätigkeitsbezogen zu erfolgen. Ob die Körperschaft aufsichtsrechtlich als Versicherung oder Bank eingestuft wird, ist für Zwecke dieser Bestimmung nicht maßgeblich; siehe aber zur Ausnahme für Finanzunternehmen gemäß § 10a Abs. 8 KStG 1988 Rz 1248dz.

1248ar

Eine Versicherungstätigkeit liegt allgemein vor, wenn eine Körperschaft Risiken gegen Erhalt einer Prämie übernimmt. Auch sogenannte „Captive Insurance Companies", die ausschließlich Risiken von konzernzugehörigen Unternehmen (rück-)versichern, sind erfasst. Sämtliche Einkünfte aus der Versicherungstätigkeit stellen Passiveinkünfte im Sinne der Bestimmung dar.

1248as

Als Tätigkeiten von Banken sind neben der Kreditgewährung sämtliche Tätigkeiten anzusehen, die typischerweise von Unternehmen erzielt werden, deren Geschäftsgegenstand das Bankgeschäft ist. Sämtliche Einkünfte aus diesen Tätigkeiten stellen Passiveinkünfte im Sinne der Bestimmung dar.

1248at

Der Auffangtatbestand für Einkünfte aus anderen finanziellen Tätigkeiten erfasst etwa Einkünfte aus kurzfristigen, insbesondere spekulativen Kapitalveranlagungen im Finanzumlaufvermögen sowie Einkünfte aus echtem Factoring einer Körperschaft.

17.2.7 Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen

1248au

Gemäß § 10a Abs. 2 Z 6 KStG 1988 gelten als Passiveinkünfte auch Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen, die

- Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen erzielen,
- diese Waren und Dienstleistungen von verbundenen Unternehmen erwerben und
- diese Waren und Dienstleistungen an verbundene Unternehmen verkaufen und
- dadurch keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringen.

1248av

Erfasst werden nur jene Abrechnungsunternehmen, die sowohl einkaufs- als auch verkaufsseitig mit verbundenen Unternehmen (siehe zum Begriff Rz 1248cj ff) in Vertragsbeziehungen stehen, dh. in der Liefer-und Leistungskette im Konzern zwischengeschaltet sind. Dies betrifft zum Beispiel Unternehmen, die von verbundenen Unternehmen (zB Produzenten) kaufen und an Konzernvertriebsgesellschaften verkaufen. Geschäfte mit fremden Dritten in untergeordnetem Umfang stehen der Anwendung der Bestimmung nicht entgegen.

Die Bestimmung kommt nur auf jene Abrechnungsunternehmen zur Anwendung, die nach Maßgabe einer Funktions-und Risikoanalyse keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert in der Wertschöpfungskette erbringen, dh. ein sehr eingeschränktes Funktions- und Risikoprofil aufweisen.

17.3 Niedrigbesteuerung gemäß § 10a Abs. 3 KStG 1988

17.3.1 Allgemeines

1248aw

Niedrigbesteuerung einer ausländischen Körperschaft im Sinne des § 10a KStG 1988 liegt vor, wenn deren tatsächliche Steuerbelastung des (gesamten) Einkommens im Ausland nicht mehr als 12,5% beträgt. Für die Beurteilung der Niedrigbesteuerung ist die effektive Steuerbelastung (Durchschnittssteuerbelastung) maßgeblich. Diese wird durch Division der tatsächlich entrichteten ausländischen Steuern bzw. der voraussichtlichen Steuerbelastung

(siehe dazu näher Rz 1248bh) durch das ausländische Einkommen der ausländischen Körperschaft ermittelt.

Nach Art. 7 Abs. 1 vorletzter Satz ATAD wird für Zwecke der Ermittlung der Niedrigbesteuerung einer ausländischen beherrschten Körperschaft eine Betriebsstätte, die im Steuergebiet des beherrschten ausländischen Unternehmens nicht der Steuer unterliegt oder steuerbefreit ist, nicht berücksichtigt.

Bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung einer ausländischen beherrschten Körperschaft gemäß § 10a Abs. 3 KStG 1988 für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung sind daher im Wege einer richtlinienkonformen Interpretation Betriebsstätten, die im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Körperschaft steuerbefreit sind (insbesondere aufgrund einer DBA-Freistellungsverpflichtung), weder bei der Ermittlung des Einkommens noch der anzusetzenden ausländischen Steuern zu berücksichtigen.

Die Nichtberücksichtigung ausländischer Freistellungs-Betriebsstätten der beherrschten Körperschaft gilt jedoch entsprechend dem Wortlaut und Sinn und Zweck des § 10a Abs. 3 KStG 1988 zur Vermeidung unerwünschter Gestaltungen dann nicht, wenn bereits bei gesamthafter Betrachtung der ausländischen beherrschten Körperschaft einschließlich ausländischer Betriebsstätten insgesamt eine Niedrigbesteuerung einer ausländischen beherrschten Körperschaft vorliegen sollte.

Beispiel 1:

Die österreichische M GmbH beherrscht eine ausländische Körperschaft T Co (beherrschte Körperschaft), die in ihrem Ansässigkeitsstaat Passiveinkünfte iHv 100 erzielt, deren Steuerbelastung dort 15 beträgt. Die beherrschte Körperschaft T Co unterhält im Staat B eine Betriebsstätte, die aufgrund des DBA zwischen Staat A und B DBA-rechtlich freizustellende Betriebsstätteneinkünfte iHv 900 erzielt, deren tatsächliche Steuerbelastung im Staat B 90 beträgt.

Bei gesamthafter Betrachtung der ausländischen Körperschaft T Co beträgt die effektive Steuerbelastung unter Berücksichtigung der ausländischen Betriebsstätte insgesamt 10,05% (Einkommen 1.000; ausländische Steuern 105). Es liegt daher eine Niedrigbesteuerung iSd § 10a Abs. 3 KStG 1988 vor; eine isolierte Betrachtung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat unter Ausblendung der ausländischen Betriebsstätte erfolgt nicht.

Beispiel 2:

Die österreichische M GmbH beherrscht eine ausländische Körperschaft T Co (beherrschte Körperschaft), die in ihrem Ansässigkeitsstaat Passiveinkünfte iHv 100 erzielt, deren Steuerbelastung dort 10 beträgt. Die beherrschte Körperschaft T Co unterhält im Staat B eine Betriebsstätte, die aufgrund des DBA zwischen Staat A und B DBA-rechtlich freizustellende Betriebsstätteneinkünfte iHv 900 erzielt, deren tatsächliche Steuerbelastung im Staat B 180 beträgt.

Aufgrund der richtlinienkonformen Interpretation hat in diesem Fall die Ermittlung der Niedrigbesteuerung unter Ausblendung der Freistellung-Betriebsstätte zu erfolgen. Es liegt eine Niedrigbesteuerung iSd § 10a Abs. 3 KStG 1988 vor.

Aufgrund von § 10a Abs. 11 KStG 1988 idF COVID-19-StMG gilt eine Körperschaft jedenfalls als niedrigbesteuert, wenn diese in einem Staat ansässig ist, der zum Abschlussstichtag dieses Wirtschaftsjahres in der Liste jener Drittländer geführt wird, die von den Mitgliedstaaten gemeinsam als nicht kooperierende Länder eingestuft worden sind (§ 10a Abs. 11 KStG 1988 idF COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021). Damit kommt Österreich seiner Verpflichtung nach, mit 1.1.2021 mindestens eine der von der EU-Arbeitsgruppe „Verhaltenskodex" (Unternehmensbesteuerung) empfohlenen koordinierten steuerlichen Abwehrmaßnahmen gegenüber diesen Listenstaaten umzusetzen. Diese steuerlichen Abwehrmaßnahmen sollen dazu beitragen, dass sich die Kooperationsbereitschaft dieser Länder und Gebiete zukünftig verbessert.

Mit Stand 12.10.2021 sind folgende Staaten auf dieser Liste (vgl. ABl. Nr. C 413I vom 12.10.2021 S. 1): Amerikanische Jungferninseln, Amerikanisch-Samoa, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, Vanuatu.

1248ax

Die Durchschnittssteuerbelastung ist für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu ermitteln, dh. dass Steuerbelastungen der vorangegangenen Wirtschaftsjahre außer Acht zu lassen sind. Dies gilt auch dann, wenn in dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr die Durchschnittssteuerbelastung nicht mehr als 12,5% beträgt und in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren keine Niedrigbesteuerung vorlag.

17.3.2 Ermittlung des Einkommens

1248ay

Gemäß § 10a Abs. 3 KStG 1988 iVm § 1 Abs. 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften ist das Einkommen der ausländischen Körperschaft nach § 5 Abs. 1 EStG 1988, den übrigen Vorschriften des EStG 1988 sowie des KStG 1988 zu ermitteln.

Sollte bei der Einkommensermittlung die Erstellung einer Eröffnungsbilanz der ausländischen Körperschaft erforderlich sein, hat dies unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze in Rz 1081 für ausländische Gruppenmitglieder zu erfolgen.

Liegen fremdunübliche Leistungsbeziehungen zwischen der ausländischen Körperschaft und ihrer inländischen beherrschenden Körperschaft bzw. weiteren inländischen verbundenen Unternehmen vor, die bereits nach Maßgabe von § 6 Z 6 EStG 1988 zu einer Verrechnungspreiskorrektur im Inland geführt haben, ist der fremdübliche Verrechnungspreis auch bei der sinngemäßen Ermittlung des Einkommens der ausländischen Körperschaft anzusetzen (siehe zum Verhältnis zwischen Verrechnungspreiskorrekturen und Hinzurechnungsbesteuerung Rz 1248ac).

1248az

Inländische Einkünfte sind bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen, wenn Österreich für diese ein Besteuerungsrecht zusteht (§ 1 Abs. 2 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften); dies betrifft insbesondere Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und Betriebsstätten im Inland. Korrespondierend dazu sind bei der Ermittlung der ausländischen Durchschnittssteuerbelastung auch die auf diesen inländischen Einkünften lastenden Steuern nicht zu berücksichtigen.

Einkünfte aus inländischen Quellen, bei denen Österreich nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen kein Besteuerungsrecht hat (zB Einkünfte aus der Veräußerung von inländischen Beteiligungen) sind in die Ermittlung des Einkommens einzubeziehen. Die auf diese Einkünfte entfallenden ausländischen Steuern sind korrespondierend bei der Ermittlung der ausländischen Durchschnittssteuerbelastung zu berücksichtigen.

Beispiel:

Die österreichische A-GmbH ist zu 100% an der ungarischen B K.F.T. beteiligt, die ihrerseits wiederum an der österreichischen C-GmbH beteiligt ist. Die B K.F.T. hat kurz vor Ende des Wirtschaftsjahres die Beteiligung an der C-GmbH mit Gewinn veräußert. Weiters hat die B K.F.T. in Österreich eine Betriebsstätte.

Gemäß Art. 7 Abs. 1 iVm Art. 22 Abs. 1 DBA Österreich–Ungarn wendet Ungarn die Befreiungsmethode auf die nach dem Abkommen von Österreich zu besteuernden Betriebsstätteneinkünfte an. Bei der Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung der B K.F.T. sind daher weder diese inländischen Einkünfte noch die auf diesen inländischen Einkünften lastenden Steuern zu berücksichtigen.

Der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Beteiligung an der österreichischen C-GmbH darf gemäß Art. 13 Abs. 3 DBA Österreich–Ungarn hingegen nur in Ungarn besteuert werden. Da Österreich kein Besteuerungsrecht für diesen Veräußerungsgewinn hat, ist dieser sowie die auf dem Veräußerungsgewinn lastende ungarische Steuer in die Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung einzubeziehen.

1248ba

Bei der Einkommensermittlung der ausländischen Körperschaft nach den österreichischen Einkommensermittlungsvorschriften sind gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften die Befreiungen für Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligungen gemäß § 10 KStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

1248bb

Die ausländische beherrschte Körperschaft ist bezüglich der Einkommensermittlung wie eine vergleichbare inländische Körperschaft zu behandeln, die ihren Sitz fiktiv im Inland hat.

1248bc

Für Beteiligungen an inländischen Körperschaften, dh. Körperschaften mit Sitz im Inland, ist die Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 bis 4 KStG 1988 sinngemäß anzuwenden. Die Veräußerung inländischer Beteiligungen ist von § 10 KStG 1988 nicht erfasst und zählt daher zum Einkommen der ausländischen beherrschten Körperschaft.

1248bd

Ist die ausländische beherrschte Körperschaft an ausländischen Körperschaften (Körperschaften mit Sitz außerhalb von Österreich) beteiligt, somit auch jenen mit Sitz im Ansässigkeitsstaat der ausländischen beherrschten Körperschaft, kommen die Befreiungen für ausländische Portfoliobeteiligungen gemäß § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 und für internationale Schachtelbeteiligungen gemäß § 10 Abs. 1 Z 7 iVm § 10 Abs. 2 und 3 KStG 1988 sinngemäß zur Anwendung. Eine internationale Schachtelbeteiligung kann jedoch nur dann vorliegen, wenn die ausländische beherrschte Körperschaft mit einer inländischen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft vergleichbar ist.

1248be

Die Anwendbarkeit der Vorschriften des EStG 1988 und des KStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte erstreckt sich gemäß § 1 Abs. 2 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften auch auf die sinngemäße Anwendung des Methodenwechsels gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988.

Bezieht die ausländische beherrschte Körperschaft Beteiligungserträge aus qualifizierten Portfoliobeteiligungen gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988 oder internationalen Schachtelbeteiligungen gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988, die von einer Enkelgesellschaft stammen, die die Kriterien der Niedrigbesteuerung und des passiven Unternehmensschwerpunktes gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988 erfüllt, weshalb für diese Beteiligungserträge bei einer inländischen beteiligten Körperschaft der Methodenwechsel zur Anwendung käme, sind diese Einkünfte bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen. Gleiches gilt auch für die Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus diesen internationalen Schachtelbeteiligungen.

Beispiel:

Die österreichische A-GmbH ist zu 100% an der ungarischen B K.F.T. beteiligt, die ihrerseits wiederum seit zwei Jahren eine 100%-Beteiligung an der ungarischen C K.F.T. hält. Die C K.F.T. erwirtschaftet seit mehreren Jahren ausschließlich passive, niedrigbesteuerte Einkünfte. Im Einkommen der B K.F.T. ist eine Dividende der C K.F.T. enthalten, die zur Gänze aus dem Bilanzgewinn des Vorjahres stammt.

Bei der Einkommensermittlung für Zwecke der Beurteilung der Durchschnittssteuerbelastung ist hinsichtlich der Dividende von der C K.F.T. zu prüfen, ob auf diese der Methodenwechsel anzuwenden wäre. Da die Voraussetzungen für den Methodenwechsel (passiver Unternehmensschwerpunkt und Niedrigbesteuerung)

erfüllt wären, ist die Dividende bei der Einkommensermittlung der B K.F.T. zu berücksichtigen.

1248bf

Findet der Methodenwechsel auf die Beteiligungserträge keine Anwendung, sind diese bei der ausländischen (beherrschten) Körperschaft bei der Ermittlung des Einkommens für Zwecke der Beurteilung der Niedrigbesteuerung nicht zu berücksichtigen.

1248bg

Eine Hinzurechnung der Einkünfte von Enkelgesellschaften bzw. anderen Beteiligungsgesellschaften (zB Ur-Enkelgesellschaften) gemäß § 10a Abs. 5 KStG 1988 hat bei der Ermittlung des Einkommens der ausländischen beherrschten Körperschaft zu unterbleiben (§ 1 Abs. 2 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften). Es ist daher ausschließlich auf jene Einkünfte abzustellen, die tatsächlich auf Ebene der ausländischen beherrschten Körperschaft realisiert werden.

Beispiel – Fortsetzung:

Die passiven Einkünfte der C K.F.T. sind hingegen dem Einkommen der B K.F.T. nicht durch eine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung hinzuzurechnen.

17.3.3 Ermittlung der Steuerbelastung

17.3.3.1 Glaubhaftmachung

1248bh

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 erster Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften hat die beteiligte Körperschaft für Zwecke der Ermittlung der Niedrigbesteuerung die auf das Wirtschaftsjahr der beherrschten Körperschaft entfallenden Steuern glaubhaft zu machen.

Die Glaubhaftmachung ist in einer geeigneten Form, etwa durch einen Körperschaftsteuerbescheid oder eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zu erbringen. Kann der Steuerpflichtige die tatsächliche Entrichtung der Steuer bzw. die voraussichtliche Steuerbelastung nicht glaubhaftmachen, ist diese bei der Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung nicht zu berücksichtigen. Dem im geprüften Jahresabschluss ausgewiesenen Steueraufwand kann Indizwirkung für die voraussichtliche Steuerbelastung zukommen, wenn gegen die inhaltliche Richtigkeit dieses Jahresabschlusses keine Bedenken bestehen.

17.3.3.2 Nachträgliche Änderungen der tatsächlich entrichteten Steuern

1248bi

Eine nachträgliche Änderung der tatsächlich entrichteten Steuern (nachträgliche Erhöhung oder Verminderung der Steuerbelastung) stellt gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 zweiter Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a

BAO dar. Für den Steuerbelastungsvergleich ist bei der Rückerstattung von Steuern an die ausländische Körperschaft oder ihre Anteilsinhaber (§ 1 Abs. 3 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften; siehe Rz 1248bp f) nur die nach der Rückerstattung verbleibende effektive Steuerbelastung zu berücksichtigen.

Nicht jede nachträgliche Änderung der tatsächlich entrichteten Steuern führt zwingend zu einer Abänderung der Veranlagungsbescheide der beteiligten Körperschaft. Es wirken sich nur jene nachträglichen Änderungen aus, die zu einem von der ursprünglichen Beurteilung des Kriteriums der Niedrigbesteuerung abweichenden Ergebnis führen.

17.3.3.3 Ansatz von ausländischen Steuern

1248bj

Bei der Ermittlung der ausländischen Steuerbelastung sind gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften nur jene ausländischen Steuern anzusetzen, die hinsichtlich ihrer Bemessungsgrundlagen mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbar sind. Hat eine Steuer eine im Wesentlichen idente Bemessungsgrundlage wie die Körperschaftsteuer, ist diese Steuer in den Belastungsvergleich einzubeziehen.

1248bk

Neben bundesstaatlichen Körperschaftsteuern sind dabei auch vergleichbare Körperschaftsteuern nachgelagerter Gebietskörperschaften additiv zu berücksichtigen, sofern diese von derselben Bemessungsgrundlage wie die Körperschaftsteuer berechnet werden (zB die in der Schweiz auf Kantons- und Gemeindeebene erhobene Körperschaftsteuer). Überdies sind auch Zuschläge sowie Ergänzungsabgaben zur ausländischen Körperschaftsteuer mit zu berücksichtigen. Umsatz-, Vermögens-, Verkehrs-, Objekt-, bzw. Registersteuern sind hingegen nicht zu berücksichtigen.

1248bl

Da im Inland der Besteuerung unterliegende Einkünfte nicht in das Einkommen der ausländischen Körperschaft einbezogen werden, sind korrespondierend dazu bei der Ermittlung der Steuerbelastung auch die auf diesen Einkünften lastenden Steuern außer Acht zu lassen.

1248bm

Bei der Ermittlung der Steuerbelastung sind nur solche Steuern zu berücksichtigen, für die die ausländische Körperschaft Steuerschuldnerin ist (unmittelbare Steuern). Mittelbare Steuern sind daher grundsätzlich nicht bei der Ermittlung der Steuerbelastung zu berücksichtigen. Dies gilt nicht für Beteiligungserträge, auf die gemäß § 1 Abs. 2 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften der Methodenwechsel anzuwenden ist. In

diesem Fall sind in die Steuerbelastung auch Steuern von Körperschaften (zB Tochtergesellschaften der beherrschten Körperschaft) einzurechnen, deren Einkünfte dem Methodenwechsel unterliegen. Dies betrifft sowohl die auf den Dividenden lastende Quellensteuer als auch die Körperschaftsteuer der Beteiligungskörperschaft der beherrschten Körperschaft.

Beispiel – Fortsetzung:

Die österreichische A-GmbH ist zu 100% an der ungarischen B K.F.T. beteiligt, die ihrerseits wiederum seit zwei Jahren eine 100%-Beteiligung an der ungarischen C K.F.T. hält. Die C K.F.T. erwirtschaftet seit mehreren Jahren ausschließlich passive, niedrigbesteuerte Einkünfte. Im Einkommen der B K.F.T. ist eine Dividende der C K.F.T. enthalten, die zur Gänze aus dem Bilanzgewinn des Vorjahres stammt.

Das Einkommen der B K.F.T. beträgt 100 und setzt sich aus eigenen Einkünften der B K.F.T. iHv 80 und einem Beteiligungsertrag (Dividende) von der C K.F.T. iHv 20 (netto) zusammen. Der Beteiligungsertrag stammt zur Gänze aus im Vorjahr erwirtschafteten passiven, niedrigbesteuerten Einkünften der C K.F.T., für die eine tatsächliche Steuer iHv 1 entrichtet wurde. Die von der B K.F.T. für ihr Einkommen tatsächlich entrichtete Steuer beträgt 5. Da auf den Beteiligungsertrag von der C K.F.T. der Methodenwechsel zur Anwendung kommt, kann bei der Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung der B K.F.T. die Steuerbelastung auf Ebene der C K.F.T. iHv 1 ebenfalls berücksichtigt werden. Dabei ist bei der Einkommensermittlung der Beteiligungsertrag als Bruttogröße, dh. iHv 21 anzusetzen. Die Durchschnittssteuerbelastung beträgt 5,94% (tatsächlich entrichtete Steuer iHv 6 dividiert durch das Einkommen iHv 101).

1248bn

Wird das Einkommen der ausländischen Körperschaft aufgrund einer Gruppenbesteuerungsregelung im Ausland mit Einkünften einer anderen Körperschaft verrechnet, kann aus Vereinfachungsgründen – sofern keine sonstigen Bedenken bestehen – eine Beurteilung anhand des nominellen Steuersatzes erfolgen.

17.3.3.4 Nachträgliche Besteuerung des Einkommens anlässlich der Ausschüttung

1248bo

Wird das Einkommen der ausländischen Körperschaft nicht jährlich mit Ablauf des Wirtschaftsjahres besteuert, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt („deferred Corporate Income Tax"), zB anlässlich der Ausschüttung (wie zB in Estland), ist die Steuerbelastung des Wirtschaftsjahres, in dem die Einkünfte erwirtschaftet wurden, anhand des nominellen Steuersatzes für die „aufgeschobene" Besteuerung zu beurteilen.

Es ist jene Höhe des nominellen Steuersatzes relevant, die bei einer Ausschüttung des Bilanzgewinnes im Folgejahr seiner Erwirtschaftung zur Anwendung käme. Kommt es bis zur Ausschüttung und tatsächlichen Besteuerung des Einkommens zu einer Veränderung des Steuersatzes, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar.

Beispiel:

Die österreichische A-GmbH ist zu 100% an der estnischen B A.S. beteiligt. Die B A.S. hat im Jahr 2019 ausschließlich passive Einkünfte iHv 100.000 erwirtschaftet. Das Einkommen der B A.S. des Wirtschaftsjahres 2019 wird auf Ebene der Körperschaft in Estland erst anlässlich der im Jahr 2022 durchgeführten Ausschüttung an die A-GmbH besteuert. Der Steuersatz beträgt 20%.

Die Beurteilung der Niedrigbesteuerung hinsichtlich der Passiveinkünfte des Wirtschaftsjahres 2019 erfolgt anhand des nominellen Steuersatzes für die Besteuerung des Einkommens anlässlich der Ausschüttung iHv 20%. Da dieser mehr als 12,5% gemäß § 10a Abs. 3 KStG 1988 beträgt, liegt keine Niedrigbesteuerung vor.

17.3.3.5 Rückerstattung und nachträgliche Rückerstattung von ausländischen Steuern

1248bp

Ausländische Steuern, die zunächst erhoben, dann aber ganz bzw. teilweise erstattet oder angerechnet werden, gelten gemäß § 1 Abs. 3 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften für Zwecke der Ermittlung der Steuerbelastung im Ausmaß der Erstattung nicht als auf dem Einkommen lastende Steuern (zB Malta).

1248bq

In Anlehnung an die vergleichbare Regelung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c vierter Teilstrich KStG 1988 sind Steuern, die erst in einem späteren Wirtschaftsjahr rückerstattet werden können, bereits bei der Beurteilung der Niedrigbesteuerung nicht als tatsächlich entrichtet anzusehen, dh. aus der Steuerbelastung auszuscheiden. Wird die Steuer innerhalb der nächsten neun Jahre tatsächlich nicht rückerstattet, ist die Steuerbelastung des ursprünglich zu beurteilenden Wirtschaftsjahres neu zu ermitteln.

Führt die tatsächliche Nicht-Rückerstattung der Steuer insoweit zu einer Veränderung der Steuerbelastung, sodass das Kriterium der Niedrigbesteuerung nicht mehr erfüllt ist, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar und der ursprüngliche Veranlagungsbescheid der beteiligten Körperschaft ist abzuändern.

Beispiel:

Die österreichische A-GmbH ist zu 100% an der maltesischen B L.C.C. beteiligt. Die B L.C.C. hat im Jahr 2019 ausschließlich passive Einkünfte iHv 100.000 (brutto) erwirtschaftet. Die maltesische Körperschaftsteuer beträgt 35.000. Der Bilanzgewinn soll im Jahr 2022 an die Gesellschafter ausgeschüttet werden.

Das maltesische Steuerrecht sieht vor, dass anlässlich der Ausschüttung des Bilanzgewinns an die Gesellschafter 6/7 der Körperschaftsteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen rückerstattet werden können.

*Bei der Ermittlung der Steuerbelastung der B L.C.C. für das Wirtschaftsjahr 2019 ist die künftig mögliche Steuerrückerstattung iHv 6/7 bereits als nicht tatsächlich entrichtete Steuer zu berücksichtigen. Die Durchschnittssteuerbelastung beträgt 5% (35.000/7 = 5.000; 5.000*6=30.000; 35.000-30.000= 5.000). Die Passiveinkünfte des Wirtschaftsjahres 2019 unterliegen daher bei der A-GmbH im Veranlagungsjahr 2019 der Hinzurechnungsbesteuerung.*

Wird die Steuerrückerstattung bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres 2028 nicht in Anspruch genommen, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar. Unter Berücksichtigung der nicht in Anspruch genommenen Steuerrückerstattung iHv 6/7 (30.000), liegt im Wirtschaftsjahr 2019 eine Durchschnittssteuerbelastung iHv 35.000 bzw. 35% vor. Da das Kriterium der Niedrigbesteuerung nicht erfüllt ist, ist der Veranlagungsbescheid des Wirtschaftsjahres 2019 der A-GmbH abzuändern.

17.3.3.6 Abweichende Regelungen des ausländischen Steuerrechts

1248br

Ist die Niedrigsteuerbelastung einer ausländischen Körperschaft auf abweichende Regelungen des ausländischen Steuerrechts für

- die Abschreibung von Wirtschaftsgütern und damit zusammenhängende Ausgleichsposten (wie insbesondere § 6 Z 16 EStG 1988) und Verteilungsregelungen (§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988),
- die Bildung von Rückstellungen oder
- die Verrechnung von Verlusten aus anderen Veranlagungszeiträumen zurückzuführen,

ist gemäß § 1 Abs. 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften keine Niedrigbesteuerung gemäß § 10a Abs. 3 KStG 1988 anzunehmen.

Für Zwecke der Ermittlung der Niedrigbesteuerung erfolgt daher für diese abweichenden Regelungen bei der Einkommensermittlung keine Umrechnung auf österreichisches Steuerrecht.

1248bs

Unter abweichenden Regelungen des ausländischen Steuerrechts für die Abschreibung von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 1 Abs. 4 erster Teilstrich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften ist insbesondere eine im Vergleich zum österreichischen Steuerrecht abweichende Nutzungsdauer, eine vorzeitige Abschreibung, eine degressive Abschreibung oder eine pauschale Wertberichtigung von Forderungen zu verstehen. Über die Anschaffungskosten hinausgehende Sonderabschreibungen im Ausland sind jedoch nicht von dieser Regelung umfasst.

Erfasst sind weiters mit der Abschreibung von Wirtschaftsgütern zusammenhängende Ausgleichsposten (insbesondere für Leasinggesellschaften) und Teilwertabschreibungen, die nach dem ausländischen Steuerrecht sofort zur Gänze berücksichtigt oder über einen kürzeren als den in § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 normierten siebenjährigen Zeitraum verteilt werden.

1248bt

In Bezug auf abweichende Regelungen für Rückstellungen im Sinne des § 1 Abs. 4 zweiter Teilstrich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften kommen sowohl Unterschiede dem Grunde nach (zB die Bildung von pauschalen Rückstellungen) als auch der Höhe nach (aufgrund einer abweichenden Methodik für deren Bildung) im Vergleich zu § 9 EStG 1988 in Betracht.

1248bu

§ 1 Abs. 4 dritter Teilstrich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften betrifft im Vergleich zu § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 abweichende Regelungen für die Verrechnung von Verlusten aus anderen Veranlagungszeiträumen; erfasst sind daher sowohl ein nach ausländischem Steuerrecht möglicher Verlustrücktrag oder eine uneingeschränkte Verrechnung des Verlustvortrages (ohne 75%-Grenze).

17.3.3.7 Ermittlung der Niedrigbesteuerung für Verlustjahre

1248bv

Die Durchschnittssteuerbelastung ist auch für Verlustjahre zu ermitteln. Dies ist deswegen von Bedeutung, weil auch in einem insgesamt negativen Gesamtbetrag der Einkünfte hinzurechnungspflichtige positive passive Einkünfte enthalten sein können. Gemäß § 1 Abs. 5 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften liegt bei negativen Einkünften (Jahresverlust) eine Niedrigbesteuerung dann vor, wenn der anzuwendende ausländische Nominalsteuersatz nicht mehr als 12,5% beträgt.

17.4 Anwendungsvoraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a Abs. 4 KStG 1988

17.4.1 Allgemeines

1248bw

§ 10a Abs. 4 KStG 1988 regelt folgende Voraussetzungen für die Hinzurechnung von Passiveinkünften niedrigbesteuerter Körperschaften, die kumulativ erfüllt sein müssen:

- Passiveinkünfte von mehr als einem Drittel der gesamten Einkünfte (Drittelgrenze; siehe dazu Rz 1248bx ff);
- Beherrschung (siehe dazu Rz 1248cb ff);
- keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit (siehe dazu Rz 1248cr ff)

17.4.2 Drittelgrenze

1248bx

Gemäß § 2 Z 1 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften ist die Beurteilung der Drittelgrenze grundsätzlich für jedes Wirtschaftsjahr der ausländischen beherrschten Körperschaft gesondert vorzunehmen.

1248by

Die Ermittlung der Drittelgrenze gemäß § 10a Abs. 4 Z 1 KStG 1988 erfolgt durch Gegenüberstellung der Passiveinkünfte und der gesamten Einkünfte eines Wirtschaftsjahres, wobei auch steuerbefreite Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen zu den gesamten Einkünften zählen.

1248bz

§ 2 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften sieht eine Korridorregelung vor, die eine Regelung zu Gunsten des Steuerpflichtigen zur Vermeidung von Härtefällen bei einer starren Jahresbetrachtung darstellt.

Wird die Drittelgrenze um nicht mehr als 25% überschritten, dh. die Summe der Passiveinkünfte beträgt höchstens 41,67% der gesamten Einkünfte, oder sind die gesamten Einkünfte negativ, kann der Beurteilungszeitraum um die dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr vorangegangenen zwei Wirtschaftsjahre erweitert werden. Wird die Drittelgrenze unter Gegenüberstellung der Passiveinkünfte mit den gesamten Einkünften dieses verlängerten Beurteilungszeitraums gesamthaft nicht überschritten, erfolgt trotz isolierter Überschreitung der Drittelgrenze in dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr keine Hinzurechnung. Wird die Drittelgrenze in dem verlängerten Beurteilungszeitraum gesamthaft überschritten, erfolgt zwar in dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr eine Hinzurechnung; für die beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre ergeben sich jedoch keine rückwirkenden Änderungen.

Beispiel:

Die österreichische A-GmbH ist zu 100% an der ausländischen B L.C.C. beteiligt. Die B L.C.C. hat in den Jahren 2017 bis 2019 folgende niedrigbesteuerte Einkünfte erwirtschaftet:

	2017	*2018*	*2019*	*Summe*
Passiveinkünfte	*100.000*	*150.000*	*30.000*	*280.000*
Aktiveinkünfte	*200.000*	*350.000*	*50.000*	*600.000*
Summe	*300.000*	*500.000*	*80.000*	*880.000*
Ausmaß der Passiveinkünfte	*33,33%*	*30,00%*	*37,50%*	*31,82%*

Bei isolierter Betrachtung betragen im Wirtschaftsjahr 2019 die Passiveinkünfte 37,5% der Gesamteinkünfte der B L.C.C. und überschreiten somit die Drittelgrenze gemäß § 10a Abs. 4 KStG 1988. Da die Drittelgrenze im Wirtschaftsjahr 2019 jedoch nicht um mehr als 25% überschritten wird, kann entsprechend der Korridorregelung gemäß § 2

Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften der Betrachtungszeitraum um die Wirtschaftsjahre 2018 und 2017 erweitert werden. Die Passiveinkünfte im gesamten Beurteilungszeitraum (2017 - 2019) betragen nicht mehr als ein Drittel der gesamten Einkünfte in diesem Beurteilungszeitraum (280.000/880.000 = 31,82%). Es kommt trotz isolierter Überschreitung der Drittelgrenze auch im Wirtschaftsjahr 2019 zu keiner Hinzurechnung.

1248ca

In den verlängerten Beurteilungszeitraum sind auch Wirtschaftsjahre einzubeziehen, die vor dem 1.1.2019 begonnen haben. Bei neu gegründeten ausländischen Körperschaften verkürzt sich der Beurteilungszeitraum auf bereits abgeschlossene Wirtschaftsjahre (§ 8 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften). Rumpfwirtschaftsjahre sind wie volle Wirtschaftsjahre zu behandeln.

17.4.3 Beherrschungstatbestand

17.4.3.1 Allgemeines

1248cb

Die Hinzurechnungsbesteuerung setzt gemäß § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 voraus, dass eine (in der Regel) inländische Körperschaft die niedrigbesteuerte ausländische Körperschaft beherrscht. Ein solches Beherrschungsverhältnis liegt dann vor, wenn die beherrschende Körperschaft selbst oder zusammen mit ihren verbundenen Unternehmen

- unmittelbar oder mittelbar mehr als 50% der Stimmrechte oder
- unmittelbar oder mittelbar mehr als 50% des Kapitals hält oder
- Anspruch auf mehr als 50% der Gewinne der ausländischen Körperschaft (beherrschte Körperschaft) hat.

1248cc

Bei der Berechnung der Beherrschungsquote ist die eigene Beteiligungsquote des Steuerpflichtigen an der ausländischen Körperschaft mit sämtlichen Beteiligungsquoten der verbundenen Unternehmen an der ausländischen Körperschaft zu addieren, unabhängig davon, ob es sich bei den verbundenen Unternehmen um Mutter-, Tochter- oder Schwestergesellschaften des Steuerpflichtigen handelt (§ 3 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften). Mittelbare Beteiligungsquoten über nicht verbundene Unternehmen sind dabei außer Acht zu lassen.

Die Beherrschungsquote bestimmt sich nach den Beteiligungsquoten, die die beherrschende Körperschaft und sämtliche verbundene Unternehmen am Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahres der ausländischen Körperschaft halten.

1248cd

Da bei dem Beherrschungstatbestand auch mittelbare Beteiligungen zu berücksichtigen sind, die über verbundene Unternehmen gehalten werden, kann es im Inland auch mehrere beherrschende Körperschaften geben (siehe zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei mehreren beherrschenden Körperschaften im Inland gemäß § 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988 Rz 1248fc ff).

17.4.3.2 Beherrschende Körperschaft

1248ce

Hinzurechnungssubjekt kann nur eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft iSd § 1 Abs. 2 KStG 1988 oder eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft der ersten Art gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 sein, die eine Beteiligung an einer beherrschten ausländischen Körperschaft in einer inländischen Betriebsstätte hält (siehe dazu Rz 1487).

1248cf

Natürliche Personen und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften des öffentlichen Rechts gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 fallen nicht in den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung.

1248cg

§ 1 Abs. 2 KStG 1988 erfasst lediglich unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Als Körperschaften gelten nach dieser Bestimmung:

- Juristische Personen des privaten Rechts;
- Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2 KStG 1988);
- Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, soweit diese gemäß § 3 KStG 1988 körperschaftsteuerpflichtig sind.

1248ch

Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 KStG 1988, die aufgrund einer Befreiung lediglich beschränkt steuerpflichtig gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 sind, sind wie beschränkt steuerpflichtige Körperschaften des öffentlichen Rechts als sogenannte beschränkt steuerpflichtige Körperschaften der zweiten Art nicht Subjekt der Hinzurechnungsbesteuerung.

17.4.3.3 Beherrschte Körperschaft

1248ci

Gemäß § 10a Abs. 4 Z 3 KStG 1988 können lediglich ausländische Körperschaften (zum Begriff der ausländischen Körperschaft siehe Rz 1248ad) „beherrschte Körperschaften" sein. Dies gilt auch für doppelt ansässige (ausländische) Körperschaften mit Sitz im Ausland und Ort der Geschäftsleitung im Inland.

Aufgrund von § 10a Abs. 6 Z 1 KStG 1988 können auch doppelt ansässige (inländische) Körperschaften, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ausland ansässig sind, beherrschte Körperschaften sein (siehe dazu näher Rz 1248ev).

17.4.3.4 Verbundene Unternehmen

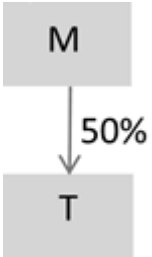
1248cj

Eine Körperschaft kann den Beherrschungstatbestand entweder alleine oder zusammen mit einem verbundenen Unternehmen erfüllen. Ein verbundenes Unternehmen kann in drei unterschiedlichen Ausprägungen vorliegen, dieses kann gemäß § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in der Beteiligungskette sowohl „unterhalb" (lit. a), „oberhalb" (lit. b) als auch „seitlich" (letzter Satz) der Körperschaft stehen.

1248ck

Die Beteiligungsrichtung „nach unten" gemäß § 10a Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 definiert die klassische Verbundenheit einer Muttergesellschaft an einer Tochtergesellschaft oder Enkelgesellschaft. Ein verbundenes Unternehmen in diesem Sinne liegt vor, wenn die Körperschaft an diesem unmittelbar oder mittelbar eine mindestens 25-prozentige Beteiligung in Form von Kapital oder Stimmrechten hält oder bei diesem einen mindestens 25-prozentigen Gewinnanspruch hat.

Beispiel:

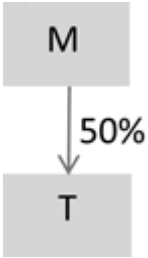


Die M-GmbH hält unmittelbar 50% der Anteile an der T-GmbH. Aus Sicht der M-GmbH ist die T-GmbH ein verbundenes Unternehmen iSd § 10a Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988.

1248cl

§ 10a Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988 normiert den Verbundenheitstatbestand in der Beteiligungskette „nach oben hin". Danach liegt ein verbundenes Unternehmen vor, wenn eine juristische oder natürliche Person oder eine Personenvereinigung unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung an der (beherrschenden) Körperschaft in Form von Stimmrechten oder Kapital von mindestens 25% hält oder Anspruch auf mindestens 25% der Gewinne dieser Körperschaft hat.

Beispiel:

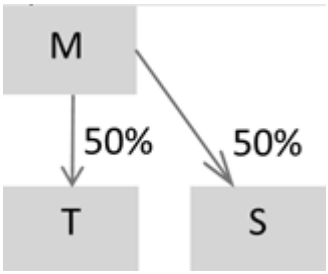


Die M-GmbH hält unmittelbar 50% der Anteile an der T-GmbH. Aus Sicht der T-GmbH ist die M-GmbH ein verbundenes Unternehmen iSd § 10a Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988.

1248cm

Gemäß § 10a Abs. 4 Z 2 letzter Satz KStG 1988 kann ein verbundenes Unternehmen auch „seitlich", dh. bei einer Schwestergesellschaft der beherrschenden Körperschaft, entstehen. Als verbundene Unternehmen in diesem Sinne gelten auch Unternehmen, an denen verbundene juristische oder natürliche Personen oder Personenvereinigungen ihrerseits Beteiligungen im Sinne der lit. b halten.

Beispiel:

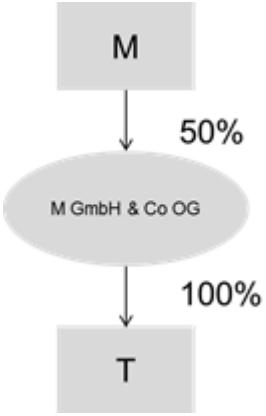


Die M-GmbH hält unmittelbar 50% an der T-GmbH und unmittelbar 50% an der S-GmbH. Aus Sicht der T-GmbH ist die M-GmbH ein verbundenes Unternehmen iSd § 10a Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988. Da die M-GmbH ihrerseits eine Beteiligung iSd § 10a Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988 an der S-GmbH hält, gilt auch die S-GmbH gemäß § 10a Abs. 4 Z 2 letzter Satz KStG 1988 als verbundenes Unternehmen der T-GmbH.

1248cn

Ein verbundenes Unternehmen iSd § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 kann auch durch bloße mittelbare Beteiligungen oder kombiniert durch unmittelbar und mittelbar gehaltene Beteiligungen entstehen. Für die Verbundenheitsquote sind sowohl über juristische Personen als auch über Personengesellschaften mittelbar gehaltene Beteiligungen zu berücksichtigen.

Beispiel:



Die M-GmbH hält 50% an der M-GmbH & Co OG, die wiederum zu 100% an der T-GmbH beteiligt ist. Da die M-GmbH mittelbar an der T-GmbH mit 50% beteiligt ist, ist aus Sicht der M-GmbH die T-GmbH ein verbundenes Unternehmen iSd § 10a Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988.

17.4.3.5 Beteiligungsformen

17.4.3.5.1 Unmittelbare Beteiligung

1248co

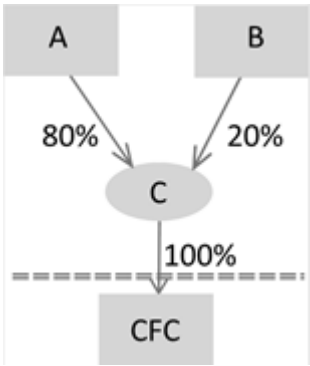
Eine unmittelbare Beteiligung liegt vor, wenn die beherrschende Körperschaft die Kapitalanteile oder Stimmrechte an der beherrschten Körperschaft selbst hält. Über Treuhändler gehaltene Beteiligungen sind als unmittelbare Beteiligungen des wirtschaftlichen Eigentümers zu behandeln (siehe Rz 1210).

17.4.3.5.2 Mittelbare Beteiligungen sowie Beteiligungen „zusammen mit verbundenen Unternehmen"

1248cp

Als mittelbare Beteiligungen kommen zunächst über verbundene Unternehmen gehaltene Beteiligungen an der ausländischen Körperschaft in Betracht. Der Begriff „verbundenes Unternehmen" in § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist rechtsformunabhängig, die Körperschaft kann daher sowohl über eine weitere Körperschaft als auch über eine Personengesellschaft an der ausländischen Körperschaft „mittelbar" beteiligt sein.

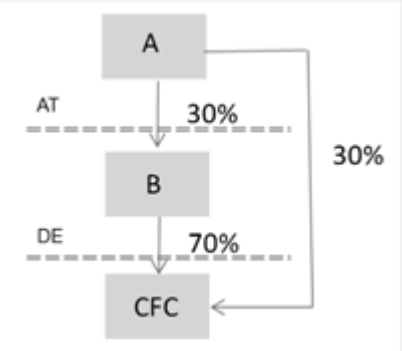
Beispiel 1:



Die inländische A-GmbH ist unmittelbar zu 80% und die inländische B-GmbH ist unmittelbar zu 20% an der inländischen C-OG beteiligt. Die C-OG hält unmittelbar 100% der Anteile an einer niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaft („CFC").

Die C-OG ist aus Sicht der A-GmbH ein verbundenes Unternehmen; die A-GmbH ist mittelbar über die C-OG an der CFC beteiligt und ist beherrschende Körperschaft der CFC (Beherrschungsquote 100%). Aus Sicht der B-GmbH ist die C-OG kein verbundenes Unternehmen, da das erforderliche Beteiligungsausmaß von 25% nicht erfüllt ist. Die B-GmbH ist somit keine beherrschende Körperschaft der CFC.

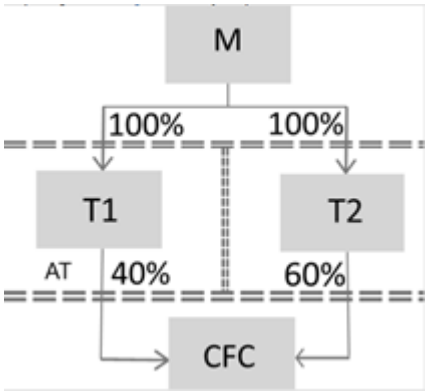
Beispiel 2:



Die inländische A-GmbH hält 30% an der in Deutschland ansässigen B-GmbH, die wiederum 70% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC") hält. Gleichzeitig hält die A-GmbH selbst eine unmittelbare Beteiligung an der X-GmbH von 30%.

Aus Sicht der A-GmbH ist die B-GmbH ein verbundenes Unternehmen (A-GmbH hält mindestens 25% an der B-GmbH). Die B-GmbH vermittelt der A-GmbH für Zwecke des Beherrschungstatbestandes folglich mittelbar die gesamte von der B-GmbH an der X-GmbH gehaltene Beteiligungsquote von 70%; eine Durchrechnung hat für Zwecke der Ermittlung der Beherrschungsquote nicht zu erfolgen. Gemeinsam mit der unmittelbaren Beteiligungsquote der A-GmbH an der X-GmbH von 30% erfüllt die A-GmbH hinsichtlich der X-GmbH den Beherrschungstatbestand (Beherrschungsquote 100%).

Beispiel 3:



Die ausländische M-GmbH hält je 100% an der inländischen T1-GmbH und an der ausländischen T2-GmbH. Die T1-GmbH hält ihrerseits 40% an der niedrigbesteuerten CFC, an der auch die T2-GmbH ihrerseits zu 60% beteiligt ist.

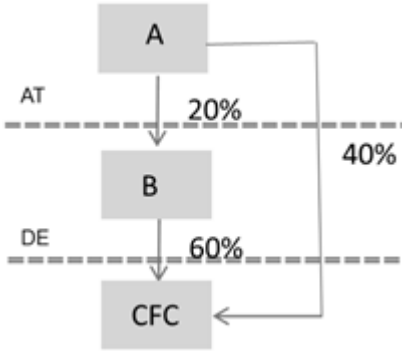
Die inländische T1-GmbH ist beherrschende Körperschaft im Hinblick auf die CFC, weil sie selbst unmittelbar zu 40% an der CFC beteiligt ist und sowohl die M-GmbH als auch die T2-GmbH aus Sicht der T1-GmbH als verbundene Unternehmen gelten, wodurch

sich gemeinsam mit der unmittelbaren Beteiligung des verbundenen Unternehmens T2-GmbH eine ausreichende Beherrschung der T1-GmbH an der CFC ergibt (Beherrschungsquote 100%).

1248cq

Von der beherrschenden Körperschaft selbst mittelbar gehaltene Beteiligungen über nicht verbundene Unternehmen gelten nicht als „mittelbar" im Sinne des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 und sind für Zwecke der Ermittlung des Beherrschungsverhältnisses nicht zu berücksichtigen.

Beispiel:



Die inländische A-GmbH hält 20% an der in Deutschland ansässigen B-GmbH, die wiederum 60% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC") hält. Gleichzeitig hält die A-GmbH selbst eine unmittelbare Beteiligung an der X-GmbH von 40%.

Die A-GmbH und B-GmbH sind keine verbundenen Unternehmen, weshalb für Zwecke der Ermittlung der Beherrschungsquote der A-GmbH an der X-GmbH die mittelbare Beteiligung über die B-GmbH auch nicht durchgerechnet berücksichtigt wird. Die A-GmbH erfüllt den Beherrschungstatbestand hinsichtlich der X-GmbH nicht, weil sie lediglich selbst eine unmittelbare Beteiligung von 40% an der X-GmbH hält.

17.4.4 Substanzausnahme

17.4.4.1 Allgemeines

1248cr

Gemäß § 10a Abs. 4 Z 3 erster Satz KStG 1988 setzt die Hinzurechnungsbesteuerung voraus, dass die ausländische beherrschte Körperschaft keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Diese Beurteilung hat im Hinblick auf den Einsatz von Personal, Ausstattung, Vermögenswerten und Räumlichkeiten zu erfolgen.

1248cs

Übt die ausländische beherrschte Körperschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten aus, kommt die Hinzurechnungsbesteuerung nicht zur Anwendung (Substanzausnahme). Diese Ausnahme

von der Hinzurechnungsbesteuerung gilt gleichermaßen für ausländische beherrschte Körperschaften, die in der EU, im EWR oder in einem Drittstaat ansässig sind.

1248ct

Das Vorliegen einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit ist gemäß § 10a Abs. 4 Z 3 zweiter Satz KStG 1988 von der beherrschenden Körperschaft nachzuweisen (Substanznachweis); siehe dazu näher Rz 1248dj.

17.4.4.2 Beurteilung der Substanz

17.4.4.2.1 Gesamtbild der Verhältnisse

1248cu

Das Vorliegen einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit ist stets nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Einbeziehung aller aktiven und passiven Einkünfte der ausländischen beherrschten Körperschaft zu beurteilen (§ 4 Z 1 erster Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften).

1248cv

Im Fall der sinngemäßen Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auf ausländische Betriebsstätten gemäß § 10a Abs. 6 Z 2 KStG 1988 ist ausschließlich auf das Gesamtbild der Verhältnisse dieser ausländischen Betriebsstätte abzustellen (§ 4 Z 1 zweiter Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften).

17.4.4.2.2 Vorhandensein von angemessener Substanz

1248cw

Eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit kann zunächst nur dann vorliegen, wenn die ausländische Körperschaft über ausreichende Substanz zur Ausübung dieser Tätigkeit verfügt. Dies setzt dem Grunde nach das Vorhandensein von

- (eigenem oder geleastem) Personal,
- Ausstattung (wie insbesondere Betriebs- und Geschäftsausstattung),
- Vermögenswerten (des Anlage- oder Umlaufvermögens) und
- (eigenen oder gemieteten) Räumlichkeiten

voraus. Diese vier gesetzlich vorgesehenen Substanzkriterien müssen kumulativ vorliegen.

1248cx

Überdies ist es notwendig, dass die ausländische Körperschaft über jenes Ausmaß an Personal, Ausstattung, Vermögenswerten und Räumlichkeiten verfügt, das in einem angemessenen Verhältnis zu den behaupteten wirtschaftlichen Tätigkeiten steht (§ 4 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften). Die vorhandene Substanz der

ausländischen Körperschaft muss daher in quantitativer und qualitativer Hinsicht in einer wirtschaftlich angemessenen Relation zu den gesamten wirtschaftlichen Tätigkeiten dieser Körperschaft stehen. Es ist daher zu prüfen, ob die ausländische Körperschaft über die entsprechenden sachlichen und personellen Ressourcen verfügt, um die behaupteten wirtschaftlichen Tätigkeiten ausüben zu können.

1248cy

Die Einstufung einer Tätigkeit als wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit hängt nicht davon ab, ob die ausländische Körperschaft aus ertragsteuerlicher Sicht betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte erzielt. Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass im Einzelfall auch eine mit entsprechender Substanz ausgestattete vermögensverwaltende Tätigkeit einer ausländischen Körperschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit darstellt.

17.4.4.2.3 Vermutung des Fehlens einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit

1248cz

Insbesondere bei den folgenden Tätigkeiten besteht die Vermutung, dass eine oder mehrere dieser Tätigkeiten noch keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit begründen (§ 4 Z 3 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften):

- das bloße Halten von Beteiligungen und ihre Veräußerung (Teilstrich 1)
- das Durchleiten von Vermögenswerten (Teilstrich 2)
- das Bündeln von unkörperlichen Wirtschaftsgütern, für deren Herstellung die ausländische Körperschaft nicht im Wesentlichen selbst die Aufwendungen getragen hat (Teilstrich 3).

1248da

§ 4 Z 3 erster Teilstrich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften betrifft vermögensverwaltende Holdinggesellschaften, deren Tätigkeiten auf das bloße Halten von Beteiligungen und ihre Veräußerung beschränkt ist. Bei diesen wird in typisierender Betrachtungsweise vermutet, dass die Substanzausnahme von diesen nicht beansprucht werden kann. Diese Vermutung schließt allerdings auch in solchen Fällen nach Maßgabe des Gesamtbildes der Verhältnisse die Erbringung des Substanznachweises durch die beherrschende Körperschaft im Einzelfall nicht aus.

1248db

Die Vermutung kommt bei jenen Holdinggesellschaften nicht zur Anwendung, die über das bloße Halten von Beteiligungen und ihre Veräußerung hinausgehende Tätigkeiten entfalten. Dies betrifft etwa Holdinggesellschaften, die wirtschaftliche Tätigkeiten wie die Geschäftsleitung der Beteiligungskörperschaften oder sonstige Dienstleistungen, die

insbesondere zur Erzielung von aktiven Einkünften führen, erbringen. Bei diesen hat daher die Beurteilung für die Substanzausnahme nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gemäß § 4 Z 1 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften zu erfolgen. Bei gemischt tätigen Holdinggesellschaften wird überdies auch die zu Gunsten des Steuerpflichtigen bestehende Vermutung für die Begründung einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit gemäß § 4 Z 3 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften zu prüfen sein (siehe dazu Rz 1248de ff).

1248dc

Gemäß § 4 Z 3 zweiter Teilstrich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften wird bei sogenannten „Durchleitetätigkeiten" in Bezug auf Vermögenswerte (zB die bloße Durchleitung von Darlehen unter gleichzeitiger Weiterleitung der Zinsen) vermutet, dass diese Tätigkeiten noch keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit begründen. Diese Vermutung hat daher insbesondere für zwischengeschaltete Finanzierungsgesellschaften mit eingeschränktem Funktions- und Risikoprofil Bedeutung.

1248dd

§ 4 Z 3 dritter Teilstrich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften erfasst typisierend das bloße Bündeln von unkörperlichen Wirtschaftsgütern (wie Lizenzen, Patenten usw.), wenn die ausländische Körperschaft die diesbezüglichen Herstellungsaufwendungen im Wesentlichen nicht selbst getragen hat. Dies betrifft insbesondere jene Fälle, in denen unkörperliche Wirtschaftsgüter nicht von der beherrschten ausländischen Körperschaft selbst entwickelt wurden, sondern zum Beispiel von verbundenen Unternehmen zugekauft wurden. Die Vermutung orientiert sich insoweit am OECD-BEPS-Aktionspunkt Nr. 5 Abschlussbericht 2015, Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Kapitel 4 zum modifizierten Nexus-Ansatz für präferenzielle IP-Regelungen, als nach diesem die Tragung der Forschungs- und Entwicklungskosten für die Entwicklung unkörperlicher Wirtschaftsgüter eine Hilfsgröße für die Begründung einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit darstellt.

17.4.4.2.4 Vermutung des Vorliegens einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit

1248de

Übt die ausländische Körperschaft mehrere Tätigkeiten aus, besteht gemäß § 4 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften die Vermutung, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten wesentlich sind, wenn

- Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten mindestens zu einem Drittel für diese wirtschaftlichen Tätigkeiten eingesetzt werden und

- mindestens ein Drittel der gesamten Einkünfte aus diesen wirtschaftlichen Tätigkeiten erzielt werden.

1248df

Diese Vermutung betrifft jene ausländischen Körperschaften, die neben den in § 4 Z 3 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften aufgezählten Tätigkeiten nicht in diesem Katalog genannte Tätigkeiten ausüben. Handelt es sich hierbei um wirtschaftliche Tätigkeiten (insbesondere zur Erzielung von aktiven Einkünften), besteht nach Maßgabe dieser Bestimmung die Vermutung des Vorliegens einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit dieser ausländischen Körperschaft. Diese Vermutung gilt, wenn die wirtschaftlichen Tätigkeiten eine sogenannte doppelte „Drittelgrenze" erreichen.

1248dg

Nach § 4 Z 3 erster Teilstrich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften ist zunächst zu ermitteln, ob die im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit eingesetzte Substanz mindestens ein Drittel der gesamten Substanz beträgt. Dabei sind die Substanzkriterien Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten nach Maßgabe des jeweiligen Einsatzes im Bereich dieser wirtschaftlichen Tätigkeiten zur insgesamt vorhandenen Substanz in Relation zu setzen.

Sofern dieses erste Kriterium erfüllt ist, muss als zweites Kriterium zusätzlich mindestens ein Drittel der gesamten Einkünfte aus diesen wirtschaftlichen Tätigkeiten erzielt werden.

1248dh

Auf diese doppelte Drittelgrenze sind die Beurteilungskriterien der Drittelgrenze des § 10a Abs. 4 Z 1 KStG 1988 iVm § 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften sinngemäß anzuwenden: Bei Ermittlung der gesamten Einkünfte sind daher auch hier steuerbefreite Dividenden und Veräußerungsgewinne miteinzubeziehen. Außerdem ist auch diese doppelte Drittelgrenze grundsätzlich für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu beurteilen. Im Sinne der Korridorregelung des § 2 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften kann ein verlängerter Beurteilungszeitraum (dh. unter Berücksichtigung der beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre) herangezogen werden, wenn in einem Wirtschaftsjahr die Einkünfte aus den wirtschaftlichen Tätigkeiten die Drittelgrenze um nicht mehr als 25% unterschreiten (dh. mindestens 25% betragen) oder negativ sind.

1248di

Die doppelte Drittelgrenze stellt eine Vermutung zu Gunsten des Steuerpflichtigen dar; sind deren Voraussetzungen nicht erfüllt, ist dennoch nach Maßgabe des Gesamtbildes der Verhältnisse die Erbringung des Substanznachweises durch die beherrschende Körperschaft im Einzelfall nicht ausgeschlossen.

17.4.4.3 Substanznachweis

1248dj

Der Nachweis über das Vorhandensein von ausreichender Substanz der beherrschten ausländischen Körperschaft ist von der beherrschenden Körperschaft zu erbringen (Substanznachweis). Dieser hat seitens der beherrschenden Körperschaft durch geeignete Unterlagen zu erfolgen, aufgrund derer eine eindeutige Beurteilung durch die Abgabenbehörde möglich ist, ob die ausländische beherrschte Körperschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Neben ausländischen Jahresabschlüssen, Steuererklärungen und Gesellschaftsverträgen werden für den Nachweis der Substanz weitere Beweismittel wie zB eine Funktions- und eine Risikoanalyse (Verrechnungspreisdokumentation) der ausländischen beherrschten Körperschaft erforderlich sein. Werden mehrere Tätigkeiten ausgeübt, wird eine Aufschlüsselung der eingesetzten Substanz und der erzielten Einkünfte nach den jeweiligen Tätigkeitsbereichen erforderlich sein.

Eine Berufung auf die Vermutung des § 4 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften setzt eine entsprechende Berechnung der Drittelgrenze durch die beherrschende Körperschaft voraus.

1248dk

Erfasst eine beherrschende Körperschaft Passiveinkünfte einer niedrigbesteuerten ausländischen beherrschten Körperschaft unter Berufung auf die Substanzausnahme nicht in ihrer Steuererklärung, ist eine Übermittlung der für die Erbringung des Substanznachweises vorhandenen Beweismittel gleichzeitig mit der Abgabe der Steuererklärung nicht erforderlich, sondern diese sind lediglich von der beherrschenden Körperschaft aufzubewahren. Eine Übermittlung ist nur bei entsprechender Aufforderung durch die Abgabenbehörde bzw. im Rahmen einer Außenprüfung erforderlich.

1248dl

Die Beweislast für das Vorliegen von Substanz der ausländischen beherrschten Körperschaft liegt bei der beherrschenden Körperschaft. Werden die für die Beurteilung der Substanz notwendigen Unterlagen nicht vorgelegt, besteht seitens der Abgabenbehörde keine Verpflichtung, eigenständige Ermittlungen über das Vorliegen von Substanz der beherrschten Körperschaft zu Gunsten der beherrschenden Körperschaft durchzuführen.

17.5 Durchführung der Hinzurechnung gemäß § 10a Abs. 5 KStG 1988

17.5.1 Allgemeines

1248dm

§ 10a Abs. 5 KStG 1988 iVm § 5 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften regelt folgende Aspekte der Durchführung der Hinzurechnung:

- Ausmaß der Hinzurechnung (Z 1; siehe dazu Rz 1248dn ff),
- Zeitpunkt der Hinzurechnung (Z 2; siehe dazu Rz 1248dq f),
- Ermittlung der hinzuzurechnenden Passiveinkünfte (Z 3; siehe dazu Rz 1248ds ff).

17.5.2 Ausmaß der Hinzurechnung

1248dn

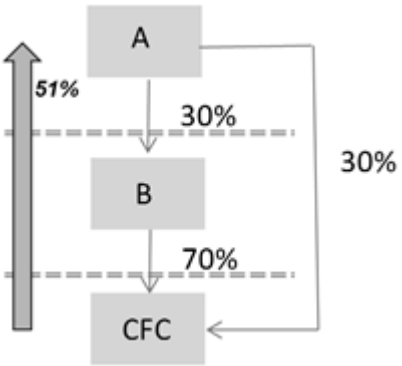
Gemäß § 10a Abs. 5 Z 1 KStG 1988 iVm § 5 Z 1 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften bestimmt sich das Ausmaß der Hinzurechnung nach der unmittelbaren Beteiligung der beherrschenden Körperschaft und den aliquoten Beteiligungen, die die beherrschende Körperschaft mittelbar über ihre verbundenen Unternehmen hält.

Das Ausmaß der Hinzurechnung bestimmt sich grundsätzlich nach der Beteiligungsquote, die die beherrschende Körperschaft am Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahres der ausländischen Körperschaft hält. Sollte die Beteiligung an der beherrschten Körperschaft zeitnah vor diesem für die Hinzurechnung maßgeblichen Zeitpunkt konzernintern übertragen worden sein, ist vor dem Sinn und Zweck des § 10a KStG 1988 die Hinzurechnung so vorzunehmen, als hätte die Beteiligung am Stichtag noch in voller Höhe bestanden.

1248do

Bei Ermittlung der Hinzurechnungsquote sind mittelbare Beteiligungen nur anteilig, dh. durchgerechnet zu berücksichtigen. Das Beteiligungsausmaß der beherrschenden Körperschaft am verbundenen Unternehmen wird mit dem Beteiligungsausmaß des verbundenen Unternehmens an der beherrschten Körperschaft multipliziert.

Beispiel 1:

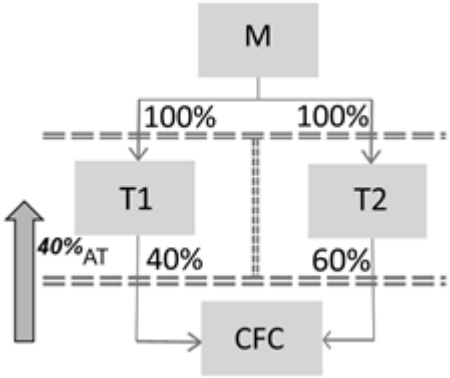


Die inländische A-GmbH hält 30% an der in Deutschland ansässigen B-GmbH, die wiederum 70% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC") hält. Gleichzeitig hält die A-GmbH selbst eine unmittelbare Beteiligung an der X-GmbH von 30%.

Aus Sicht der A-GmbH ist die B-GmbH ein verbundenes Unternehmen (A-GmbH hält mindestens 25% an der B-GmbH). Die B-GmbH vermittelt der A-GmbH für Zwecke des Beherrschungstatbestandes folglich mittelbar die gesamte von der B-GmbH an der X-GmbH gehaltene Beteiligungsquote von 70%; eine Durchrechnung hat für Zwecke der Ermittlung der Beherrschungsquote nicht zu erfolgen. Gemeinsam mit der unmittelbaren Beteiligungsquote der A-GmbH an der X-GmbH von 30% erfüllt die A-GmbH hinsichtlich der X-GmbH den Beherrschungstatbestand (Beherrschungsquote 100%).

Die Hinzurechnungsquote der A-GmbH an der X-GmbH („CFC") beträgt 51%, weil diese unmittelbar zu 30% an der X-GmbH und mittelbar über ihr verbundenes Unternehmen B-GmbH durchgerechnet zu 21% (30% x 70%) beteiligt ist.

Beispiel 2:



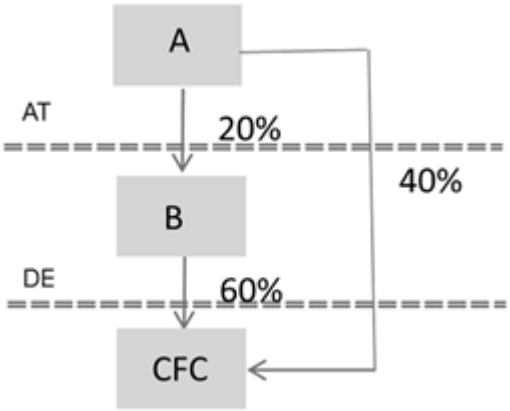
Die ausländische M-GmbH hält je 100% an der inländischen T1-GmbH und an der ausländischen T2-GmbH. Die T1-GmbH hält ihrerseits 40% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC"), an der auch die T2-GmbH ihrerseits zu 60% beteiligt ist.

Die inländische T1-GmbH ist beherrschende Körperschaft im Hinblick auf die X-GmbH, weil sie selbst unmittelbar zu 40% an der X-GmbH beteiligt ist und sowohl die M-GmbH als auch die T2-GmbH als verbundene Unternehmen gelten, wodurch sich gemeinsam mit der unmittelbaren Beteiligung des verbundenen Unternehmens T2-GmbH eine ausreichende Beherrschung der T1-GmbH an der X-GmbH ergibt (Beherrschungsquote 100%).

Die Hinzurechnungsquote der T1-GmbH an der X-GmbH („CFC") beträgt 40%, weil diese unmittelbar zu 40% an der X-GmbH beteiligt ist; die 60-prozentige unmittelbare Beteiligung des verbundenen Unternehmens T2-GmbH an X-GmbH ist hierfür nicht zu berücksichtigen.

Die Hinzurechnungsquote der T2-GmbH an der X-GmbH („CFC") beträgt 60%, weil diese unmittelbar zu 60% an der X-GmbH beteiligt ist; die 40-prozentige unmittelbare Beteiligung des verbundenen Unternehmens T1-GmbH an X-GmbH ist hierfür nicht zu berücksichtigen.

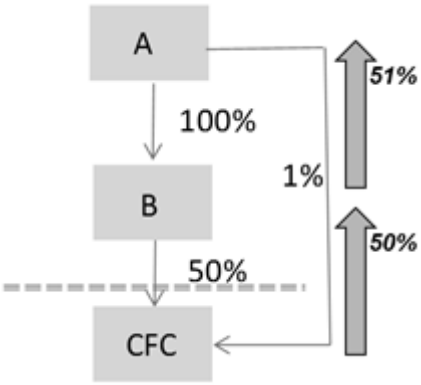
Beispiel 3:



Die inländische A-GmbH hält 20% an der in Deutschland ansässigen B-GmbH, die wiederum 60% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC") hält. Gleichzeitig hält die A-GmbH selbst eine unmittelbare Beteiligung an der X-GmbH von 40%.

Die A-GmbH und B-GmbH sind keine verbundenen Unternehmen, weshalb für Zwecke der Ermittlung der Beherrschungsquote der A-GmbH an der X-GmbH die mittelbare Beteiligung über die B-GmbH auch nicht durchgerechnet berücksichtigt wird. Die A-GmbH erfüllt selbst den Beherrschungstatbestand hinsichtlich der X-GmbH nicht, weil sie eine unmittelbare Beteiligung von 40% an der X-GmbH hält. Es erfolgt bei der A-GmbH somit keine Zurechnung der Passiveinkünfte der X-GmbH („CFC"), weil keine Beherrschung iSd § 10 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 vorliegt.

Beispiel 4:



Die inländische A-GmbH hält 100% an der inländischen B-GmbH, die wiederum 50% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC") hält. Die A-GmbH selbst hält wiederum 1% unmittelbar an der X-GmbH.

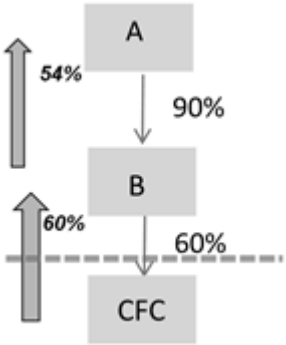
Die A-GmbH und B-GmbH sind – aus der jeweils eigenen Sicht – verbundene Unternehmen (A-GmbH hält mindestens 25% an der B-GmbH); die A-GmbH hält selbst 1% unmittelbar und mittelbar über die B-GmbH 50% an der X-GmbH. Die B-GmbH hält selbst unmittelbar 50% und „zusammen mit" der A-GmbH mittelbar 1% an der X-GmbH. Aufgrund der „gemeinsamen" Beherrschungsquote von 51% erfüllen sowohl die A-GmbH als auch die B-GmbH den Beherrschungstatbestand hinsichtlich der X-GmbH (Beherrschungsquote 51%).

Die Hinzurechnungsquote der A-GmbH an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC") beträgt 51%, weil diese selbst zu 1% unmittelbar und mittelbar über ihr verbundenes Unternehmen B-GmbH durchgerechnet zu 50% an der X-GmbH beteiligt ist.

Die Hinzurechnungsquote der B-GmbH an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC") beträgt aufgrund der eigenen unmittelbaren Quote 50%; die 1% Beteiligung der A-GmbH an der X-GmbH ist hierfür nicht zu berücksichtigen.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Mehrfachhinzurechnung im Inland gemäß § 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988 siehe Rz 1248fc ff.

Beispiel 5:



Die inländische A-GmbH hält 90% an der inländischen B-GmbH, die wiederum 60% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC") hält.

Die A-GmbH und B-GmbH sind verbundene Unternehmen (A-GmbH hält mindestens 25% an der B-GmbH). Die B-GmbH vermittelt der A-GmbH für Zwecke des Beherrschungstatbestandes folglich mittelbar die gesamte von ihr an der X-GmbH gehaltene (unmittelbare) Beteiligungsquote von 60%; eine Durchrechnung hat für Zwecke der Ermittlung der Beherrschungsquote nicht zu erfolgen. Folglich erfüllen sowohl die A-GmbH als auch die B-GmbH den Beherrschungstatbestand hinsichtlich der X-GmbH (Beherrschungsquote 60%).

Die Hinzurechnungsquote der A-GmbH an der X-GmbH („CFC") beträgt 54%, weil diese mittelbar über ihr verbundenes Unternehmen B-GmbH durchgerechnet zu 54% an der X-GmbH beteiligt ist.

Die Hinzurechnungsquote der B-GmbH an der X-GmbH („CFC") beträgt aufgrund der eigenen unmittelbaren Quote 60%; die mittelbare Beteiligung der A-GmbH an der X-GmbH ist hierfür nicht zu berücksichtigen.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Mehrfachhinzurechnung im Inland gemäß § 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988 siehe Rz 1248fc ff.

1248dp

Entspricht die Beteiligung am Nennkapital nicht der Gewinnverteilung, bestimmt sich das Ausmaß der Hinzurechnung nach dem anteiligen Gewinnanspruch (§ 10a Abs. 5 Z 1 zweiter Satz KStG 1988).

17.5.3 Zeitpunkt der Hinzurechnung

1248dq

Gemäß § 10a Abs. 5 Z 2 KStG 1988 erfolgt in zeitlicher Hinsicht die Hinzurechnung in jenem Wirtschaftsjahr der beherrschenden Körperschaft, in dem das maßgebende Wirtschaftsjahr der ausländischen Körperschaft endet.

Beispiel:

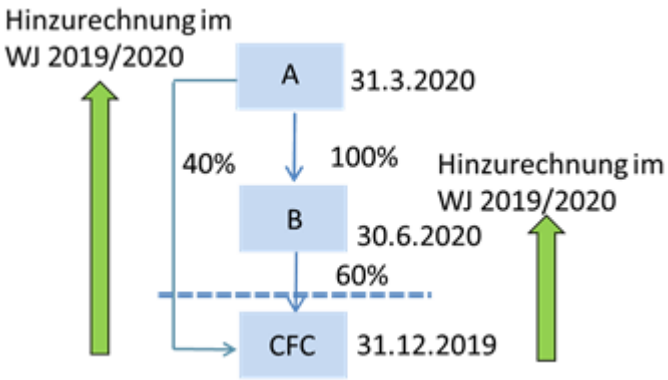
Das Wirtschaftsjahr der beherrschenden Körperschaft endet per 31.3.2019 und das Wirtschaftsjahr der beherrschten Körperschaft endet per 31.12.2019.

Die Passiveinkünfte des Wirtschaftsjahres 2019 der beherrschten Körperschaft sind der beherrschenden Körperschaft im abweichenden Wirtschaftsjahr 2019/2020 hinzuzurechnen und damit im Rahmen der Veranlagung 2020 zu erfassen.

1248dr

Entsprechend der Gruppenbesteuerung gilt die Hinzurechnungsbesteuerung gleichermaßen auch für Rumpfwirtschaftsjahre (siehe Rz 1004). Anders als bei der Gruppenbesteuerung sieht die Hinzurechnungsbesteuerung jedoch bei mehrstöckigen Konzernstrukturen mit allenfalls mehreren beherrschenden Körperschaften keine stufenweise Ergebniszurechnung vor, sodass es durch verschobene Bilanzstichtage zu keinen zeitlichen Verzögerungen bei der Hinzurechnung der Passiveinkünfte kommen kann.

Beispiel:



Die inländische A-GmbH (Bilanzstichtag 31.3.2020) hält 100% an der inländischen B-GmbH (Bilanzstichtag 30.6.2020), die wiederum 60% an einer ausländischen beherrschten Körperschaft (CFC) hält (Bilanzstichtag 31.12.2019). Die A-GmbH hält selbst die restlichen 40% an dieser CFC.

Sowohl die A-GmbH als auch die B-GmbH sind beherrschende Körperschaften im Hinblick auf die CFC (Beherrschungsquote 100%).

Die Hinzurechnungsquote der A-GmbH beträgt 100% (40% + 100 x 60%), die Hinzurechnungsquote der B-GmbH beträgt 60%.

Die Passiveinkünfte der CFC des Wirtschaftsjahres 2019 sind sowohl der A-GmbH als auch der B-GmbH jeweils im Wirtschaftsjahr 2019/2020 hinzuzurechnen.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Mehrfachhinzurechnung derselben Passiveinkünfte erfolgt durch § 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988.

17.5.4 Ermittlung der hinzuzurechnenden Passiveinkünfte

17.5.4.1 Allgemeines

1248ds

Gemäß § 10a Abs. 5 Z 3 KStG 1988 ist bei der Ermittlung der hinzuzurechnenden Passiveinkünfte § 10a Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 (siehe dazu bereits Rz 1248ay) sinngemäß anzuwenden. Dementsprechend sind – entsprechend der Methodik bei der Ermittlung des Einkommens für Zwecke der Niedrigbesteuerung – auch die hinzurechnungspflichtigen Passiveinkünfte separat nach den für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften maßgeblichen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln. Es ist dabei in einer Nettobetrachtung der positive Saldo aus den Erträgen und den Aufwendungen sämtlicher Passiveinkünfte der jeweiligen beherrschten Körperschaft zu berechnen.

Inländische Einkünfte, die bereits bei der Einkommensermittlung gemäß § 10a Abs. 3 KStG 1988 iVm § 1 Abs. 2 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften nicht zu berücksichtigen sind, bleiben auch bei der Ermittlung der hinzurechnungspflichtigen Passiveinkünfte unberücksichtigt.

Erfolgten der Hinzurechnungsbesteuerung vorgelagerte Verrechnungspreiskorrekturen gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 im Verhältnis zur beherrschten Körperschaft, ist der fremdübliche Verrechnungspreis auch bei der sinngemäßen Ermittlung der hinzurechnungspflichtigen Passiveinkünfte anzusetzen (siehe zum Verhältnis zwischen Verrechnungspreiskorrekturen und Hinzurechnungsbesteuerung Rz 1248ac).

1248dt

Bei dieser Einkünfteermittlung dürfen nur jene Aufwendungen berücksichtigt werden, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Erträgen der Passiveinkünfte stehen. Dies gilt allerdings nur, wenn für diese Aufwendungen kein steuerliches Abzugsverbot (zB gemäß § 12 KStG 1988) sinngemäß zur Anwendung kommt. Neutrale Aufwendungen, die nachweislich nicht im ausschließlichen Zusammenhang mit den Aktiveinkünften stehen, können im Verhältnis der Aktiv- und Passiveinkünfte (vor Aufteilung der neutralen Aufwendungen) aufgeteilt werden.

17.5.4.2 Verlustausgleich innerhalb der Passiveinkünfte

1248du

Gemäß § 5 Z 2 erster Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften ist es zulässig, eine Verrechnung zwischen positiven und negativen Passiveinkünften im Rahmen eines Verlustausgleiches vorzunehmen. Eine Verrechnung von negativen Aktiveinkünften mit positiven Passiveinkünften ist gemäß § 5 Z 2 zweiter Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften nicht zulässig. Übersteigen die negativen Passiveinkünfte die positiven Passiveinkünfte, kann der übersteigende Betrag in Folgejahren mit den

positiven Passiveinkünften ausgeglichen werden (Wartetaste; § 5 Z 2 dritter Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften).

1248dv

Da die Ermittlung der Passiveinkünfte gemäß § 10a Abs. 5 Z 3 erster Satz KStG 1988 gesondert für jede beherrschte ausländische Körperschaft erfolgt, ist ein Verlustausgleich von positiven Passiveinkünften einer beherrschten ausländischen Körperschaft mit negativen Passiveinkünften einer anderen beherrschten ausländischen Körperschaft nicht zulässig. Auch ein Wartetastenverlust einer beherrschten ausländischen Körperschaft kann nur mit positiven Passiveinkünften derselben beherrschten ausländischen Körperschaft in Folgejahren verrechnet werden.

17.5.4.3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

1248dw

Die nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Passiveinkünfte werden bei der beherrschenden Körperschaft als Gewinn hinzugerechnet und erhöhen folglich bei dieser die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer.

Die hinzugerechneten Passiveinkünfte stellen bei der beherrschenden Körperschaft gemäß § 5 Z 3 VO Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG 1988 dar.

Diese Einkünftetransformation ist insbesondere für Privatstiftungen iSd § 13 Abs. 1 Z 1 lit. a KStG 1988 von Bedeutung. Die hinzugerechneten Passiveinkünfte können daher generell nicht dem Zwischenbesteuerungsregime unterliegen.

17.6 Ausnahmeregelung für ausländische Finanzunternehmen (§ 10a Abs. 8 KStG 1988)

17.6.1 Allgemeines

1248dx

§ 10a Abs. 8 KStG 1988 sieht eine Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung für Passiveinkünfte ausländischer Finanzunternehmen im Sinne des Art. 2 Abs. 5 ATAD vor (zu den branchenbezogen erfassten Finanzunternehmen siehe Rz 1248dz ff).

1248dy

Die Ausnahme für ausländische Finanzunternehmen kommt gemäß § 10a Abs. 8 KStG 1988 idF StRefG 2020 jedoch nur dann zur Anwendung, wenn nicht mehr als ein Drittel der Passiveinkünfte im Sinne des § 10a Abs. 2 KStG 1988 des ausländischen Finanzunternehmens aus Transaktionen mit der inländischen beherrschenden Körperschaft oder deren verbundenen Unternehmen stammen (zu dieser Drittelgrenze siehe näher Rz 1248ep ff).

17.6.2 Finanzunternehmen

1248dz

Als Finanzunternehmen gilt gemäß Art. 2 Abs. 5 ATAD eines der folgenden Unternehmen:

- Kreditinstitut,
- Wertpapierfirma,
- Verwalter alternativer Investmentfonds (AIFM),
- Verwaltungsgesellschaft für Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW),
- Versicherungsunternehmen,
- Rückversicherungsunternehmen,
- Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung,
- Einrichtung der Altersversorgung,
- Alternativer Investmentfonds (AIF),
- Organismus für gemeinsame Anlage in Wertpapieren (OGAW),
- Zentrale Gegenpartei,
- Zentralverwahrer.

17.6.2.1 Kreditinstitut

1248ea

Als Kreditinstitut gelten sämtliche Unternehmen,

- deren Tätigkeit im Sinne der Definition des Art. 4 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 575/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur Änderung der Verordnung (EU) 646/2012 (CRR-VO) darin besteht, Einlagen oder andere rückzahlbare Gelder des Publikums entgegenzunehmen und Kredite für eigene Rechnung zu gewähren, und
- die den aufsichtsrechtlichen Regulierungen als Kreditinstitut im Ausland unterliegen.

1248eb

Weiters gelten als Kreditinstitut auch sämtliche Unternehmen, die andere Bankgeschäfte im Sinne des § 1 Abs. 1 BWG betreiben und über eine vergleichbare Bankenkonzession im Ausland verfügen. Leasinggesellschaften sind daher nicht von der Ausnahme für Finanzunternehmen erfasst.

17.6.2.2 Wertpapierfirma

1248ec

Eine Wertpapierfirma iSd Art. 4 Abs. 1 Nummer 1 der Richtlinie 2004/39/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. April 2004 über Märkte für Finanzinstrumente (ABl. Nr. L 145 vom 30.04.2004 S. 1) ist jede juristische Person, die im Rahmen ihrer üblichen beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit gewerbsmäßig eine oder mehrere Wertpapierdienstleistungen für Dritte erbringt und/oder eine oder mehrere Anlagetätigkeiten ausübt. Die erfassten Wertpapierdienstleistungen und Anlagetätigkeiten werden in Anhang I Abschnitt A iVm Abschnitt C der Richtlinie 2004/39/EG aufgelistet.

17.6.2.3 AIFM

1248ed

Ein Verwalter alternativer Investmentfonds (AIFM) iSd Art. 4 Abs. 1 lit. b der Richtlinie 2011/61/EU ist jede juristische Person, deren reguläre Geschäftstätigkeit darin besteht, einen oder mehrere AIF zu verwalten.

17.6.2.4 Verwaltungsgesellschaft für OGAW

1248ee

Eine Verwaltungsgesellschaft für OGAW iSd Art. 2 Abs. 1 lit. b der Richtlinie 2009/65/EG ist eine Gesellschaft, deren reguläre Geschäftstätigkeit in der Verwaltung von in der Form eines Investmentfonds oder einer Investmentgesellschaft konstituierten OGAW besteht (gemeinsame Portfolioverwaltung von OGAW).

17.6.2.5 Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen

1248ef

Ein Versicherungsunternehmen iSd Art. 13 Nr. 1 der Richtlinie 2009/138/EG ist ein direktes Lebensversicherungs- oder Nichtlebensversicherungsunternehmen, das eine Zulassung gemäß Art. 14 der Richtlinie 2009/138/EG erhalten hat.

1248eg

Als „Rückversicherungsunternehmen" iSd Art. 13 Nr. 4 der Richtlinie 2009/138/EG gilt ein Unternehmen, das gemäß Art. 14 eine Zulassung zur Ausführung von Rückversicherungstätigkeiten besitzt. Als „Rückversicherungstätigkeit" definiert Art. 13 Nr. 7 dieser Richtlinie eine der beiden folgenden Tätigkeiten:

a) die Tätigkeit der Übernahme von Risiken, die von einem Versicherungsunternehmen oder einem Drittland-Versicherungsunternehmen oder einem anderen Rückversicherungsunternehmen oder Drittland-Rückversicherungsunternehmen abgegeben werden; oder

b) im Falle der als Lloyd's bezeichneten Vereinigung von Versicherern die Tätigkeit der Übernahme von Risiken, die von einem Mitglied von Lloyd's abgetreten werden, durch ein nicht der als Lloyd's bezeichneten Vereinigung von Versicherern angehörendes Versicherungs- oder Rückversicherungsunternehmen.

1248eh

Ein Versicherungs- oder Rückversicherungsunternehmen fällt daher nur dann unter die Ausnahmeregelung des § 10a Abs. 8 KStG 1988, wenn dieses eine Zulassung eines Mitgliedstaates gemäß Art. 14 der Richtlinie 2009/138/EG besitzt.

1248ei

Für Drittlandsunternehmen, die eine Versicherungs- und Rückversicherungstätigkeit iSd Richtlinie 2009/138/EG ausüben, ist darauf abzustellen, ob diese eine Zulassung als Versicherungs- oder Rückversicherungsunternehmen benötigen würden, wenn sich deren Sitz in der EU befände und ob im jeweiligen Drittland eine der Richtlinie 2009/138/EG vergleichbare Zulassung als Versicherungs- oder Rückversicherungsunternehmen vorliegt.

17.6.2.6 Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung

1248ej

Eine Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung gilt als Finanzunternehmen, wenn diese in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2003/41/EG des Europäischen Parlaments und des Rates fällt, es sei denn, ein Mitgliedstaat hat nach Art. 5 der genannten Richtlinie beschlossen, diese auf die betroffene Einrichtung nicht oder nur teilweise anzuwenden.

Der bevollmächtigte Vermögensverwalter einer Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung iSd Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2003/41/EG gilt ebenfalls als Finanzunternehmen.

17.6.2.7 Einrichtungen der Altersversorgung

1248ek

Als Finanzunternehmen gilt eine Einrichtung der Altersversorgung, die Altersversorgungssysteme betreibt, die als Systeme der sozialen Sicherheit iSd Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates und der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates gelten, sowie jede juristische Person, die für die Anlagezwecke solcher Systeme gegründet wurde.

17.6.2.8 Alternativer Investmentfonds (AIF)

1248el

Als Finanzunternehmen gelten gemäß Art. 2 Abs. 5 lit. f ATAD

- ein alternativer Investmentfonds (AIF), der von einem AIFM iSd Art. 4 Abs. 1 lit. b der RL 2011/61/EU verwaltet wird oder
- ein AIF, der nach geltendem nationalem Recht beaufsichtigt wird.

Als AIF ist jeder Organismus für gemeinsame Anlagen einschließlich seiner Teilfonds zu verstehen, der nicht als OGAW zu qualifizieren ist und von einer Anzahl von Anlegern Kapital einsammelt, um es gemäß einer festgelegten Anlagestrategie dieser Anleger zu investieren, ohne dass das Kapital unmittelbar der operativen Tätigkeit dient (§ 2 Abs. 1 Z 1 AIFMG).

Die Ausnahmeregelung von der Hinzurechnungsbesteuerung hat für AIFs keine Bedeutung, weil eine allfällige Steuersubjekteigenschaft nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen von § 186 und § 188 InvFG 2011 überlagert wird (vgl. InvFR 2018 Rz 13).

17.6.2.9 OGAW

1248em

Als Finanzunternehmen gilt nach Art. 2 Abs. 5 lit. g ATAD ein OGAW im Sinne des Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2009/65/EG.

Die Ausnahmeregelung von der Hinzurechnungsbesteuerung hat für OGAW keine Bedeutung, weil eine allfällige Steuersubjekteigenschaft nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen von § 186 und § 188 InvFG 2011 überlagert wird (vgl. InvFR 2018 Rz 13).

17.6.2.10 Zentrale Gegenpartei

1248en

Als Finanzunternehmen gilt eine zentrale Gegenpartei iSd Art. 2 Nr. 1 der Verordnung (EU) 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates.

17.6.2.11 Zentralverwahrer

1248eo

Als Finanzunternehmen gilt ein Zentralverwahrer iSd Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 der Verordnung (EU) 909/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates.

17.6.3 Drittelgrenze

1248ep

Ist eine beherrschte ausländische Körperschaft gemäß § 10a Abs. 8 KStG 1988 als Finanzunternehmen einzustufen, kommt die Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung nur dann zur Anwendung, wenn nicht mehr als ein Drittel der Passiveinkünfte iSd § 10a Abs. 2 KStG 1988 des Unternehmens aus Transaktionen mit der inländischen beherrschenden Körperschaft oder deren verbundenen Unternehmen stammen.

1248eq

Für Zwecke der Berechnung dieser Drittelgrenze ist daher der Anteil der Passiveinkünfte aus Transaktionen mit der (oder den) beherrschenden Körperschaft(en) und den verbundenen Unternehmen der beherrschenden Körperschaft(en) an den gesamten Passiveinkünften der beherrschten Körperschaft zu ermitteln (zum Begriff der verbundenen Unternehmen iSd § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 siehe Rz 1248cj ff). Betragen die konzerninternen Passiveinkünfte insgesamt nicht mehr als ein Drittel der gesamten Passiveinkünfte, kommt die Ausnahmebestimmung zur Anwendung.

1248er

Auf die Drittelgrenze gemäß § 10a Abs. 8 KStG 1988 sind die Beurteilungskriterien der Drittelgrenze des § 10a Abs. 4 Z 1 KStG 1988 iVm § 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften sinngemäß anzuwenden: Auch diese Drittelgrenze ist grundsätzlich für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu beurteilen. Im Sinne der Korridorregelung des § 2 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften kann ein verlängerter Beurteilungszeitraum (dh. unter Berücksichtigung der beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre) herangezogen werden, wenn in einem Wirtschaftsjahr die Passiveinkünfte aus Transaktionen mit der (oder den) beherrschenden Körperschaft(en) und verbundenen Unternehmen die Drittelgrenze um nicht mehr als 25% überschreiten (dh. maximal 41,67% betragen).

1248es

Die Ausnahmebestimmung wird daher insbesondere für

- konzerninterne Finanzierungsgesellschaften und
- „Captive Insurance Companies", die Risiken von konzernzugehörigen Unternehmen (rück-)versicherern

in der Regel nicht zur Anwendung kommen.

17.7 Hinzurechnungsbesteuerung für doppelt ansässige Körperschaften und Betriebsstätten

17.7.1 Allgemeines

1248et

§ 10a Abs. 6 KStG 1988 regelt die sinngemäße Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung von Passiveinkünften

- doppelt ansässiger inländischer Körperschaften (Z 1; siehe dazu näher Rz 1248ev) und
- ausländischen Betriebsstätten (Z 2; siehe dazu näher Rz 1248ew ff).

1248eu

Die sinngemäße Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung von Passiveinkünften doppelt ansässiger inländischer Körperschaften oder ausländischer Betriebsstätten der inländischen Körperschaft setzt voraus, dass auch die sonstigen Anwendungsvoraussetzungen des § 10a Abs. 2 bis 4 KStG 1988 sinngemäß erfüllt sind und kein Ausnahmefall gemäß § 10a Abs. 8 KStG 1988 vorliegt.

In diesem Fall erfolgt die Hinzurechnung der Passiveinkünfte nach Maßgabe von § 10a Abs. 5 KStG 1988 in sinngemäßer Anwendung der Regelung über die Vermeidung der Doppelbesteuerung gemäß § 10a Abs. 9 KStG 1988.

17.7.2 Doppelt ansässige inländische Körperschaften

1248ev

Eine doppelt ansässige inländische Körperschaft gemäß § 10a Abs. 6 Z 1 KStG 1988 idF StRefG 2020 liegt vor, wenn eine Körperschaft ihren satzungsmäßigen Sitz im Sinne des § 27 Abs. 1 BAO im Inland hat, jedoch aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ausland ansässig ist. Die abkommensrechtliche Ansässigkeit bestimmt sich in der Regel nach dem abkommensrechtlichen Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Sinne des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA; maßgeblich ist die Regelung des jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens.

17.7.3 Ausländische Betriebsstätten

1248ew

Gemäß § 10a Abs. 6 Z 2 KStG 1988 unterliegen Passiveinkünfte ausländischer Betriebsstätten einer inländischen Körperschaft der sinngemäßen Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung, auch wenn das Doppelbesteuerungsabkommen eine Befreiung vorsieht. Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Ausland ist nach Maßgabe des jeweils anzuwendenden DBA mit dem jeweiligen Betriebsstättenstaat zu beurteilen.

1248ex

Im Sinne einer Gleichbehandlung von niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaften und Betriebsstätten führt die Regelung zu einer Hinzurechnung von ausländischen Betriebsstätteneinkünften, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Betriebsstättenstaat abkommensrechtlich der Befreiungsmethode unterliegen. Die Hinzurechnungsbesteuerung geht daher der abkommensrechtlichen Befreiungsmethode vor. Dies stellt keine verbotene Abkommensverletzung dar, da hierdurch Missbrauch unterbunden wird und in Missbrauchsfällen keine Abkommensvorteile gewährt werden müssen (OECD-MK 2017 Art. 1 Rz 81).

1248ey

Ausländische Betriebsstätteneinkünfte, die abkommensrechtlich aufgrund der Anrechnungsmethode ohnedies der Besteuerung im Inland unterliegen, sind nicht von der Hinzurechnungsbesteuerung betroffen.

1248ez

Die Hinzurechnungsbesteuerung betrifft zunächst sämtliche ausländische Betriebsstätten des eigenen Unternehmens einer betrieblich tätigen inländischen Körperschaft. Weiters erfasst sind auch sämtliche Betriebsstätten einer in- oder ausländischen betrieblich tätigen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft), an der eine inländische Körperschaft beteiligt ist, weil alle Betriebsstätten der Mitunternehmerschaft Betriebsstätten der einzelnen Gesellschafter darstellen; dies gilt auch für doppelstöckige Personengesellschaften (siehe VPR 2010 Rz 276). In diesen Fällen ist das Beherrschungskriterium des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 nicht zu prüfen.

1248fa

Darüber hinaus unterliegen auch Passiveinkünfte einer ausländischen Betriebsstätte einer beherrschten Körperschaft bei der beherrschenden Körperschaft im Inland der Hinzurechnungsbesteuerung, wenn die ausländische beherrschte Körperschaft insgesamt gemäß § 10a Abs. 3 KStG 1988 niedrigbesteuert ist und eine Hinzurechnung der Passiveinkünfte der beherrschten Körperschaft nach Maßgabe von § 10a Abs. 4 und Abs. 5 KStG 1988 erfolgt.

17.8 Vermeidung der Doppelbesteuerung (§ 10a Abs. 9 KStG 1988)

17.8.1 Allgemeines

1248fb

§ 10a Abs. 9 Z 1 bis 4 KStG 1988 enthalten Regelungen zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, die sich aus der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels ergeben kann. In Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung sind überblicksartig folgende Konstellationen zu unterscheiden:

- Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei Mehrfachhinzurechnungen im Inland (§ 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988; Rz 1248fc ff);
- Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei Veräußerung der Beteiligung an der beherrschten Körperschaft (§ 10a Abs. 9 Z 2 KStG 1988; Rz 1248ff f);
- Vermeidung einer Doppelbesteuerung aufgrund einer vorgelagerten Besteuerung der Passiveinkünfte der beherrschten Körperschaft (§ 10a Abs. 9 Z 3 KStG 1988; Rz 1248fh ff).

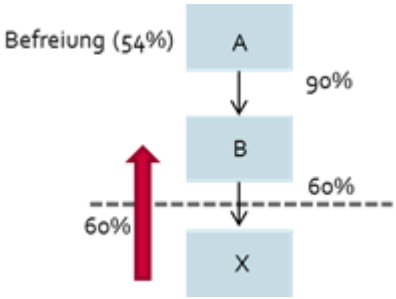
Zur Möglichkeit eines Anrechnungsvortrages in den Fällen des § 10a Abs. 9 Z 3 KStG 1988 (Hinzurechnungsbesteuerung) und des § 10a Abs. 9 Z 4 KStG 1988 (Methodenwechsel) siehe Rz 1248gc.

17.8.2 Mehrfachhinzurechnungen im Inland (Z 1)

1248fc

Für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung kann es mehrere beherrschende Körperschaften im Inland geben (siehe Rz 1248cd), bei denen dieselben Passiveinkünfte einer beherrschten Körperschaft zu erfassen sind. Zur Vermeidung einer Doppel- oder Mehrfachbesteuerung bei mehrstöckigen Konzernstrukturen unterbleibt in derartigen Fällen bei (sämtlichen) mittelbar beteiligten beherrschenden Körperschaften im Inland die Hinzurechnung insoweit, als die Passiveinkünfte bereits einer unmittelbar oder mittelbar näher beteiligten beherrschenden Körperschaft im Inland hinzugerechnet wurden. Dadurch wird bei mehrstöckigen Konzernstrukturen sichergestellt, dass dieselben Passiveinkünfte nur einmal – auf Ebene der unmittelbar oder mittelbar näher beteiligten beherrschenden Körperschaft – im Inland erfasst werden.

Beispiel:



Die inländische A-GmbH hält 90% an der inländischen B-GmbH, die wiederum 60% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH (CFC) hält.

Die A-GmbH und die B-GmbH sind verbundene Unternehmen (A-GmbH hält mindestens 25% an der B-GmbH). Die B-GmbH vermittelt der A-GmbH für Zwecke des Beherrschungstatbestandes folglich mittelbar die gesamte von ihr an der X-GmbH gehaltene (unmittelbare) Beteiligungsquote von 60%. Sowohl die A-GmbH als auch die B-GmbH erfüllen somit den Beherrschungstatbestand hinsichtlich der X-GmbH (Beherrschungsquote 60%).

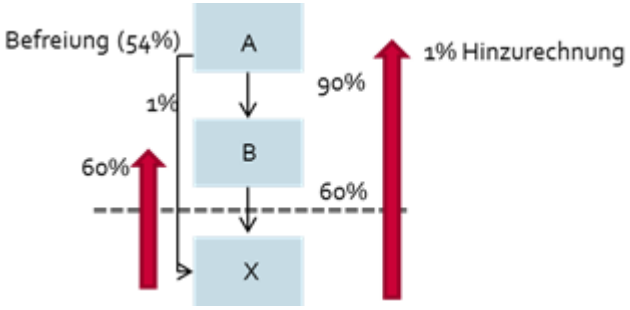
Die Hinzurechnungsquote der A-GmbH beträgt 54%, weil diese mittelbar über ihr verbundenes Unternehmen B-GmbH durchgerechnet zu 54% an der X-GmbH beteiligt ist. Die Hinzurechnungsquote der B-GmbH beträgt 60% (eigene unmittelbare Beteiligungsquote).

60% der Passiveinkünfte werden bei der unmittelbar beteiligten B-GmbH erfasst. Bei der mittelbar beteiligten A-GmbH unterbleibt aufgrund von § 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988 eine (nochmalige) Hinzurechnung der Passiveinkünfte.

1248fd

§ 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988 kann bei den mittelbar beteiligten beherrschenden Körperschaften im Inland nur im Ausmaß der anteiligen, dh. der durchgerechneten Beteiligungsquote zu einer Entlastung führen. Ist eine mittelbar beteiligte beherrschende Körperschaft darüber hinaus auch noch selbst unmittelbar an der beherrschten Körperschaft beteiligt ist, kann im Hinblick auf die unmittelbare Beteiligungsquote keine Entlastung erfolgen; folglich sind ihr die Passiveinkünfte im Ausmaß der eigenen unmittelbaren Beteiligungsquote hinzuzurechnen.

Variante Beispiel:



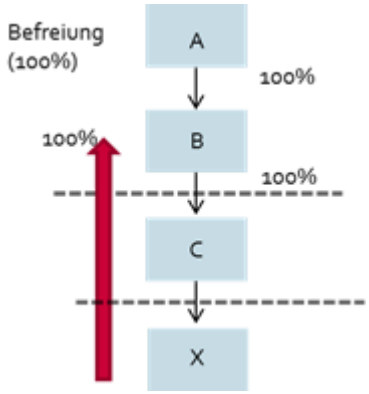
Die A-GmbH hält zusätzlich eine 1-prozentige Beteiligung an der X-GmbH.

Zusätzlich zur Hinzurechnung der Passiveinkünfte der X-GmbH im Ausmaß von 60% auf Ebene der unmittelbar beteiligten B-GmbH werden der A-GmbH 1% dieser Passiveinkünfte hinzugerechnet.

1248fe

§ 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988 idF StRefG 2020 ist auch dann anzuwenden, wenn eine Hinzurechnung derselben Passiveinkünfte gemäß § 10a Abs. 5 KStG 1988 bei mehreren bloß mittelbar beteiligten beherrschenden Körperschaften im Inland zu erfolgen hat. Eine daraus resultierende Mehrfachberücksichtigung ist zu vermeiden, indem eine Hinzurechnung lediglich auf Ebene jener mittelbar beteiligten inländischen beherrschenden Körperschaft zu erfolgen hat, die der beherrschten Körperschaft im Beteiligungsstrang am nächsten ist. Eine Hinzurechnung auf Ebene (sämtlicher) der in der Konzernstruktur „darüber" gelegenen mittelbar beteiligten inländischen beherrschenden Körperschaft unterbleibt daher.

Beispiel:



Die inländische A-GmbH ist zu 100% an der inländischen B-GmbH beteiligt, die wiederum zu 100% an der ausländischen C-GmbH beteiligt ist. Die C-GmbH ihrerseits ist wiederum zu 100% an der niedrigbesteuerten, im Staat X ansässigen X-GmbH (CFC) beteiligt.

Sowohl die inländische A-GmbH als auch die inländische B-GmbH sind über ihr verbundenes Unternehmen C-GmbH (Beteiligung von mindestens 25%) beherrschende Körperschaft der X-GmbH (Beherrschungsquote von 100%). Die Hinzurechnungsquoten der inländischen Körperschaften betragen jeweils 100%.

Auf Ebene der A-GmbH unterbleibt eine Hinzurechnung der Passiveinkünfte im Ausmaß von 100%, weil diese bereits in vollem Umfang auf Ebene der der X-GmbH mittelbar näher beteiligten B-GmbH erfasst werden.

17.8.3 Veräußerung der Beteiligung (Z 2)

1248ff

Veräußert die beherrschende Körperschaft die Beteiligung an der beherrschten Körperschaft, ist gemäß § 10a Abs. 9 Z 2 KStG 1988 der dabei erzielte Veräußerungserlös insoweit von der Körperschaftsteuer befreit, als darin bereits hinzugerechnete Gewinne enthalten sind.

Da die Regelung eine Doppelbesteuerung derselben Einkünfte vermeiden soll, setzt ihre Anwendung voraus, dass die vorab bereits hinzugerechneten Einkünfte wirtschaftlich auch im Veräußerungsgewinn enthalten sind. Dies ist der Fall, wenn die hinzugerechneten Einkünfte von der beherrschten Körperschaft nicht ausgeschüttet und vom Erwerber der Beteiligung in Form eines höheren Veräußerungserlöses mit abgegolten wurden.

1248fg

Eine nach § 10a Abs. 9 Z 2 KStG 1988 zu vermeidende Doppelbesteuerung tritt weiters nur dann auf, wenn die Veräußerung der Beteiligung an der beherrschten Körperschaft nach den allgemeinen Regeln des Steuerrechts auch steuerpflichtig ist.

Dies ist der Fall, wenn es sich bei der Beteiligung an der beherrschten Körperschaft um eine Portfoliobeteiligung oder eine optierte internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 KStG 1988 handelt.

Unterliegt die Veräußerung der Beteiligung an der beherrschten Körperschaft dem Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988, erfolgt eine Vermeidung der Doppelbesteuerung bereits nach Maßgabe des § 10a Abs. 7 Z 2 KStG 1988 (siehe Rz 1248fx).

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist zu 100% an der im Staat X ansässigen niedrigbesteuerten X-GmbH (CFC) beteiligt. Zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung (Anschaffungskosten 500) wurde gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 zur Steuerwirksamkeit optiert. In 01 erzielt die X-GmbH Passiveinkünfte in Höhe von 1.000, die im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung bei der A-GmbH in 01 erfasst werden. Im Folgejahr findet keine Ausschüttung von Gewinnen statt. Im Rahmen der Veräußerung der Beteiligung

an der X-GmbH werden die thesaurierten Gewinne im Veräußerungserlös von 2.000 wirtschaftlich mit abgegolten.

Gemäß § 10a Abs. 9 Z 2 KStG 1988 ist der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.500 um die bereits hinzugerechneten Einkünfte von 1.000 zu schmälern; es unterliegt somit lediglich ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 500 der Steuerpflicht.

17.8.4 Vorgelagerte Besteuerung der Passiveinkünfte der beherrschten Körperschaft im Ausland (Z 3)

1248fh

Im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung werden gemäß § 10a Abs. 9 Z 3 KStG 1988 weiters

- die auf die hinzugerechneten Passiveinkünfte entfallende tatsächliche Steuerbelastung der beherrschten Körperschaft (Rz 1248fi) sowie
- eine darauf entfallende vergleichbare ausländische vorgelagerte Hinzurechnungsbesteuerung (Rz 1248fj)

angerechnet, wobei die Anrechnung auf Antrag erfolgt.

Ändert sich nachträglich die Höhe der tatsächlich entrichteten anrechenbaren Steuern, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar.

1248fi

Als anrechenbare Steuer bei der Hinzurechnungsbesteuerung kommen eine ausländische Körperschaftsteuer der beherrschten Körperschaft sowie andere, hinsichtlich der Bemessungsgrundlage mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbare Steuern in Frage (siehe dazu näher Rz 1248bj f).

Darüber hinaus sind jene Steuern bei der Anrechnung zu berücksichtigen, die auch für Zwecke der Ermittlung der Niedrigbesteuerung berücksichtigt wurden (siehe dazu Rz 1248bm): Folglich sind mittelbare Steuern, die auf Ausschüttungen von Enkelkörperschaften an die ausländische beherrschte Körperschaft lasten (wie etwa die Körperschaftsteuer der Enkelkörperschaft) grundsätzlich nicht bei der Anrechnung zu berücksichtigen. Dies gilt jedoch nicht für Beteiligungserträge von Enkelkörperschaften, auf die gemäß § 1 Abs. 2 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften der Methodenwechsel bei der beherrschten Körperschaft anzuwenden ist; diesfalls sind auch Steuern dieser Enkelkörperschaften zu berücksichtigen. Dies betrifft sowohl die auf den Beteiligungserträgen lastende Quellensteuer als auch die Körperschaftsteuer der Enkelkörperschaft.

1248fj

Zur Vermeidung einer Doppel- oder Mehrfachbesteuerung derselben Passiveinkünfte bei mehreren Körperschaften im In- und Ausland sind auch darauf entfallende vorgelagerte Hinzurechnungsbesteuerungen anzurechnen, wenn diese vergleichbar mit der Hinzurechnungsbesteuerung des § 10a KStG 1988 sind. Von einer Vergleichbarkeit einer ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung ist auszugehen, wenn diese dieselben Passiveinkünfte betrifft.

1248fk

Eine „vorgelagerte" Hinzurechnungsbesteuerung ist eine solche, die auf Ebene einer – unmittelbar oder mittelbar an der beherrschten Körperschaft beteiligten – Körperschaft erfolgt, die in der Beteiligungskette der beherrschten ausländischen Körperschaft näher ist als die inländische beherrschende Körperschaft selbst.

Als anrechenbare vorgelagerte ausländische Hinzurechnungsbesteuerung kommt nur die ausländische Hinzurechnungsbesteuerung nach Abzug der bereits im Ausland angerechneten Körperschaftsteuer der beherrschten Körperschaft in Betracht (Nettobetrachtung).

Beispiel:

Die inländische A-GmbH hält 100% an der ausländischen B-GmbH, die wiederum zu 100% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH (CFC) beteiligt ist. Sowohl auf Ebene der A-GmbH als auch auf Ebene der B-GmbH unterliegen die Passiveinkünfte der X-GmbH einer (vergleichbaren) Hinzurechnungsbesteuerung.

Aufgrund von § 10 Abs. 9 Z 3 KStG 1988 kann die aus Sicht der A-GmbH vorgelagerte Hinzurechnungsbesteuerung auf Ebene der B-GmbH bei der A-GmbH nach Abzug der bereits im Ausland angerechneten Körperschaftsteuer der CFC angerechnet werden.

Die Anrechnung einer „nachgelagerten" ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung ist nicht möglich.

17.9 Inkrafttreten (§ 26c Z 68, Z 73 KStG 1988)

1248fl

Die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a KStG 1988 trat mit 1.1.2019 in Kraft. Die Hinzurechnung der Passiveinkünfte gemäß § 10a Abs. 5 KStG 1988 ist erstmalig für Wirtschaftsjahre der beherrschenden und beherrschten Körperschaften anwendbar, die nach dem 31.12.2018 beginnen (§ 26c Z 68 KStG 1988). Im Rahmen der Veranlagung 2019 erfolgt eine Hinzurechnungsbesteuerung daher nur dann, wenn sowohl die beherrschende als auch die beherrschte Körperschaft kein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben. Die Änderungen des § 10a KStG 1988 durch das StRefG 2020 sind bereits bei der Veranlagung 2019 zu berücksichtigen (§ 26c Z 73 KStG 1988).

Beispiel 1:

Bilanzstichtag der beherrschenden Körperschaft: 31.12.; Bilanzstichtag der beherrschten (niedrigbesteuerten) ausländischen Körperschaft 31.12.

Die erstmalige Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung erfolgt hinsichtlich der Passiveinkünfte des Wirtschaftsjahres 2019 der beherrschten Körperschaft im Wirtschaftsjahr 2019 der beherrschenden Körperschaft (Veranlagung 2019).

Beispiel 2:

Bilanzstichtag der beherrschenden Körperschaft: 31.12.; Bilanzstichtag der beherrschten (niedrigbesteuerten) ausländischen Körperschaft 30.6.

Die erstmalige Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung erfolgt hinsichtlich der Passiveinkünfte des abweichenden Wirtschaftsjahres 1.7.2019–30.6.2020 der beherrschten Körperschaft im Wirtschaftsjahr 2020 der beherrschenden Körperschaft (Veranlagung 2020).

Beispiel 3:

Bilanzstichtag der beherrschenden Körperschaft: 30.6.; Bilanzstichtag der beherrschten (niedrigbesteuerten) ausländischen Körperschaft 31.12.

Die erstmalige Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung erfolgt hinsichtlich der Passiveinkünfte des Wirtschaftsjahres 2019 der beherrschten Körperschaft im Wirtschaftsjahr 1.7.2019–30.6.2020 der beherrschenden Körperschaft (Veranlagung 2020).

18. Methodenwechsel für internationale Schachtelbeteiligungen und qualifizierte Portfoliobeteiligungen (§ 10a Abs. 7 KStG 1988)

18.1 Allgemeines

1248fm

Mit 1.1.2019 wurde mit § 10a Abs. 7 KStG 1988 ein neu gestalteter Methodenwechsel für internationale Schachtelbeteiligungen gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 und für qualifizierte Portfoliobeteiligungen eingeführt. Qualifizierte Portfoliobeteiligungen werden in § 10a Abs. 7 KStG 1988 als Beteiligungen von mindestens 5% definiert, deren Gewinnanteile unter § 10 Abs. 1 Z 5 oder 6 KStG 1988 fallen. Für Gewinnanteile aus ausländischen Portfoliobeteiligungen von weniger als 5% ist mit 1.1.2019 kein Methodenwechsel mehr vorgesehen. Die bislang in § 10 Abs. 4 KStG 1988 idF vor JStG 2018 für internationale Schachtelbeteiligungen und in § 10 Abs. 5 KStG 1988 idF vor JStG 2018 für ausländische Portfoliobeteiligungen iSd § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 vorgesehenen Methodenwechsel bzw. Besteuerungsvorbehalte entfallen und sind letztmalig für vor Ablauf des 31.12.2018 realisierte Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 und Gewinnanteilen gemäß § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 anzuwenden (siehe dazu Rz 1228 ff).

18.2 Anwendungsvoraussetzungen

1248fn

§ 10a Abs. 7 KStG 1988 sieht für den Methodenwechsel folgende Anwendungsvoraussetzungen vor:

- Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 1200 ff) oder einer qualifizierten Portfoliobeteiligung iSd § 10a Abs. 7 KStG 1988 (siehe Rz 1248fo)
- Unternehmensschwerpunkt der internationalen Schachtelbeteiligung oder der qualifizierten Portfoliobeteiligung liegt in der Erzielung von Passiveinkünften iSd § 10a Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 1248ae ff)
- Niedrigbesteuerung iSd § 10a Abs. 3 KStG 1988 (siehe Rz 1248aw ff)

Liegen diese Voraussetzungen vor, kommt es hinsichtlich der Besteuerung der betroffenen Einkünfte zu einem Wechsel von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode (Methodenwechsel). Die in § 10 Abs. 1 Z 5 bis 7 KStG 1988 vorgesehene Steuerbefreiung für

Gewinnanteile aus internationalen Schachtelbeteiligungen und qualifizierten Portfoliobeteiligungen kommt nicht zur Anwendung. Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen werden – auch wenn keine Option nach § 10 Abs. 3 KStG 1988 abgegeben wurde – steuerwirksam. Ein Methodenwechsel unterbleibt jedoch insoweit, als Passiveinkünfte betroffen sind, die bereits nachweislich im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst wurden (siehe Rz 1248fx).

Die Anwendung des Methodenwechsels unterbleibt gemäß § 10a Abs. 8 KStG 1988 für ausländische Finanzunternehmen (siehe Rz 1248dx ff).

1248fo

Unter den Begriff der qualifizierten Portfoliobeteiligung iSd § 10a Abs. 7 KStG 1988 fallen Beteiligungen von mindestens 5%, deren Gewinnanteile unter § 10 Abs. 1 Z 5 oder 6 KStG 1988 fallen. Die ausländische Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, erfüllt somit entweder die in der Anlage 2 zum EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie („EU-Körperschaft") oder es handelt sich um eine mit einer inländischen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft vergleichbare ausländische Körperschaft, mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht (siehe Rz 1157 ff).

Ebenso wie bei internationalen Schachtelbeteiligungen ist auch bei qualifizierten Portfoliobeteiligungen unter dem Begriff „Beteiligung" eine Beteiligung in Form von Kapitalanteilen zu verstehen. Es erfüllen somit neben Aktien, Zwischenscheinen und GmbH-Anteilen zB auch Beteiligungsformen, die Substanzgenussrechten im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 zweiter Teilstrich KStG 1988 vergleichbar sind, den Beteiligungsbegriff (siehe Rz 1206).

Auch die Beteiligungshöhe ist auf die gleiche Art und Weise wie bei internationalen Schachtelbeteiligungen zu ermitteln. Sie ist daher nicht ausschließlich vom Nominalkapital der ausländischen Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, sondern gegebenenfalls auch vom rechnerischen Wert der Gesamtanteile zu berechnen (siehe Rz 1207).

18.3 Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes

1248fp

Der Unternehmensschwerpunkt einer internationalen Schachtelbeteiligung oder einer qualifizierten Portfoliobeteiligung liegt in der Erzielung von Passiveinkünften, wenn die Passiveinkünfte mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte des zu beurteilenden Zeitraumes betragen und somit verglichen mit den Aktiveinkünften der ausländischen Körperschaft überwiegen. Die Einkünfte sind nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 und den übrigen Vorschriften des EStG 1988 und des KStG 1988 zu ermitteln. Bei den gesamten Einkünften sind auch

steuerbefreite Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen zu berücksichtigen. Die Ausführungen zur Ermittlung der Passiveinkünfte im Zusammenhang mit der Hinzurechnungsbesteuerung gelten sinngemäß (siehe Rz 1248ae ff).

1248fq

Die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes hat bei Ausschüttungen von internationalen Schachtelbeteiligungen und qualifizierten Portfoliobeteiligungen nach Maßgabe der Verhältnisse jenes Wirtschaftsjahres zu erfolgen, in dem die ausgeschütteten Gewinne erwirtschaftet wurden.

Überwiegen im zu beurteilenden Wirtschaftsjahr die Passiveinkünfte die Aktiveinkünfte aber nicht im wesentlichen Ausmaß, sondern nur um nicht mehr als 25% (Anteil der Passiveinkünfte an den gesamten Einkünften beträgt nicht mehr als 62,5%) kann der Beurteilungszeitraum um die zwei dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahre erweitert werden. In diesen Fällen liegt nur dann ein passiver Unternehmensschwerpunkt vor, wenn die gesamten Passiveinkünfte des erweiterten Beurteilungszeitraumes mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte des erweiterten Beurteilungszeitraumes betragen (§ 6 Z 3 lit. a VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften); für die beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre ergeben sich jedoch keine rückwirkenden Änderungen.

1248fr

Überwiegen im zu beurteilenden Wirtschaftsjahr die Passiveinkünfte nur aufgrund besonderer Umstände, wie insbesondere aufgrund von Anlaufverlusten der ausländischen Körperschaft oder aufgrund eines allgemeinen Konjunktureinbruchs, können gemäß § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften in die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes auch der Kapital- und Arbeitskräfteeinsatz der ausländischen Körperschaft einbezogen werden.

Von der Bestimmung des § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften erfasst sind nur besondere Umstände, welche die Sphäre der Aktiveinkünfte betreffen und direkt ursächlich für das Überwiegen der Passiveinkünfte sind. Damit ein (stets über normale Schwankungen hinausgehendes) Absinken der Aktiveinkünfte und das damit verbundene Überwiegen der Passiveinkünfte zu einer Anwendung der Ausnahmebestimmung des § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften führen kann, muss von der inländischen Mutterkörperschaft nachgewiesen werden, dass die besonderen Umstände direkt ursächlich für das Absinken der Aktiveinkünfte bei der ausländischen Körperschaft sind. Ist das Überwiegen der Passiveinkünfte im Beurteilungszeitraum nicht in einem starken Absinken der Aktiveinkünfte, sondern in einem (planmäßig herbeigeführten) Anstieg der

Passiveinkünfte begründet, kommt eine Anwendung der Ausnahmebestimmung des § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften von vorneherein nicht in Betracht.

Als Anlaufzeitraum iSd § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften kommt ein Zeitraum von bis zu drei Jahren, in Ausnahmefällen von bis zu maximal fünf Jahren in Betracht. Das Vorliegen eines iSd § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften zu berücksichtigenden Konjunktureinbruchs muss von der inländischen Mutterkörperschaft anhand von dritter Seite ermittelter, allgemein anerkannter volkswirtschaftlicher Daten dokumentiert und dessen direkte negative Auswirkungen auf die Aktiveinkünfte der ausländischen Körperschaft anhand konkreter auf die ausländische Körperschaft bezogener Daten beziffert und nachgewiesen werden. Nicht über einzelne Branchen hinausgehende negative wirtschaftliche Entwicklungen stellen keinen allgemeinen Konjunktureinbruch und somit keine besonderen Umstände iSd § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften dar.

Liegen im zu beurteilenden Wirtschaftsjahr besondere Umstände vor, ist trotz des Überwiegens der Passiveinkünfte dann kein passiver Unternehmensschwerpunkt gegeben, wenn die inländische Mutterkörperschaft nachweist, dass Kapital und Arbeitskräfte der ausländischen Körperschaft nachhaltig und nahezu ausschließlich zur Erzielung von Aktiveinkünften eingesetzt werden (§ 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften). Unter „nachhaltig" ist ein Zeitraum von mindestens drei bis fünf Wirtschaftsjahren zu verstehen. „Nahezu ausschließlich" wird der Einsatz von Kapital und Arbeitskräften sein, wenn sowohl der Anteil des für die Erzielung von Aktiveinkünften eingesetzten Kapitals am gesamten eingesetzten Kapital, als auch der Anteil der für die Erzielung von Aktiveinkünften eingesetzten Arbeitskräfte an der Gesamtzahl der eingesetzten Arbeitskräfte mehr als 95% betragen.

1248fs

Umfasst eine Ausschüttung Gewinne mehrerer Wirtschaftsjahre, erfolgt die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes und die etwaige Anwendung des Methodenwechsels für jedes Wirtschaftsjahr gesondert. Kann die inländische Mutterkörperschaft nicht glaubhaft machen, welchen Wirtschaftsjahren die ausgeschütteten Gewinne zuzuordnen sind, gelten gemäß § 6 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften die Gewinne früherer Wirtschaftsjahre als zuerst ausgeschüttet (First In – First Out-Prinzip [FIFO-Prinzip]). Soll eine vom FIFO-Prinzip abweichende Zuordnung vorgenommen werden, muss dies im Ausschüttungsbeschluss der ausländischen Körperschaft dokumentiert sein und ist im Zuge der Glaubhaftmachung nachvollziehbar darzulegen.

1248ft

Anders als bei Ausschüttungen von internationalen Schachtelbeteiligungen oder qualifizierten Portfoliobeteiligungen erfolgt bei der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes anhand der letzten sieben abgeschlossenen Wirtschaftsjahre vor der Veräußerung. Ein passiver Unternehmensschwerpunkt liegt vor, wenn die gesamten Passiveinkünfte des Beurteilungszeitraumes mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte des Beurteilungszeitraumes betragen. Gemäß § 6 Z 5 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften gilt dies aber nicht, wenn die beteiligte Körperschaft glaubhaft macht, dass der Veräußerungsgewinn überwiegend aus dem aktiven Unternehmensbereich stammt (etwa weil sich der Veräußerungsgewinn aufgrund der Realisierung stiller Reserven im aktiven Unternehmensbereich ergibt). Weder dem Aktiv- noch dem Passivbereich zuordenbare stille Reserven können im Verhältnis der Aktiv- und Passiveinkünfte aufgeteilt werden. Geht der Veräußerungsgewinn auf nicht eindeutig zuordenbare stille Reserven oder thesaurierte Gewinne aus Wirtschaftsjahren vor dem Beurteilungszeitraum zurück, kann von der inländischen Mutterkörperschaft dennoch anhand nachvollziehbarer Unterlagen glaubhaft gemacht werden, dass der Veräußerungsgewinn überwiegend aus dem aktiven Unternehmensbereich stammt. Ist eine Glaubhaftmachung aufgrund des Fehlens entsprechender Unterlagen bzw. Aufzeichnungen über die Wirtschaftsjahre vor dem eigentlichen Beurteilungszeitraum nicht mehr möglich, kann jedoch auch die begünstigende Ausnahmeregelung des § 6 Z 5 vorletzter Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften nicht zur Anwendung kommen.

1248fu

Kommt es bei der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung zu einem Methodenwechsel, ist dieser stets auf den gesamten Veräußerungsgewinn anzuwenden.

18.4 Beurteilung der Niedrigbesteuerung

1248fv

Neben einem passiven Unternehmensschwerpunkt ist auch eine Niedrigbesteuerung der internationalen Schachtelbeteiligung oder der qualifizierten Portfoliobeteiligung Voraussetzung für die Anwendung des Methodenwechsels. Es ist daher für den Beurteilungszeitraum der Niedrigbesteuerung die tatsächliche Steuerbelastung der ausländischen Körperschaft zu ermitteln. Bei der Ermittlung der Steuerbelastung ist wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung vorzugehen (siehe Rz 1248aw ff).

1248fw

Für die Beurteilung der Niedrigbesteuerung sind grundsätzlich dieselben Wirtschaftsjahre wie für die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes (siehe Rz 1248fq) heranzuziehen. Lediglich die Ausnahmeregelung des § 6 Z 3 lit. a VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften, die bei Ausschüttungen in bestimmten Fällen einen Beurteilungszeitraum von drei Wirtschaftsjahren für die Ermittlung des Unternehmensschwerpunktes der ausländischen Körperschaft vorsieht (siehe Rz 1248fq), hat für die Beurteilung der Niedrigbesteuerung keine Gültigkeit. Somit hat bei Ausschüttungen die Beurteilung der Niedrigbesteuerung der ausländischen Körperschaft stets für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu erfolgen. Bei der Veräußerung von internationalen Schachtelbeteiligungen umfasst der Beurteilungszeitraum entsprechend der Vorgehensweise bei der Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes (siehe Rz 1248ft) die letzten sieben abgeschlossenen Wirtschaftsjahre vor Veräußerung.

18.5 Vermeidung der Doppelbesteuerung (§ 10a Abs. 7 Z 2 und Abs. 9 Z 4 KStG 1988)

1248fx

Da die Anwendungsvoraussetzungen für Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel ähnlich sind, die Hinzurechnungsbesteuerung aber anders als der Methodenwechsel bereits auf den Zeitpunkt der Erwirtschaftung der Einkünfte durch die ausländische Körperschaft abstellt, wird sie – hinsichtlich der Passiveinkünfte der ausländischen Körperschaft – dem Methodenwechsel idR zeitlich vorgelagert sein. Um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden, sieht daher § 10a Abs. 7 Z 2 KStG 1988 vor, dass ein Methodenwechsel insoweit unterbleibt, als Passiveinkünfte nachweislich bereits im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung (siehe Rz 1248bw ff sowie Rz 1248dm ff) erfasst wurden.

1248fy

Gemäß § 10a Abs. 9 Z 4 KStG 1988 idF StRefG 2020 ist beim Methodenwechsel zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung die auf die ausgeschütteten Gewinnanteile entfallende tatsächliche Steuerbelastung, vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer, anzurechnen, wobei die Anrechnung auf Antrag erfolgt (näher dazu Rz 1248fz).

Als anrechenbare Steuer beim Methodenwechsel kommen auf der Ausschüttung lastende Quellensteuern, eine ausländische Körperschaftsteuer sowie andere, hinsichtlich der Bemessungsgrundlage mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbare Steuern, die bei der ausländischen Tochterkörperschaft auf die ausgeschütteten Gewinnanteile entfallen, in Frage. Des Weiteren ergibt sich aus Art. 4 der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, dass

bei Ausschüttungen von internationalen Schachtelbeteiligungen beim Methodenwechsel, anders als bei der Hinzurechnungsbesteuerung (siehe Rz 1248fi), unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Körperschaftsteuer von Enkelkörperschaften (bzw. Urenkelkörperschaften) zu berücksichtigen ist. Für die Anrechnung kommt nur jene Körperschaftsteuer in Frage, die sich auf die ausgeschütteten Gewinnanteile bezieht und die (aufgrund vorgelagerter Ausschüttungen) von Enkelkörperschaften (bzw. Urenkelkörperschaften) zu entrichten war. Weitere Voraussetzung ist, dass die Enkelkörperschaften (bzw. Urenkelkörperschaften) während des gesamten Zeitraumes, für den die ausländische Körperschaftsteuer zu entrichten ist, die in der Anlage 2 zum EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie („EU-Körperschaften") erfüllt haben und iSd Art. 3 der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie auf jeder Ebene eine Kapitalbeteiligung von mindestens 10% vorliegt.

19. Durchführung des Anrechnungsverfahrens bei der Hinzurechnungsbesteuerung und beim Methodenwechsel (§ 10a Abs. 9 KStG 1988)

1248fz

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung wird

- bei der Hinzurechnungsbesteuerung die auf die hinzugerechneten Passiveinkünfte entfallende tatsächliche Steuerbelastung sowie eine vergleichbare ausländische vorgelagerte Hinzurechnungsbesteuerung (siehe dazu Rz 1248fh ff),
- beim Methodenwechsel die auf die steuerpflichtigen Gewinnanteile entfallende tatsächliche Steuerbelastung, vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer (siehe dazu Rz 1248fy),

angerechnet. In beiden Fällen ist die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung nicht zwingend (von Amts wegen) vorzunehmen. Der Antrag der Körperschaft auf Anrechnung ist innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist von jener Körperschaftsteuer zu stellen, auf die die ausländische Steuer anzurechnen ist. Ein gestellter Antrag führt zwingend zur Anrechnung. Ändert sich nachträglich die Höhe der tatsächlich entrichteten anrechenbaren Steuern, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar.

1248ga

Beim Methodenwechsel erhöht die anrechenbare ausländische Steuer die steuerpflichtigen Gewinnanteile. Sie ist somit als steuerpflichtige Betriebseinnahme in die Steuerbemessungsgrundlage der österreichischen Mutterkörperschaft aufzunehmen.

Beispiel:

Die österreichische A-AG erhält aus ihrer 9-prozentigen Beteiligung aus der ausländischen X-AG (Staat mit umfassender Amtshilfe) im Jahr 2019 eine Gewinnausschüttung von 85. Davon sind 15 ausländische Quellensteuern bereits abgezogen (Bruttodividende 100). Die Ausschüttung 2019 stammt aus dem Gewinn des Jahres 2018 (Unternehmensschwerpunkt liegt in der Erzielung von Passiveinkünften, X-AG wird niedrigbesteuert [ausländische KöSt 10%]; daher Anwendungsfall des Methodenwechsels).

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:

Ausgeschütteter Gewinn der X-AG vor ausländischer KöSt	*111,11*
Ausländische KöSt 2018	*-11,11*
Ausgeschüttete Bruttodividende 2019	*100,00*
Ausländische Dividendensteuer gemäß DBA	*-15,00*
Ausgeschüttete Nettodividende 2019	*85,00*
Österreichische Betriebseinnahme	*111,11*
Österreichische KöSt 2019	*27,78*
Anrechnung der ausländischen KöSt	*-11,11*
Zwischensumme	*16,67*
Anrechnung der ausländischen Dividendensteuer	*-15,00*
Österreichische KöSt nach Anrechnung	*1,67*

In der Regel erfolgt eine periodenübergreifende Anrechnung, weil die Ausschüttung grundsätzlich aus dem erwirtschafteten Vorjahresgewinn der Tochtergesellschaft resultiert.

1248gb

Anrechenbar ist nur jene nachgewiesene und entrichtete (Teil-)Körperschaftsteuer, welche bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf die hinzugerechneten Passiveinkünfte bzw. beim Methodenwechsel auf die Ausschüttung an die österreichische Muttergesellschaft entfällt. Als Nachweis wären der Abgabenbescheid oder eine Abrechnungsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörde anzusehen.

Die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Mindestkörperschaftsteuer ist ausgeschlossen (siehe dazu auch Rz 1566). Dies gilt auch für eine etwaig anrechenbare ausländische Quellensteuer.

1248gc

§ 10a Abs. 9 KStG 1988 sieht sowohl bei der Hinzurechnungsbesteuerung als auch beim Methodenwechsel einen Anrechnungsvortrag der ausländischen Körperschaftsteuer für Fälle vor, in denen eine Anrechnung im selben Wirtschaftsjahr nicht möglich ist.

Zunächst ist die anrechenbare Steuer zu ermitteln. Beim Methodenwechsel ist vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer anzurechnen. Die nach Durchführung der Anrechnung verbleibende ausländische Körperschaftsteuer kann auf Antrag in Folgejahren angerechnet werden, wobei im Abgabenbescheid über die Höhe des Übersteigungsbetrages abzusprechen ist. Wird kein Sachbescheid erlassen, ist auf Antrag des Abgabepflichtigen ein Feststellungsbescheid über die Höhe des Übersteigungsbetrages zu erlassen.

Bei der Hinzurechnungsbesteuerung bezieht sich der Anrechnungsvortrag sowohl auf die ausländische Körperschaftsteuer der beherrschten Körperschaft als auch auf eine vergleichbare ausländische vorgelagerte Hinzurechnungsbesteuerung.

Beim Methodenwechsel bezieht sich der Anrechnungsvortrag auf die ausländische Körperschaftsteuer der Tochtergesellschaft, nicht jedoch auf die auf der Ausschüttung lastende ausländische Quellensteuer.

Beispiel:

Die X-AG erzielt ein steuerpflichtiges Einkommen von 50.000, darin enthalten sind gemäß § 10a KStG 1988 steuerpflichtige Gewinnanteile aus einer internationalen Schachtelbeteiligung oder einer qualifizierten Portfoliobeteiligung iHv 200.000. Die auf die Gewinnanteile entfallende ausländische Körperschaftsteuer beträgt 30.000, die ausländische Quellensteuer 25.000. Von diesen Steuern wären maximal 50.000 anrechenbar (KöSt-Tarif 25% x 200.000), allerdings ist der Anrechnungshöchstbetrag zu beachten. Die inländische Körperschaftsteuer beträgt 12.500 (25% x 50.000); dieser Betrag stellt den Anrechnungshöchstbetrag dar.

Zunächst ist daher die ausländische Körperschaftsteuer in Höhe von 12.500 anzurechnen, die verbleibenden 17.500 können auf Antrag in den Folgejahren angerechnet werden, der Übersteigungsbetrag ist in den Spruch des Abgabenbescheides aufzunehmen. Eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer entfällt.

20. Abzugsfähige Ausgaben nach § 11 KStG 1988

20.1 Allgemeines

1249

Eine Ergänzung erfährt die allgemeine Vorgabe der Übernahme der Betriebsausgaben des EStG 1988 durch Sonderbestimmungen, die das KStG 1988 vorsieht. Diese sind:

- Die in § 11 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 geregelte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, die mit Einlagen und Beiträgen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 in unmittelbarem Zusammenhang stehen und von Körperschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, getragen werden. Zur zeitlichen Anwendbarkeit siehe Rz 1180.

  Die in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF des BBG 2014, BGBl. I Nr. 40/2014, genannten Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von zum Betriebsvermögen zählenden Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG 1988, ausgenommen Geldbeschaffungs- und Nebenkosten der Fremdfinanzierung. Zum Umfang der abzugsfähigen Zinsen siehe Rz 1254 bis 1255). Als Erwerb gilt grundsätzlich auch die Gewährung eines Zuschusses an die Tochter- oder Enkelkapitalgesellschaft. Zur zeitlichen Anwendbarkeit siehe Rz 1253.

  Einschränkungen der Abzugsfähigkeit nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 ergeben sich für konzerninterne Beteiligungserwerbe aus § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 idF AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 (siehe Rz 1266ad ff; zuvor gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010) sowie für konzernintern geleistete Zinsen aus § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 idF AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 (siehe Rz 1266ai ff).

- Die Zuführung zu Haftrücklagen bei Kreditinstituten gemäß § 14 KStG 1988 ist seit 1997 inhaltsleer (siehe Rz 1331 bis 1343).

- Sondervorschriften für Privatstiftungen gemäß § 13 KStG 1988 (siehe StiftR 2009).

- Sondervorschriften für Versicherungsgesellschaften gemäß §§ 15 bis 17 KStG 1988 (siehe Rz 1350 bis 1395).

20.2 Gründungs- und Kapitalveränderungskosten

20.2.1 Betroffene Unternehmer

1250

Nach § 11 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 sind bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Gründung, mit offenen oder verdeckten Einlagen und mit Umgründungen stehen, abzugsfähig. Damit wird für diese nach

§ 7 Abs. 3 KStG 1988 stets gewerbliche Einkünfte besitzenden Körperschaft eine Gleichbehandlung mit den übrigen unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften erreicht, die die Gründungskosten für einen Betrieb oder die Kosten einer betrieblichen Veränderung nach den allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen als Betriebsausgaben absetzen können.

20.2.2 Einschränkung der Höhe der abzugsfähigen Gründungskosten

1251

Abzugsfähig sind jene Gründungs-, Einlage- und Umgründungskosten, die von der Körperschaft zu tragen sind. Bei dieser Beurteilung sind die gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen maßgebend. Diese sind beispielsweise in den Gesellschaftsverträgen festgehalten.

Werden höhere als die so festgelegten Aufwendungen übernommen, liegt in Höhe des übersteigenden Betrages eine verdeckte Ausschüttung vor (siehe Rz 806).

20.3 Abzugsfähigkeit von Zinsen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung eines Erwerbes von Kapitalanteilen

1252

Nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF BBG 2014 dürfen Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG 1988, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen, als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Nicht abgezogen werden dürfen

- Geldbeschaffungs- und Nebenkosten (siehe Rz 1254)
- sowie Aufwendungen, die unter § 12 Abs. 1 Z 9 oder 10 KStG 1988 (siehe Rz 1266ad ff) fallen.

1253

Durch § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 wird das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 1272 ff) für Zinsen (siehe Rz 1254) in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von zum Betriebsvermögen zählenden Kapitalbeteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988 durchbrochen (ab Veranlagung 2005).

1254

Mit 13.6.2014 trat § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF BBG 2014 in Kraft. Dieser erfasst Zinsen im engeren Sinne, da die Bestimmung als Ausnahme vom Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 lediglich einen engen Anwendungsbereich haben soll.

Abzugsfähig sind daher ausschließlich jene Zinsen, die als unmittelbare Gegenleistung des Schuldners für die Überlassung des Fremdkapitals entrichtet werden; dazu zählen auch Zinseszinsen oder ein Disagio.

Nicht abzugsfähig sind hingegen die mit der Fremdkapitalaufnahme verbundenen Geldbeschaffungs- und Nebenkosten. Dies betrifft insbesondere:

- Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren,
- Bankspesen bzw. Bankverwaltungskosten,
- Bereitstellungsprovisionen und –zinsen,
- Haftungsentgelte,
- Kreditvermittlungsprovisionen oder
- Wertsicherungsbeträge.

1255

Neben Zinsen im engeren Sinne dürfen 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).

21. Nichtabzugsfähige Ausgaben (§ 12 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 EStG 1988)

21.1 Allgemeines und Verweis

1256

§ 12 KStG 1988 entspricht typologisch § 20 EStG 1988, der auf Körperschaften nicht anwendbar ist. Die Vorschrift schließt den Abzug bestimmter Aufwendungen und Ausgaben bei der Einkommensermittlung aus oder schränkt den Abzug ein. Der Begriff der Betriebsausgaben ist in § 4 Abs. 4 EStG 1988 definiert. Neben den genannten Abzugsverboten gelten auch alle anderen in den Einkommensermittlungsvorschriften des EStG 1988 und KStG 1988 enthaltenen. § 12 KStG 1988 gilt unabhängig von der Art der Gewinn- oder Einkünfteermittlung.

21.1.1 Aufwendungen für die Erfüllung satzungsgemäßer Zwecke (§ 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988)

1257

§ 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 gilt für alle Körperschaften, hat aber insbesondere bei Stiftungen und Vereinen praktische Bedeutung. Es wird klargestellt, dass die Aufwendungen zur Erfüllung satzungsgemäßer Zwecke bei den juristischen Personen den Aufwendungen der natürlichen Personen für ihre privaten Zwecke gleichzusetzen sind. Es liegen daher Aufwendungen im Bereich der Einkommensverwendung vor. Vom Zweck muss aber die Tätigkeit der Körperschaft unterschieden werden; Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser sind abzugsfähig. Die Nichtabzugsfähigkeit kann daher nur bei Zwecken außerhalb steuerpflichtiger Einkunftsarten angenommen werden. Zuwendungen einer Privatstiftung an Begünstigte und Letztbegünstigte sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie unter die Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 Z 1 KStG 1988) subsumiert werden können.

21.1.2 Angemessenheitsprüfung (§ 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988)

1258

Siehe EStR 2000 Rz 4761 bis 4807.

Mit § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 wurde in Folge der Tatsache, dass juristische Personen keine persönliche Sphäre haben können, ein dem § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 entsprechender Tatbestand festgeschrieben, der den Gleichklang zu Einkommensteuerpflichtigen herstellen soll. Es soll - mit anderen Worten - verhindert werden, dass Steuerpflichtige nur durch Wechsel zu einer anderen Unternehmensform den einschränkenden Wirkungen einer unangemessenen Aufwendung in den im EStG 1988 genannten Fällen entgehen. Der

Sinngehalt der körperschaftsteuergesetzlichen Regelung kann daher nicht im Interpretationsweg wegdiskutiert werden. Fallen Tatbestände des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 bei Körperschaften an, ist die steuerrechtliche Wirkung wie bei Einkommensteuerpflichtigen gegeben.

Betriebliche Aufwendungen einer Körperschaft können zwar begrifflich niemals deren Lebensführung berühren, das Abzugsverbot bezieht sich diesfalls auf die Aufwendungen, die von den Organen der Körperschaft für diese getätigt werden und das betrieblich angemessene Ausmaß derartiger Aufwendungen überschreiten (VwGH 26.7.1995, 92/15/0144).

Es sind daher sowohl die nicht betrieblich veranlassten bzw. dem Grunde nach unangemessenen Aufwendungen als auch die betrieblich veranlassten und dem Grunde nach angemessenen, aber der Höhe nach unangemessenen Aufwendungen unabhängig von der Unternehmensform betroffen. Die bei Körperschaften denkbare Konkurrenz zur Verschaffung eines als verdeckte Ausschüttung zu wertenden Gesellschaftervorteils durch unangemessen hohe Aufwendungen ist dadurch nicht berührt.

Beispiel:

Die Preisbasis für die Berechnung der Leasingrate eines Pkw beträgt 50.870,98 Euro. Die Leasingrate beträgt monatlich 1.090,10 Euro inklusive Umsatzsteuer. Der Pkw wird durch den im Dienstverhältnis stehenden Anteilsinhaber im Ausmaß von 50% privat genutzt. Wird durch die Privatnutzung die Angemessenheit der Gesamtausstattung überschritten und die Leasingrate daher in Höhe der anteiligen tatsächlichen Kosten als verdeckte Ausschüttung gewertet (VwGH 20.4.1982, 81/14/0120), ist diese mit 545,05 Euro anzusetzen. Nach Ausscheiden des unangemessen hohen Teils der auf die betriebliche Komponente von 545,05 Euro entfallenden Repräsentationsquote von 181,68 Euro sind daher 363,37 Euro als Leasingaufwand abziehbar.

21.1.3 Repräsentationsaufwendungen (§ 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988)

1259

Siehe EStR 2000 Rz 4808 bis 4829.

Die in den EStR 2000 dargestellte Rechtslage gilt auch für Körperschaften. Denn zufolge § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abgezogen werden (vgl. VwGH 26.7.1995, 92/15/0144, betreffend repräsentative Pkw).

1260

Gesellschafter-Geschäftsführer, die aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen, können nicht zu den Geschäftsfreunden gezählt werden. Die arbeitnehmerübliche Bewirtung dieser Personen ist bei der Gesellschaft eine Betriebsausgabe und beim Gesellschafter-Geschäftsführer eine Betriebseinnahme; der unangemessene Teil stellt eine

verdeckte Ausschüttung dar. Die arbeitnehmerbezogenen Befreiungsbestimmungen des § 3 EStG 1988 kommen nicht zur Anwendung.

Bewirtungsaufwendungen durch die Körperschaft aus Anlass eines persönlichen Ereignisses des Gesellschafter-Geschäftsführers, wie zB Geburtstag, sind in der Regel zur Gänze verdeckte Ausschüttungen, auch wenn an dem Geburtstagsempfang nahezu ausschließlich Geschäftsfreunde der Körperschaft teilnehmen.

21.1.4 Schmier- und Bestechungsgelder, Strafen, Verbandsgeldbußen und Abgabenerhöhungen (§ 12 Abs. 1 Z 4 KStG 1988)

1261

Siehe EStR 2000 Rz 4840 bis 4846e.

21.1.5 Freiwillige Zuwendungen (§ 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988)

1262

Die in § 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988 angesprochenen Zuwendungen sind auch dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn sie auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen oder wenn sie im Einzelfall durch betriebliche Erwägungen mitveranlasst sind (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 4830 bis 4839).

1263

Zu den abzugsfähigen Spenden (§ 4a EStG 1988 idF AbgÄG 2012) siehe EStR 2000 Rz 1330 bis 1349.

21.1.6 Nichtabzugsfähige Steuern (§ 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988)

1264

§ 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 sieht ein Abzugsverbot für Steuern vom Einkommen und sonstigen Personensteuern, Umsatzsteuer (soweit sie auf nicht abzugsfähige Aufwendungen entfällt) sowie für die aus Anlass einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung (etwa im Falle der Zuwendung eines Grundstücks durch eine Privatstiftung) anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten vor; die Bestimmung entspricht den einkommensteuerlichen Regelungen (siehe EStR 2000 Rz 4847 bis 4852). Dem Sinne der Bestimmung entsprechend sind auch Rückstellungen für derartige Steuern nicht abzugsfähig.

21.1.7 Aufsichtsratsvergütungen (§ 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988)

1265

Vom teilweisen Abzugsverbot sind alle Körperschaften ungeachtet ihrer Rechtsform betroffen, ohne Rücksicht, ob sie gesetzlich verpflichtet sind, einen Aufsichtsrat einzurichten, oder ob sie diesen freiwillig errichten. Es gilt daher ua. auch für Vereine und Betriebe

gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts. Das teilweise Abzugsverbot trägt der Tatsache Rechnung, dass die Tätigkeit des Aufsichtsrates sowohl dem Gesellschafts- als auch dem Gesellschafterinteresse dienen soll. Durch die gesetzlich vorgeschriebene Teilabzugsfähigkeit wird daher eine Art Pauschalierung der Gewinnverwendung im Gesellschafterinteresse herbeigeführt, ohne beim Gesellschafter steuerliche Ausschüttungskonsequenzen auszulösen (KESt-Abzug, Endbesteuerung).

1266

Aufsichtsratsvergütungen im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 liegen vor, wenn Vergütungen irgendwelcher Art für die Überwachung der Geschäftsführung an Personen gewährt werden, die mit dieser Aufgabe betraut sind. Auf die Bezeichnung der Person des Empfängers oder der Vergütung kommt es nicht an (VwGH 10.4.1964, 2154/63). Es muss bloß eine überwachende Tätigkeit vorliegen und die Vergütung muss für die Überwachung gewährt werden (VwGH 31.5.1963, 1796/61). Die Überwachung muss die gesamte Geschäftsführung betreffen, wobei der Begriff der Überwachung weit auszulegen ist. Ist die Funktion lediglich eine beratende, fehlt es an der Überwachung. Die Zustimmung zu einzelnen Entscheidungen der Geschäftsführung liegt im Rahmen der Überwachungsfunktion.

Auch Verwaltungsräte im Sinne des Europäischen Aktiengesellschaft im SE-Gesetz, BGBl. I Nr. 67/2004 sind vom Abzugsverbot erfasst (ab der Veranlagung 2005). Da Verwaltungsräte in ihrer „Doppelfunktion" sowohl Aufgaben der Geschäftsleitung als auch der Überwachung wahrzunehmen haben, wird das Abzugsverbot auf den auf die Überwachungsfunktion entfallenden Teil eingeschränkt und entsprechend auf ein Viertel der Vergütungen aller Art sowie der übersteigenden Reisekostenersätze reduziert. Sind die Verwaltungsräte ausschließlich mit geschäftsleitenden Funktionen betraut (geschäftsleitende Direktoren), gilt das Abzugsverbot nicht.

Der Begriff „Vergütungen jeder Art" muss weit aufgefasst werden. Es fallen außer Barvergütungen auch alle geldwerten Vorteile, wie zB die Gewährung einer freien Wohnung, die Gewährung freier Verpflegung, die kostenlose Überlassung eines Kraftwagens und die Überlassung anderer Sachwerte ohne Entgelt oder zu Vorzugspreisen darunter. Beiträge zur Altersversorgung von Aufsichtsratsmitgliedern oder Rückstellungen auf Grund von Pensionszusagen an solche sind ebenfalls zur Hälfte vom Abzug ausgeschlossen.

Nicht unter das teilweise Abzugsverbot fällt jedoch der dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied aus der Wahrnehmung seiner Tätigkeit erwachsene tatsächliche Aufwand, soweit ihm dieser Aufwand gesondert erstattet worden ist. Reisekostenersätze, soweit sie die Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 überschreiten, gelten jedoch ex lege als Vergütungen.

Vergütungen, die für die Tätigkeit von auf Grund von Gesetzen bestellten Staatskommissären (zB § 76 BWG, BGBl. Nr. 532/1993) geleistet werden, sind bei der Ermittlung des Einkommens der betreffenden Körperschaft abzusetzen (VfGH 10.10.1978, B 139/77, B 140/77).

21.1.8 Aufwendungen für Entgelte gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988 (§ 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988)

1266aa

Die in § 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 vorgesehenen Abzugsverbote iZm Entgelten über 500.000 Euro und Entgelten, die beim Empfänger sonstige Bezüge darstellen, gelten auch im Anwendungsbereich des KStG 1988. Näheres siehe EStR 2000 Rz 4852a ff. Steuerlich nicht abzugsfähig sind somit von Körperschaften getragene Aufwendungen für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500.000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt.

Das Abzugsverbot knüpft somit an dieselbe Personengruppe wie im EStG 1988 an: eigene Dienstnehmer der Körperschaft, einem Dienstnehmer vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen (inklusive jener, die für die Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen an eine Körperschaft überlassen werden) sowie ehemalige Dienstnehmer und in der Vergangenheit vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen.

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 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.

1266ac

Beim Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen, sind keine Sonderregelungen für Körperschaften vorgesehen. Damit sind auch im Bereich der Körperschaftsteuer jene

Aufwendungen erfasst, die für Entgelte geleistet werden, die nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 nicht dem Steuersatz von 6% unterliegen.

21.1.9 Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Konzern (§ 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988)

1266ad

Nach § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 ist die Abzugsfähigkeit von Zinsen in Zusammenhang mit einer Fremdfinanzierung, die dem Erwerb von Kapitalanteilen gedient hat, ausgeschlossen, wenn diese Kapitalanteile

- unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen oder
- einem unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben worden sind.

Durch diese Bestimmung wird die Abzugsfähigkeit von Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 eingeschränkt (siehe dazu Rz 1252 ff).

Das Abzugsverbot kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob die Erträge aus einer Beteiligung steuerfrei sind, da die Bestimmung generell eine Erzeugung von abzugsfähigem Finanzierungsaufwand durch fremdfinanzierte Beteiligungsanschaffungen im Konzern verhindern soll.

Das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 ist erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 28.2.2014 anfallen (§ 26c Z 49 KStG 1988) und erfasst ab diesem Zeitpunkt auch Fremdfinanzierungszinsen aus Verbindlichkeiten, die in Zusammenhang mit vor diesem Zeitpunkt erworbenen Beteiligungen stehen.

Die Abzugsfähigkeit für Zinsaufwendungen, die vor dem 1.3.2014 in Zusammenhang mit einer Fremdfinanzierung von Beteiligungserwerben im Konzern angefallen sind, ist durch § 11 Abs. 1 Z 4 zweiter Teilstrich KStG 1988 idF BBG 2011 eingeschränkt.

1266ae

Der Ausschluss des Zinsenabzugs nach § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 bei fremdfinanzierten Beteiligungserwerben im Konzern ist dem Ausschluss der Firmenwertabschreibung bei Erwerben im Konzern gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 nachgebildet (siehe dazu Rz 1124).

Der Konzernbegriff in § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 ist folglich im Sinne des § 15 AktG zu verstehen (siehe Rz 1125). Zum Vorliegen eines unmittelbar oder mittelbar ausgeübten beherrschenden Einflusses siehe Rz 1126. Zur Auslegung des Zinsbegriffes siehe Rz 1254.

1266af

Ein für die Abzugsfähigkeit schädlicher konzerninterner Beteiligungserwerb einer Körperschaft liegt dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der Zielgesellschaft bereits ein Konzernverhältnis zwischen veräußernder und erwerbender Gesellschaft bestand oder Käufer und Verkäufer zu diesem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar von demselben Gesellschafter beherrscht wurden (in diesem Sinne siehe auch Rz 1127 zur Konzernklausel bei der Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe; VwGH 6.7.2020, Ro 2019/13/0018).

1266ag

Auf Zinsen aus der Fremdfinanzierung von Zuschüssen und Kapitalerhöhungen ist das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 dann anwendbar, wenn die fremdfinanzierten Zuschüsse und Kapitalerhöhungen in Zusammenhang mit schädlichen Beteiligungserwerben im Konzern im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 stehen.

1266ah

Durch das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 soll eine Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen für eine Fremdfinanzierung, die einem Beteiligungserwerb im Konzern gedient hat, auch dann ausgeschlossen sein, wenn der unmittelbare Zusammenhang zwischen der Anschaffungsverbindlichkeit und der Beteiligung nicht mehr besteht.

> *Beispiel:*
>
> *Die inländische A-GmbH erwirbt im Jahr 2008 von ihrer ausländischen Muttergesellschaft sämtliche Anteile an der inländischen B-GmbH. Dieser Beteiligungserwerb wurde zur Gänze fremdfinanziert. Die Zinsen für den konzerninternen Beteiligungserwerb sind ab dem Wirtschaftsjahr 2011 auf Ebene der A-GmbH gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 zweiter Teilstrich KStG 1988 nicht abzugsfähig. Per 31.12.2014 wird die B-GmbH auf die A-GmbH up-stream gemäß Art. I UmgrStG verschmolzen. Die Zinsaufwendungen sind aufgrund § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 nicht abzugsfähig, da eine Fremdfinanzierung, die einem Beteiligungserwerb im Konzern gedient hat, ursächlich für diese Zinsaufwendungen ist.*

Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 steht daher einer Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen auch dann entgegen, wenn die Schuldzinsen aufgrund der Trennung von Anschaffungsverbindlichkeit und Beteiligung nicht vom Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 erfasst sind bzw. waren. Wird die Beteiligung allerdings fremdüblich an einen nicht konzernzugehörigen Dritten veräußert, können die Schuldzinsen in der Folge abgezogen werden.

Es bestehen keine Bedenken, das Abzugsverbot auf Zinsaufwendungen für eine Fremdfinanzierung, die ursprünglich einem Beteiligungserwerb im Konzern gedient hat, dann unangewendet zu lassen, wenn die Trennung von Fremdfinanzierung und Beteiligung bereits vor dem 31.12.2010 erfolgte.

Hat eine Fremdfinanzierung hingegen ursprünglich einem Beteiligungserwerb von einem konzernfremden Dritten gedient, kommt das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 auf diese Fremdfinanzierung auch dann nicht zur Anwendung, wenn die nämliche Beteiligung konzernintern weiterübertragen wird.

21.1.10 Zinsen und Lizenzgebühren im Konzern (§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988)

21.1.10.1 Allgemeines

1266ai

§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 soll die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren gegenüber konzernzugehörigen Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 und vergleichbaren ausländischen Körperschaften unter bestimmten Voraussetzungen einschränken.

In sachlicher Hinsicht sind vom Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren iSd in § 99a Abs. 1 zweiter und dritter Satz EStG 1988 enthaltenen Begriffsdefinition erfasst (siehe hierzu Rz 1266aj und 1266ak), die an eine

- empfangende und nutzungsberechtigte (siehe hierzu Rz 1266al ff),
- inländische oder vergleichbare ausländische Körperschaft des privaten Rechts (§ 12 Abs. 1 Z 10 lit. a KStG 1988, siehe hierzu Rz 1266at) geleistet werden,
- die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters steht (§ 12 Abs. 1 Z 10 lit. b KStG 1988, siehe hierzu Rz 1266aw) und
- nicht- oder niedrigbesteuert ist (§ 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988, siehe hierzu Rz 1266ax ff).

Das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 letzter Satz KStG 1988 kommt nicht zur Anwendung, wenn die empfangende Körperschaft die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllt (siehe hierzu Rz 1266bm).

Das Abzugsverbot ist erstmals auf Aufwendungen anwendbar, die nach dem 28.2.2014 anfallen (siehe hierzu Rz 1266bn).

21.1.10.2 Anwendungsvoraussetzungen

21.1.10.2.1 Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren

1266aj

In sachlicher Hinsicht sind vom Abzugsverbot Zinsen iSd in § 99a Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 enthaltenen Begriffsdefinition erfasst, die dem Zinsbegriff des Art. 11 OECD-MA entspricht. Von diesem Zinsbegriff sind daher auch Zinsen aus einer echten stillen Beteiligung sowie aus einem partiarischen Darlehen erfasst.

Ob die Einkünfte nach ausländischem Steuerrecht beim Empfänger ebenfalls als Zinsen eingestuft werden, ist für das Vorliegen von Zinsen iSd Bestimmung nicht maßgeblich.

1266ak

In sachlicher Hinsicht sind vom Abzugsverbot Lizenzgebühren iSd in § 99a Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988 enthaltenen Begriffsdefinition erfasst. Dieser Lizenzgebührenbegriff orientiert sich an Art. 12 OECD-MA (siehe hierzu EStR 2000 Rz 7984), ist allerdings weiter als Art. 12 OECD-MA gefasst und erfasst zusätzlich auch Vergütungen für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Software (zu Standardsoftware siehe allerdings EStR 2000 Rz 8000). Außerdem erfasst der gegenständliche Lizenzgebührenbegriff im Unterschied zu Art. 12 OECD-MA auch Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen. Daher sind auch Zahlungen iZm Leasinggeschäften von der Bestimmung erfasst. Ob die Einkünfte nach ausländischem Steuerrecht beim Empfänger ebenfalls als Lizenzgebühren eingestuft werden, ist für das Vorliegen von Lizenzgebühren iSd Bestimmung nicht maßgeblich.

21.1.10.2.2 Körperschaft des privaten Rechts als Empfänger der Zinsen oder Lizenzgebühren

1266al

Zunächst ist für Zwecke der Anwendung des Abzugsverbotes gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 zu prüfen, wer Empfänger der Zinsen und Lizenzgebühren ist.

Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 beruht auf dem Gedanken, dass beim Zahler dem Grunde nach als Betriebsausgabe zu qualifizierende Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren nur dann steuerlich abzugsfähig sein sollen, wenn auch beim Empfänger die korrespondierenden Einnahmen aus den Zinsen oder Lizenzgebühren eine steuerliche Erfassung erfahren, die über das in lit. c geforderte Mindestbesteuerungsniveau hinausgeht.

1266am

IdR wird Empfänger iSd Bestimmung derjenige sein, mit dem der leistende Körperschaftsteuerpflichtige in eine rechtliche Beziehung tritt, somit der Vertragspartner, der einerseits die Kapital- oder Nutzungsüberlassung an diesen erbringt und anderseits die Gegenleistung dafür in Form von Zins- oder Lizenzzahlungen empfangen hat. Als Empfänger der Zins- oder Lizenzgebühren kommen allerdings dem Grunde nach nur Steuersubjekte

(somit Einkommen- oder Körperschaftsteuersubjekte) in Frage, da lediglich diesen Personen nach österreichischem Steuerrecht Einkünfte zugerechnet werden können.

Empfänger iSd § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 ist somit derjenige, dem nach den österreichischen Grundsätzen der Einkünftezurechnung die Einkünfte aus jenen Zins- oder Lizenzgebühren zuzurechnen sind, die korrespondierend beim leistenden Körperschaftsteuersubjekt im Inland aufwandswirksam erfasst werden.

1266an

Personengesellschaften (oder andere Gebilde wie zB Investmentfonds), denen nach österreichischen steuerlichen Grundsätzen keine Steuerrechtssubjektivität zukommt, können daher nicht Empfänger der Zinsen oder Lizenzgebühren gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 sein. Werden Zinsen oder Lizenzgebühren an Personengesellschaften gezahlt, sind als Empfänger entsprechend den österreichischen Grundsätzen der Einkünftezurechnung die Gesellschafter der Personengesellschaft anzusehen (siehe zu Personengesellschaften auch Rz 1266av und Rz 1266bd).

1266ao

Für die Frage, wer Empfänger iSd § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 ist, sind ausschließlich die österreichischen Grundsätze der Einkünftezurechnung maßgeblich. Die Einkünftezurechnung setzt voraus, dass dieser aus der Tätigkeit der Kapital- oder Nutzungsüberlassung die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen bzw. die Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (siehe EStR 2000 Rz 104). Dabei kommt dem Vorhandensein von den hierfür erforderlichen Mitteln (zB Betriebsgebäude, Betriebs-, Personal- und Kapitalausstattung) sowie den entsprechenden Entscheidungsspielräumen Indizwirkung zu.

1266ap

Eine allenfalls abweichende ausländische Regelung der Zurechnung von Einkünften ist nicht zu beachten. Zur Berücksichtigung von abweichenden Zurechnungsregeln im Ausland im Zusammenhang mit den Kriterien der Niedrigbesteuerung gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988 siehe Rz 1266bc und 1266bd.

1266aq

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 vorletzter Satz KStG 1988 muss der Empfänger auch Nutzungsberechtigter der Zinsen oder Lizenzgebühren sein. Ist der Empfänger nicht Nutzungsberechtigter, ist auf den Nutzungsberechtigten abzustellen. Die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 enthält keine eigene Begriffsdefinition des Nutzungsberechtigten, orientiert sich jedoch neben den allgemeinen Grundsätzen der steuerlichen Einkünftezurechnung inhaltlich an der in § 99a Abs. 3 EStG 1988 enthaltenen Definition.

Gemäß § 99a Abs. 3 EStG 1988 gilt eine Person nur dann als Nutzungsberechtigter, wenn sie die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person, erhält, und wenn die Forderung, das Recht oder der Gebrauch von Informationen, die Grundlage für Zahlungen von Zinsen oder Lizenzgebühren sind, mit der empfangenden Person in einem konkreten Zusammenhang stehen.

1266ar

Durch das Abstellen auf den Nutzungsberechtigten soll insbesondere die Umgehung des Abzugsverbotes durch Zwischenschaltung nicht konzernzugehöriger Empfänger (wie etwa konzernfremden Banken oder natürlichen Personen) verhindert werden. Damit sind insbesondere auch „back-to-back"-Finanzierungen von der Regelung erfasst. Eine „back-to-back"-Finanzierung liegt im Falle einer Kreditgewährung durch konzernfremde Dritte vor, die von konzernzugehörigen Körperschaften oder von (mittelbaren) Gesellschaftern des Kreditnehmers Einlagen erhalten und diese Einlagen an den Kreditnehmer weiterleiten, jedoch aufgrund von Rückgriffsmöglichkeiten (zB Bürgschaft, dingliche Sicherheit) gegen die konzernzugehörige Körperschaft oder die Anteilsinhaber nicht das Kreditausfallsrisiko zu tragen haben.

1266as

Eingeschränkte Dispositionsmöglichkeiten über die Erzielung der Zins- und Lizenzeinkünfte können gegen eine Nutzungsberechtigung des Empfängers der Zinsen oder Lizenzgebühren sprechen. Dies gilt insbesondere dann, wenn noch eines der folgenden Indizien hinzutritt:

- Vertragliche Verpflichtung zur Weiterleitung von Zinsen oder Lizenzgebühren
- Fehlen von eigenen Arbeitnehmern und Betriebsräumlichkeiten oder von entsprechend qualifiziertem Personal (etwa zur Pflege einer überlassenen Marke)
- (Nahezu) gänzliche Fremdfinanzierung eines konzernintern vergebenen Darlehens
- Fehlendes Kreditausfallsrisiko (bei fremden Dritten)
- Bloße Sublizenzierung einer Lizenz.

Im Rahmen der Beurteilung der Nutzungsberechtigung ist stets auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.

Beispiel 1:

Die inländische A GmbH finanziert sich seit Jahren von der konzernzugehörigen FinCo Ltd., die als konzernweite Finanzierungsgesellschaft fungiert, jedoch mit ihren Einkünften lediglich einem 5-prozentigen Steuersatz in ihrem Ansässigkeitsstaat unterliegt. Aufwendungen für Zinsen der A GmbH an die FinCo Ltd. unterliegen daher dem Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988, da die FinCo Ltd. eine

konzernzugehörige, niedrig besteuerte, einer jur. Person des privaten Rechts vergleichbare ausländische Körperschaft ist.

Zur Vermeidung des Abzugsverbotes wird das Darlehen nunmehr an die Conduit B.V. weitergereicht, bei der die Kriterien einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung jedoch gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988 nicht vorliegen. Die Conduit B.V. kann über die Konditionen des Darlehens an die A GmbH nur sehr eingeschränkt disponieren. Sie refinanziert sich ihrerseits durch ein bei der FinCo Ltd. aufgenommenes Darlehen, ist zur Weiterleitung der Zinseinnahmen an die FinCo Ltd. verpflichtet und erhält lediglich eine geringfügige Vergütung für anfallende Verwaltungskosten. Die Conduit B.V. ist ansonsten funktions- und substanzlos (keine eigenen Arbeitnehmer und Betriebsräumlichkeiten). Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist nicht die Conduit B.V., sondern die FinCo Ltd. Nutzungsberechtigter der Zinsen. Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 kommt daher trotz Zwischenschaltung der Conduit B.V. weiterhin zur Anwendung.

Beispiel 2:

Die inländische B GmbH nutzt seit Jahren eine Marke der konzernzugehörigen IP Ltd., die mit ihren Einkünften einem besonderen Steuerregime (IP Box-Regime) unterliegt, sodass ihre effektive Steuerbelastung lediglich 5% beträgt. Mit dem Ansässigkeitsstaat der IP Ltd. besteht ein DBA, das für Lizenzgebühren kein Quellenbesteuerungsrecht vorsieht. Die Aufwendungen für die Lizenzgebühren der B GmbH an die IP Ltd. unterliegen daher dem Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988, da die IP Ltd. eine konzernzugehörige, niedrig besteuerte, einer jur. Person des privaten Rechts vergleichbare ausländische Körperschaft ist.

Zur Vermeidung des Abzugsverbotes vergibt die IP Ltd. nunmehr die Rechte zur Nutzung der Marke an die betriebsführende NL B.V. weiter, bei der die Kriterien einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung jedoch gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988 nicht vorliegen. Die NL B.V. vergibt wiederum ihrerseits eine Sublizenz an die B GmbH. Mit dem Ansässigkeitsstaat der NL B.V. besteht ebenfalls ein DBA, das für Lizenzgebühren kein Quellenbesteuerungsrecht vorsieht. Die NL B.V. erhält lediglich eine geringfügige Vergütung für anfallende Verwaltungskosten, verfügt jedoch über keine entsprechend geschulten Mitarbeiter und Know-how, um die Marktposition der Marke entsprechend zu betreuen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist hinsichtlich der Lizenzen nicht die NL B.V. Nutzungsberechtigter, obwohl die NL B.V. betriebsführend ist. Nutzungsberechtigter der Lizenzen ist daher weiterhin die IP Ltd. Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 kommt daher trotz Zwischenschaltung der NL B.V. weiterhin zur Anwendung.

1266at

Zu beachten ist, dass das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 dann zur Anwendung kommt, wenn der nutzungsberechtigte Empfänger der Zinsen oder Lizenzgebühren eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 oder eine vergleichbare ausländische Körperschaft ist. Somit sind nur empfangende juristische Personen des privaten Rechts, die als solche Körperschaftsteuersubjekte sind, von der Bestimmung erfasst. Dies sind sämtliche von § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 typusmäßig erfasste Gesellschaftsformen (insbesondere Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Stiftungen und Vereine; siehe dazu näher Rz 7 bis 34). Das Abzugsverbot kann daher auch auf Zins- oder

Lizenzzahlungen an inländische Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 Anwendung finden, die lediglich gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig sind.

Bei ausländischen empfangenden Gesellschaften ist anhand eines Typenvergleiches zu beurteilen, ob eine Vergleichbarkeit mit einer inländischen juristischen Person des privaten Rechts gegeben ist (zum Typenvergleich siehe Rz 133 f).

1266au

Das Abzugsverbot findet daher insbesondere bei Zinsen oder Lizenzgebühren, die an Körperschaften des öffentlichen Rechts geleistet werden, keine Anwendung. Dies gilt unabhängig davon, ob die Zins- oder Lizenzeinkünfte von der Körperschaft des öffentlichen Rechts inner- oder außerhalb eines Betriebes gewerblicher Art erzielt werden.

Handelt es sich beim nutzungsberechtigten Empfänger der Zins- oder Lizenzzahlungen um eine natürliche Person, kommt das Abzugsverbot ebenfalls nicht zur Anwendung.

1266av

Da Personengesellschaften nicht als Empfänger iSd § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 angesehen werden können (siehe dazu bereits Rz 1266an; zu Qualifikationskonflikten siehe Rz 1266bd), kommt bei Zahlungen an Personengesellschaften das Abzugsverbot insoweit zur Anwendung, als die Gesellschafter der Personengesellschaft Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 oder diesen vergleichbare ausländische Körperschaften sind.

> *Beispiel:*
>
> *Die inländische C GmbH zahlt Zinsen an eine ausländische Personengesellschaft, an der zu 70% die – einer inländischen juristischen Person vergleichbare – konzernzugehörige ausländische Körperschaft X Ltd. sowie zu 30% eine natürliche Person beteiligt ist. Da die Personengesellschaft nach österreichischen steuerlichen Grundsätzen nicht Steuersubjekt ist, sind als Empfänger der Zinsen die X Ltd. sowie die natürliche Person anzusehen. 70% der Zinsen sind demnach der X Ltd. zuzurechnen, 30% der Zinsen der natürlichen Person. Das Abzugsverbot kann daher im Ausmaß von 70% der Zinsaufwendungen zur Anwendung kommen, sofern die X Ltd niedrigbesteuert gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988 ist.*

21.1.10.2.3 Konzernzugehörigkeit der empfangenden Körperschaft

1266aw

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. b KStG 1988 kommt das Abzugsverbot zur Anwendung, wenn die empfangende und nutzungsberechtigte Körperschaft unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig ist oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters steht. Das Abzugsverbot für Zins- und Lizenzaufwendungen ist dem Ausschluss der Firmenwertabschreibung bei Erwerben im Konzern gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 nachgebildet (siehe dazu Rz 1124). Der Konzernbegriff in § 12 Abs. 1 Z 10 lit. b KStG 1988 ist folglich im Sinne des § 15 AktG zu verstehen (siehe Rz 1125). Entscheidend ist

daher, ob eine Zusammenfassung rechtlich selbstständiger Unternehmen unter einheitlicher Leitung und zu wirtschaftlichen Zwecken vorliegt bzw. inwieweit ein rechtlich selbständiges Unternehmen unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens steht. Zum Vorliegen eines unmittelbar oder mittelbar ausgeübten beherrschenden Einflusses siehe Rz 1126.

21.1.10.2.4 Nicht- oder Niedrigbesteuerung der Zinsen-/Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft

21.1.10.2.4.1 Allgemeines

1266ax

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988 kommt das Abzugsverbot für Zinsen oder Lizenzgebühren dann zur Anwendung, wenn die Zinsen bei der empfangenden, nutzungsberechtigten und konzernzugehörigen Körperschaft nach einem der drei Teilstriche dieser Bestimmung nicht oder niedrig besteuert werden.

21.1.10.2.4.2 Persönliche oder sachliche Befreiung

1266ay

Nach § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c erster Teilstrich KStG 1988 liegt eine das Abzugsverbot auslösende Nichtbesteuerung vor, wenn die Zinsen bei der empfangenden Körperschaft aufgrund

- einer persönlichen oder
- sachlichen Befreiung

keiner Besteuerung unterliegen.

1266az

Eine persönliche Befreiung der empfangenden Körperschaft liegt dann vor, wenn diese als Person gänzlich keiner Besteuerung unterliegt. Eine persönliche Befreiung kann sich bei inländischen Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 etwa aus § 5 KStG 1988 oder aus sondergesetzlichen Vorschriften außerhalb des KStG 1988 ergeben. Bei ausländischen Körperschaften kann sich eine Befreiung von der Steuerpflicht zB aufgrund vergleichbarer ausländischer Rechtsvorschriften oder verwaltungsrechtlicher Akte ergeben.

Eine umfassende persönliche Befreiung der empfangenden Körperschaft von der Steuerpflicht ist hingegen nicht erforderlich. Daher kommt die Bestimmung auch dann zur Anwendung, wenn eine Körperschaft lediglich mit bestimmten Einkünften, darunter auch die Zins- oder Lizenzeinkünfte, persönlich teilsteuerbefreit ist (zB inländische Körperschaften gemäß § 5 Z 5 bis 7, 10, 11 und 13 KStG 1988) und etwa beschränkt steuerpflichtig bleibt

(zB persönlich befreite Körperschaften nach § 5 KStG 1988 gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 iVm § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988).

1266ba

Eine sachliche Befreiung der empfangenden Körperschaft liegt dann vor, wenn nicht die empfangende Körperschaft persönlich von der Steuerpflicht befreit ist, sondern lediglich bestimmte Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen werden. Fallen die Zinsen oder Lizenzgebühren unter diese sachlich befreiten Einkunftsarten, kommt die Bestimmung zur Anwendung. Dies kann bei Zahlungen an eine ausländische empfangende Körperschaft auch dann der Fall sein, wenn etwa die nach österreichischem Recht als Zinsen zu qualifizierenden Einkünfte im Ausland aufgrund der Einstufung als Dividende nach ausländischem Steuerrecht sachlich steuerbefreit sind. Eine sachliche Befreiung im Sinne dieser Bestimmung kann sich auch aufgrund eines DBA ergeben. Der Grund für die Gewährung einer sachlichen Befreiung ist somit für die Anwendung der Bestimmung nicht von Relevanz.

1266bb

Ob eine persönliche oder sachliche Steuerbefreiung der empfangenden Körperschaft zu keiner Besteuerung der Zinsen oder Lizenzgebühren iSd § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c TS 1 KStG 1988 führt, ist in einer grenzüberschreitenden Gesamtbetrachtung der Besteuerungssituation der empfangenden Körperschaft zu beurteilen. Liegt eine persönliche oder sachliche Steuerbefreiung der empfangenden Körperschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat vor, kommt das Abzugsverbot des TS 1 daher nur dann zur Anwendung, wenn die empfangende Körperschaft auch in keinem anderen besteuerungsberechtigten Staat mit den Zinsen und Lizenzgebühren zur Gänze keiner Besteuerung unterliegt.

Beispiel:

Eine inländische Körperschaft unterhält im Ausland eine Betriebsstätte, welcher die konzernintern an diese geleisteten Zinsen oder Lizenzgebühren zuzurechnen sind. Österreich hat im DBA mit dem Betriebsstättenstaat die Befreiungsmethode vereinbart und hat daher die der Betriebsstätte zuzurechnenden Zinsen- oder Lizenzeinkünfte von der Steuer freizustellen. Das Abzugsverbot nach TS 1 kommt nur dann zur Anwendung, wenn die Zinsen- oder Lizenzgebühren auch im Betriebsstättenstaat aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung unterliegen. Eine Anwendung des Abzugsverbotes kann sich jedoch nach Maßgabe von TS 2 oder TS 3 ergeben, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren im Betriebsstättenstaat niedrig iSd TS 2 oder TS 3 (siehe dazu Rz 1266bl Beispiel 3) besteuert werden sollten.

1266bc

Werden Zinsen oder Lizenzgebühren nicht auf Ebene der empfangenden Körperschaft, sondern – etwa aufgrund einer Gruppenbesteuerungsregelung – bei einer anderen Körperschaft besteuert, kommt TS 1 nicht zur Anwendung, denn eine Zurechnung der Einkünfte zu einem anderen Steuersubjekt als dem Empfänger der Zinsen oder

Lizenzgebühren stellt für sich betrachtet keine Nichtbesteuerung iSd Bestimmung dar. Es ist allerdings zu prüfen, ob unter Berücksichtigung der Steuerbelastung auf Ebene jenes Steuersubjektes, bei dem die Zins- oder Lizenzeinkünfte besteuert werden, eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung der Zinsen oder Lizenzgebühren iSd § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988 auf Ebene der empfangenden Körperschaft vorliegt.

Beispiel:

Die inländische D GmbH leistet Zinsen an ihre ausländische Schwestergesellschaft FinCo Ltd. Die FinCo Ltd. ist Gruppenmitglied einer ausländischen Unternehmensgruppe, an deren Spitze die A Ltd. steht, die sowohl eine 100-prozentige Muttergesellschaft der D GmbH als auch der FinCo Ltd. ist. Die Anwendungsvoraussetzungen des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. a und lit. b KStG 1988 sind erfüllt, da es sich bei der empfangenden und nutzungsberechtigten FinCo Ltd. um eine konzernzugehörige Körperschaft handelt. Da die Zinsen jedoch nicht bei der FinCo Ltd. erfasst werden, ist das Vorliegen einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung iSd § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988 unter Berücksichtigung der Steuerbelastung auf Ebene der A Ltd. zu prüfen.

1266bd

Werden Zinsen oder Lizenzgebühren an in- oder ausländische Personengesellschaften gezahlt, so sind die Empfänger der Zinsen oder Lizenzgebühren gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 die Gesellschafter der Personengesellschaft (siehe dazu bereits Rz 1266an und 1266av). Dies gilt unabhängig von einer allfälligen abweichenden Zurechnung der Einkünfte zur Personengesellschaft nach ausländischem Steuerrecht.

Insoweit es sich bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft um konzernzugehörige Körperschaften gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. a und lit. b KStG 1988 handelt, kann daher das Abzugsverbot auf die Zins- oder Lizenzaufwendungen dem Grunde nach zur Anwendung kommen. Sollten die Gesellschafter aufgrund der Zurechnung der Einkünfte zur Personengesellschaft nach ausländischem Steuerrecht mit diesen Zins- oder Lizenzeinkünften nicht besteuert werden, stellt dies für sich betrachtet keine Nichtbesteuerung der empfangenden Körperschaft/en iSd Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c TS 1 KStG 1988 dar. Es ist allerdings zu prüfen, ob unter Berücksichtigung der Steuerbelastung auf Ebene der Personengesellschaft und einer allfälligen Ausschüttungsbesteuerung eine Nicht- oder Niedrigbesteuerung der Zinsen oder Lizenzgebühren iSd § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988 auf Ebene der empfangenden Körperschaft/en vorliegt.

Beispiel:

Die inländische E GmbH zahlt Zinsen an eine ausländische Personengesellschaft, deren Gesellschafter die konzernzugehörigen Körperschaften A Ltd. und B Ltd. sind. Nach ausländischem Steuerrecht wird die Personengesellschaft als Körperschaftsteuersubjekt angesehen und unterliegt mit den Zinseinkünften der ausländischen Körperschaftsteuer. Die Anwendungsvoraussetzungen des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. a und

lit. b KStG 1988 sind erfüllt, da es sich bei den empfangenden und nutzungsberechtigten Körperschaften A Ltd. und B Ltd. um konzernzugehörige Körperschaften handelt. Da die Zinsen jedoch nach ausländischem Steuerrecht nicht bei diesen beiden Körperschaften erfasst werden, ist das Vorliegen einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung iSd § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988 unter Berücksichtigung der Steuerbelastung der Personengesellschaft sowie einer allfälligen Steuerbelastung auf die „Ausschüttung" an die Empfänger zu prüfen.

21.1.10.2.4.3 Steuersatz von weniger als 10%

1266be

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c zweiter Teilstrich KStG 1988 liegt eine das Abzugsverbot der Zinsen oder Lizenzgebühren auslösende Niedrigbesteuerung dann vor, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft einem Steuersatz von weniger als 10% unterliegen. Für die Anwendung des Teilstriches 2 ist der Nominalsteuersatz maßgebend, dem die empfangende Körperschaft mit den Einkünften aus den aus österreichischen Quellen stammenden Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegt. Der auf andere Einkünfte entfallende nominelle Steuersatz ist daher nicht von Bedeutung.

1266bf

Abzustellen ist auf den nominellen Steuersatz, der auf eine der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbare ausländische Steuer (idR ausländische Körperschaftsteuer bzw. „Gewinnsteuer") zur Anwendung kommt. Neben bundesstaatlichen Körperschaftsteuern sind dabei auch vergleichbare Körperschaftsteuern nachgelagerter Gebietskörperschaften additiv zu berücksichtigen, sofern diese als Prozentsatz von derselben Bemessungsgrundlage wie die Körperschaftsteuer berechnet werden (zB die in der Schweiz auf Kantons- und Gemeindeebene erhobene Körperschaftsteuer). Überdies sind als Teil des anzuwendenden Steuersatzes auch Zuschläge sowie Ergänzungsabgaben zur Körperschaftsteuer anzusehen.

1266bg

Für die Anwendung des TS 2 ist die effektive Steuerbelastung nicht relevant. Allerdings ist die effektive Steuerbelastung nach TS 3 zu prüfen, sofern auf die Zinsen oder Lizenzgebühren zwar ein Steuersatz von zumindest 10% angewendet wird, jedoch dafür eine Steuerermäßigung gewährt wird (siehe dazu Rz 1266bj ff).

1266bh

Beträgt der Steuersatz der empfangenden Körperschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat zwar weniger als 10%, jedoch in einem anderen Staat, der diese Zins- oder Lizenzeinkünfte als Quellen-/Betriebsstättenstaat ebenfalls besteuern kann, zumindest 10%, kommt das Abzugsverbot nicht zur Anwendung. Es kann im Rahmen dieser Gesamtbetrachtung jedoch lediglich jener Steuersatz im Quellenstaat Berücksichtigung finden, der in diesem Staat nach

Reduktion oder Refundierung der Quellensteuer (zB aufgrund eines DBA) final zur Anwendung kommt.

Beispiel 1:

Die österreichische F GmbH zahlt Lizenzgebühren an ihre konzernzugehörige Schwestergesellschaft G Inc., die im Staat A ansässig ist. Der nominelle Körperschaftsteuersatz in Staat A beträgt 8%. Die G Inc. unterliegt mit diesen Lizenzgebühren der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 iVm § 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 iVm § 99 Abs. 1 Z 3 EStG 1988. Die in Österreich im Abzugswege einbehaltene Quellensteuer beträgt 20%. Mit Staat A besteht ein DBA, das für Lizenzgebühren einen Quellensteuersatz von 5% vorsieht. Die G Inc. unterliegt daher in Österreich lediglich einem Quellensteuersatz von 5%. Der anzuwendende Steuersatz beträgt somit lediglich 8%. Das Abzugsverbot gemäß TS 2 kommt zur Anwendung.

Beispiel 2:

Die österreichische H GmbH zahlt Zinsen an ihre Schwestergesellschaft I Inc., die im Staat B ansässig ist. Der nominelle Körperschaftsteuersatz im Staat B beträgt 15%. Die empfangende Schwestergesellschaft I Inc. unterhält im Staat C eine Betriebsstätte, welcher die konzernintern an diese geleisteten Zinsen zuzurechnen sind. Der Körperschaftsteuersatz im Staat C beträgt 5%. Die Zinsen unterliegen in Österreich nicht der beschränkten Steuerpflicht und können auch aufgrund der im DBA zwischen Staat B und Staat C vereinbarten Befreiungsmethode für Betriebsstättengewinne ausschließlich in Staat C besteuert werden. Der anzuwendende Steuersatz beträgt somit lediglich 5%. Das Abzugsverbot gemäß TS 2 kommt zur Anwendung.

21.1.10.2.4.4 Tatsächliche Steuerbelastung von weniger als 10% aufgrund einer Steuermäßigung

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 – 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 oder für deren Bemessung ausschließlich Aufwendungen herangezogen werden, die in keinem Zusammenhang mit den Zinsen oder Lizenzgebühren stehen (zB Forschungsaufwendungen).

1266bk

Keine Steuermäßigung iSd Bestimmung liegt hingegen vor, wenn die empfangende Körperschaft etwa eigene Verluste, Verlustvor- oder -rückträge oder aufgrund eines Gruppenbesteuerungsregimes Verluste anderer Körperschaften mit den Zins- oder Lizenzeinkünften verrechnen kann, sofern diese Verluste oder Verlustvorträge nicht auf eine Steuerermäßigung iSd Bestimmung zurückzuführen sind.

1266bl

Liegen dem Grunde nach Steuerermäßigungen iSd TS 3 vor, hat eine Ermittlung der effektiven Steuerbelastung der Zins- oder Lizenzeinkünfte zu erfolgen. Zur Ermittlung der auf den Zins- oder Lizenzeinkünften lastenden effektiven Steuerbelastung ist grundsätzlich die nach ausländischem Recht ermittelte Bemessungsgrundlage der empfangenden Körperschaft um schädliche Steuerermäßigungen zu bereinigen, dh. insbesondere um nach ausländischem Recht abzugsfähige fiktive Betriebsausgaben sowie um teilweise befreite Einkünfte zu erhöhen. Die adaptierte Bemessungsgrundlage ist in weiterer Folge in Relation zu den darauf lastenden tatsächlich entrichteten Ertragsteuern (siehe zu den dabei berücksichtigbaren Steuern Rz 1266bf) zu setzen. Eine Ermittlung der Zins- oder Lizenzeinkünfte einer ausländischen empfangenden Körperschaft nach den Vorschriften des EStG 1988 und KStG 1988 hat jedoch nicht zu erfolgen.

Es bestehen keine Bedenken, anhand der allgemeinen auf den Empfänger anzuwendenden Besteuerungsregelungen eine Überleitung des nominellen Steuersatzes in einen effektiven Steuersatz vorzunehmen:

1. Steht eine Steuerermäßigung nach ausländischem Steuerrecht in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einnahmen aus Zinsen oder Lizenzen, kann aus dem nominellen Steuersatz der effektive Steuersatz bezogen auf die – durch Steuerermäßigungen jedoch nicht gekürzte – Bruttogröße der Zins- oder Lizenzeinnahmen abgeleitet werden:

Beispiel 1:

Die österreichische J GmbH zahlt Lizenzgebühren an ihre konzernzugehörige Schwestergesellschaft K Inc., die im Staat C ansässig ist. Der nominelle Steuersatz im Staat C beträgt 30%. Für Lizenzgebühren sieht die ausländische Steuerrechtsordnung vor, dass 80% der Lizenzeinnahmen als fiktive Betriebsausgabe abgezogen werden können.

Da somit lediglich 1/5 der Lizenzeinnahmen der K Inc. einem Steuersatz von 30% unterliegen, beträgt der effektive Steuersatz bezogen auf die ungekürzten Lizenzeinnahmen 6% (= 30%/5). Das Abzugsverbot kommt aufgrund von § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c TS 3 KStG 1988 zur Anwendung.

Beispiel 2:

Die österreichische L GmbH zahlt Zinsen an ihre inländische konzernzugehörige Schwestergesellschaft M GmbH. Die empfangende Schwestergesellschaft unterhält im Staat D eine Betriebsstätte, welcher die konzernintern an diese geleisteten Zinsen zuzurechnen sind. Österreich hat im DBA mit dem Betriebsstättenstaat die Befreiungsmethode vereinbart und hat daher die der Betriebsstätte zuzurechnenden Zinseinkünfte von der Steuer freizustellen.

Der nominelle Steuersatz im Betriebsstättenstaat D beträgt 20%, allerdings können 10/11 der Zinseinnahmen als fiktive Refinanzierungszinsen abgezogen werden. Da somit lediglich 1/11 der Zinseinnahmen einem Steuersatz von 20% unterliegen, beträgt der effektive Steuersatz bezogen auf die ungekürzten Zinseinnahmen 1,82%. Das Abzugsverbot kommt aufgrund von lit. c TS 3 zur Anwendung.

2. Steht eine Steuerermäßigung in unmittelbarem Zusammenhang mit den Einkünften aus Zinsen oder Lizenzen, kann aus dem nominellen Steuersatz der effektive Steuersatz bezogen auf die nach ausländischem Recht ermittelte – durch Steuerermäßigungen jedoch nicht verminderte – Nettogröße der Zins- oder Lizenzeinkünfte abgeleitet werden:

Beispiel 3:

Die österreichische N GmbH zahlt Lizenzgebühren an ihre konzernzugehörige Schwestergesellschaft X Inc., die im Staat E ansässig ist. Der nominelle Steuersatz im Staat E beträgt 15%. Für Lizenzgebühren sieht die ausländische Steuerrechtsordnung ein Patent Box-Regime vor, demzufolge eine Steuerbefreiung von 50% der Lizenzeinkünfte erfolgt. Da somit lediglich die Hälfte der Lizenzeinkünfte einem Steuersatz von 15% unterliegen, beträgt der effektive Steuersatz bezogen auf die – um die Steuerermäßigung jedoch nicht verminderten – Lizenzeinkünfte 7,5% (=15%/2). Das Abzugsverbot kommt aufgrund von lit. c TS 3 zur Anwendung.

Es steht dem Steuerpflichtigen jedoch der Nachweis offen, dass der Empfänger mit den Zinsen oder Lizenzgebühren einer effektiven tatsächlichen Steuerbelastung von zumindest 10% unterliegt und demnach die Anwendungsvoraussetzungen des Abzugsverbotes nicht vorliegen. Diesfalls wird vom Steuerpflichtigen allerdings im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten ein Nachweis der nach ausländischem Recht auf den Empfänger konkret anzuwendenden Besteuerungsregeln, die Vorlage der Steuererklärungen und Steuerbescheide des Empfängers und eine Berechnung der tatsächlichen Steuerbelastung abzuverlangen sein.

Zur Ermittlung der tatsächlichen Steuerbelastung ist dabei die nach ausländischem Recht ermittelte Bemessungsgrundlage für die Zins- oder Lizenzeinkünfte zunächst um Steuermäßigungen zu bereinigen sowie um nachgewiesene – im Ausland nicht berücksichtigte – tatsächliche Betriebsausgaben zu kürzen und in weiterer Folge in Relation zu der tatsächlichen Ertragsteuerbelastung zu setzen:

Beispiel:

Die österreichische O GmbH zahlt Lizenzgebühren an ihre konzernzugehörige Schwestergesellschaft P Inc., die im Staat Z ansässig ist. Der nominelle Steuersatz im Staat Z beträgt 30%. Für Lizenzgebühren sieht die ausländische Steuerrechtsordnung ein Patent Box-Regime vor, demzufolge eine pauschaler Betriebsausgabenabzug von 70% der Lizenzeinnahmen erfolgt. Tatsächliche Betriebsausgaben innerhalb der Patent Box - wie insbesondere den Einnahmen direkt zuordenbare Aufwendungen sowie Abschreibungen auf Patente, Marken usw. - dürfen allerdings nicht zusätzlich zum Pauschale als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Aus dem nominellen Steuersatz in Staat Z lässt sich eine effektive Steuerbelastung der um Steuerermäßigungen ungekürzten Lizenzeinnahmen iHv 9% ableiten (=3/10 von 30%).

Weist die O GmbH jedoch anhand der tatsächlichen Betriebsausgaben der P Inc. nach, dass die effektive Steuerbelastung der P Inc. innerhalb der Patent Box zumindest 10% bezogen auf die bereinigten Lizenzeinkünfte (= um Steuerermäßigungen ungekürzte Lizenzeinnahmen abzüglich tatsächliche Betriebsausgaben) beträgt, kommt das Abzugsverbot nicht zur Anwendung.

Lizenzeinnahmen Patent Box:	*1.000.000*
Fiktive Betriebsausgabe Patent-Box:	*-700.000*
Bemessungsgrundlage Patent Box:	*300.000*
Steuersatz Staat Z:	*30%*
Tatsächliche Steuerbelastung Patent Box:	*90.000*
Effektive Steuerbelastung der Lizenzeinnahmen:	*9%*

Adaption Bemessungsgrundlage Patent Box:	
Lizenzeinnahmen Patent Box:	*1.000.000*
Abrechnung tatsächliche Betriebsausgaben:	*-500.000*
Bereinigte Bemessungsgrundlage:	*500.000*

Effektive Steuerbelastung bereinigte Lizenzeinkünfte: 18%

21.1.10.2.4.5 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 1988 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 Anteilsinhaberebene berücksichtigt, sind für die Tatbestände des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c erster bis dritter Teilstrich KStG 1988 zusätzliche Steuerbelastungen der Anteilsinhaber hingegen unmaßgeblich für die Ermittlung der Steuerbelastung bei der empfangenden Körperschaft.

21.1.10.2.4.6 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 neun 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 2019 Lizenzgebühren iHv 1.000.000 Euro 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 Anteilsinhaberebene 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 2028 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 Euro nachträglich für das Wirtschaftsjahr 2019 geltend machen kann.

1266bp

Eine Steuerrückerstattung innerhalb des neunjährigen 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.

21.1.10.3 Ausnahme vom Abzugsverbot

1266br

Vom Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 sind Zahlungen an jene – empfangenden und nutzungsberechtigten – Körperschaften ausgenommen,

- die aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a KStG 1988 oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung nachweislich keiner Niedrigbesteuerung im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988 unterliegen oder

- 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 erste Teilstrich regelt explizit das Verhältnis zwischen dem Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 und der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a KStG 1988. Zahlt eine in Österreich steuerpflichtige Körperschaft Zinsen und Lizenzgebühren an eine konzernzugehörige ausländische Körperschaft, die Empfängerin und Nutzungsberechtigte der Einkünfte ist, und unterliegt diese einer Niedrigbesteuerung im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 (zB weil der nominelle Steuersatz im Ausland weniger als 10% beträgt; siehe zu den unterschiedlichen Niedrigbesteuerungstatbeständen Rz 1266ax ff), ordnet § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 grundsätzlich die Nichtabzugsfähigkeit dieser Zahlungen an.

Ist etwa die – Zinsen oder Lizenzgebühren zahlende – österreichische Körperschaft gleichzeitig zu mehr als 50% an der empfangenden Körperschaft beteiligt, kann es darüber hinaus auch zu einer unmittelbaren Hinzurechnung der korrespondierenden Zins- oder Lizenzeinkünfte der beherrschten ausländischen Körperschaft an die zahlende und gleichzeitig beherrschende Körperschaft nach Maßgabe von § 10a KStG 1988 und damit zu einer (nochmaligen) Steuerpflicht der ohnedies im Inland nichtabzugsfähigen Zins- und Lizenzzahlungen kommen.

Im Sinne eines Vorrangs der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a KStG 1988 kommt das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 diesfalls nicht zur Anwendung, wenn die (zahlende) Körperschaft nachweisen kann, dass die Zinsen und Lizenzgebühren aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung entweder bei ihr selbst oder bei einem anderen inländischen unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter der empfangenden Körperschaft (zB der gemeinsamen Mutter- oder Großmuttergesellschaft) einer ausreichenden Besteuerung unterlagen, dh. die Niedrigbesteuerungsschwelle gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988 unter Berücksichtigung der Hinzurechnungsbesteuerung überschritten wird.

Diese Ausnahme vom Abzugsverbot gilt auch dann, wenn eine Hinzurechnungsbesteuerung im Ausland zu einer ausreichenden Besteuerung der Zins- oder Lizenzeinkünfte der empfangenden Körperschaft führt.

Gemäß § 26c Z 73 KStG 1988 ist diese Ausnahme vom Abzugsverbot erstmalig bei der Veranlagung 2019 anzuwenden.

21.1.10.4 Inkrafttreten

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.

21.1.11 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 1988. 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.

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

21.2.1 Allgemeines

1267

§ 12 Abs. 2 KStG 1988 entspricht nahezu wörtlich dem § 20 Abs. 2 EStG 1988. Als Anwendungsbereich verbleiben jene Fälle, in denen der Abzug nicht bereits durch den Begriff der Betriebsausgabe oder Werbungskosten oder nach § 11 Abs. 2 KStG 1988 bzw. nach § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 ausgeschlossen ist.

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.

Auf die Investitionsprämie gemäß Investitionsprämiengesetz, BGBl. I Nr. 88/2020, ist § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht anwendbar (§ 124b Z 365 EStG 1988; siehe dazu EStR 2000 Rz 3826a), sodass es zu keiner Aufwandskürzung kommt.

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). Bei der aus § 9 Abs. 1 KStG 1988 resultierenden rein steuerlichen Ergebniszurechnung innerhalb der Unternehmensgruppe handelt es sich um keine „steuerpflichtige Vermögensmehrung" der beteiligten Körperschaft. Unternehmensrechtliche Gewinnausschüttungen der Beteiligungsgesellschaft an die beteiligte Körperschaft sind auch innerhalb des Gruppenbesteuerungsregimes als Beteiligungserträge iSd § 10 KStG 1988 zu qualifizieren. Auch die Ergebnisabfuhr aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages stellt einen Beteiligungsertrag iSd § 10 KStG 1988 dar (vgl. VwGH 28.2.2018, Ro 2016/15/0009).

1269

Über diesen allgemeinen Grundsatz hinaus sieht § 12 Abs. 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 idF BBG 2011 (BGBl. I Nr. 111/2010) ein Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben vor, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen und Einkünften aus Derivaten im Sinne des § 27 EStG 1988 stehen. Das Abzugsverbot kommt jedoch nicht zur Anwendung, wenn Aufwendungen und Ausgaben in Zusammenhang mit den in § 27a Abs. 2 EStG 1988 genannten Einkünften (keine Anwendung des besonderen Steuersatzes) stehen. Die Bestimmung gilt nicht für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften.

1270

§ 12 Abs. 2 dritter Teilstrich KStG 1988 sieht schließlich ein Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben vor, soweit sie in unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988 stehen, die nicht § 30a Abs. 3 Z 1 bis 4 oder Abs. 4 des EStG 1988 unterliegen. In diesen Fällen kommt im Rahmen des EStG 1988 der besondere Steuersatz nicht zur Anwendung. Auch das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 soll dann nicht greifen, wenn die damit in unmittelbarem, wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Einkünfte im EStG 1988 nicht dem besonderen Steuersatz

unterliegen. Die Bestimmung gilt nicht für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften.

21.2.2 Anwendungsfälle allgemeiner Art

1271

Soweit dem Grunde nach für Körperschaften zutreffend, sind die in den EStR 2000 Rz 4856 bis Rz 4871 dargestellten Anwendungsfälle auch für § 12 Abs. 2 KStG 1988 zu beachten.

21.2.3 Anwendungsfälle spezieller Art im Bereich von Körperschaften

21.2.3.1 Finanzierungsaufwendungen für den Erwerb von Beteiligungen

21.2.3.1.1 Inländische Beteiligungen

1272

Bei Körperschaften ist das Abzugsverbot der Finanzierungsaufwendungen von Beteiligungen durch den objektiv gegebenen Zusammenhang mit der Steuerfreiheit der Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 begründet.

Ab der Veranlagung 2005 ist durch § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF StRefG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004 (zuletzt geändert durch BBG 2014, BGBl. I Nr. 40/2014) das Abzugsverbot von Zinsen im engen Sinn in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von zum Betriebsvermögen zählenden Kapitalbeteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988 durchbrochen, gilt aber für andere Fremdfinanzierungskosten (wie insbesondere Geldbeschaffungs- und Nebenkosten der Fremdfinanzierung) weiter. Ein Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungszinsen besteht für konzerninterne Beteiligungserwerbe nach § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 idF AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 (siehe Rz 1266ad ff; zuvor gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010).

Der VwGH hat den unmittelbaren wirtschaftlichen, nach objektiven Gesichtspunkten abzugrenzenden Zusammenhang zwischen den gemäß § 10 KStG 1966 steuerfreien Gewinnanteilen aus Schachtelbeteiligungen und den Zinsen stets bejaht und ihn auch für die Rechtslage des KStG 1988 bestätigt (VwGH 20.11.1996, 96/15/0188).

1273

Für die Anwendung des Abzugsverbotes ist nicht ausschlaggebend, ob in einem Veranlagungszeitraum tatsächlich steuerfreie Einnahmen anfallen. Der Veranlassungszusammenhang definiert sich nicht aus dem unmittelbaren zeitlichen, sondern aus dem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang (VwGH 16.2.1988, 87/14/0051).

1274

Die dem Erwerb der Beteiligung zugrunde liegende Absicht ist für die Frage des Schuldzinsenabzuges nicht von Bedeutung. Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen geht auch dann nicht verloren, wenn neben den Gewinnerwartungen auch andere Motive, wie beispielsweise der Aufbau von Geschäftsbeziehungen im Ausland für den Erwerb der Beteiligung maßgebend waren (VwGH 20.11.1996, 96/15/0188).

Für die Annahme eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Finanzierungsaufwendungen und steuerfreien Beteiligungserträgen genügt der Umstand, dass der Beteiligungserwerb sowie eine zeitgleiche Kreditaufnahme nach Entstehung und Zweckbestimmung miteinander verbunden sind. Diese Verknüpfung gilt für den Zeitraum des Bestandes der Finanzierungsverbindlichkeit und solange die Beteiligung vorhanden ist (siehe aber Rz 1266ah zum Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 idF AbgÄG 2014, das auch nach Beendigung der Verknüpfung mit der Beteiligung zur Anwendung kommt).

Unter das Abzugsverbot für Finanzierungsaufwendungen fallen die laufenden Zinsen sowie Geldbeschaffungs- und Nebenkosten der Fremdfinanzierung (siehe aber zur Abzugsfähigkeit nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 für die laufenden Zinsen Rz 1252 ff).

Soweit ein Abzugsverbot für Aufwendungen besteht, sind aber umgekehrt auch Erträge steuerneutral.

21.2.3.1.2 Ausländische Beteiligungen

1275

Fremdfinanzierungsaufwendungen für den Erwerb von internationalen Schachtelbeteiligungen sowie von ausländischen Beteiligungen, welche die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Z 5 oder 6 KStG 1988 erfüllen, fallen ebenso wie bei inländischen Beteiligungen unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 (hinsichtlich internationaler Schachtelbeteiligungen siehe VwGH 20.11.1996, 96/15/0188), soweit sie nicht nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 abzugsfähige Zinsen "im engeren Sinn" darstellen (siehe zum Umfang der abzugsfähigen Zinsen Rz 1254 bis 1255). Nur bei ausländischen Beteiligungen, die nicht von § 10 KStG 1988 erfasst sind oder bei Beteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 4, 5 und 7 KStG 1988, sind Fremdfinanzierungsaufwendungen abzugsfähig, da kein Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen vorliegt (siehe aber zum Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 für Zinsen in Zusammenhang mit einer Fremdfinanzierung, die dem Erwerb einer Beteiligung iSd § 10 KStG 1988 im Konzern gedient hat, Rz 1266ad ff).

1276

Kursverluste aus Fremdwährungskrediten, die für die Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung oder einer ausländischen Beteiligung, welche die Voraussetzungen des

§ 10 Abs. 1 Z 5 oder 6 KStG 1988 erfüllt, aufgenommen wurden, haben keinen unmittelbaren Bezug zu den steuerfreien Erträgen aus der Beteiligung, weswegen der Abzugsfähigkeit der Kursverluste § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht entgegensteht. Dies gilt nur dann nicht, wenn der Kursverlust aufgrund vertraglicher Regelungen von vornherein feststeht (VwGH 28.10.2009, 2008/15/0051).

Spiegelbildlich sind auch Kursgewinne aus solchen Fremdwährungskrediten steuerpflichtig.

1277

In der Vergangenheit gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 zugerechnete Aufwandszinsen im Zusammenhang mit dem Erwerb einer internationalen Schachtelbeteiligung oder einer ausländischen Beteiligung, welche die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Z 5 oder 6 KStG 1988 erfüllt, führen im Falle eines betrieblich veranlassten Zinsenverzichtes des Gläubigers zu einer steuerbaren Vermögensvermehrung. Auf Grund des seinerzeitigen Abzugsverbotes wird jedoch eine außerbilanzmäßige Korrektur möglich sein.

21.2.3.2 Zuordenbarkeit der Finanzierungsaufwendungen

1278

Es bedarf einer kausalen Sachverhaltsfeststellung, dass der Beteiligungserwerb und eine zeitnah gelagerte Kreditaufnahme nach Entstehung und Zweckbestimmung miteinander verbunden sind. Der Veranlassungszusammenhang bestimmt sich nach der tatsächlichen Darlehensverwendung, die auf den Erwerb einer Beteiligung oder anderer Wirtschaftsgüter gerichtet ist, deren laufende Erträge auf Grund einer steuerlichen Vorschrift steuerfrei sind.

Ein abgrenzbarer Finanzierungs-Verwendungszusammenhang liegt zumeist erkennbar bei geförderten Investitionen im Auslandsbereich vor. Dies in jenen Fällen, wo derartige Investitionen, wie der Erwerb von ausländischen Beteiligungen, die Errichtung von Niederlassungen, Servicestationen, Beratungstätigkeiten, usw. im Ausland durch Förderungsprogramme (zB der Österreichischen Kontrollbank gesichert mit einer Bundeshaftung G4, usw.) gestützt werden.

1279

Bei einer operativen Gesellschaft ist es ausgeschlossen, ohne nähere Prüfung Aufwandszinsen im Wege einer Verhältnisrechnung pauschal anteilig auf Kredite zur Finanzierung von steuerfreien Einkünften zu beziehen (so VwGH 20.10.1999, 94/13/0027 betreffend ein Kreditinstitut, bei dem die Abgabenbehörde ohne nähere Prüfung die Aufwandszinsen zu einem Teil als auf Kredite zur Refinanzierung von Vermögenswerten, die nach einem DBA zu steuerfreien Zinserträgen führten, bezog). Vgl. auch EStR 2000 Rz 1428.

21.2.3.3 Schuldzinsenabzug bei Beteiligungsveräußerung

1280

Der Erwerb einer Beteiligung bedeutet wirtschaftlich die Anschaffung einer Erwerbsquelle, deren Ertrag sich entweder in laufenden Gewinnausschüttungen oder in entsprechenden Veräußerungserfolgen oder in beiden niederschlagen kann.

Erst im Zeitpunkt der Veräußerung steht definitiv fest, ob neben den laufenden Beteiligungserträgen ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn aus der Wertsteigerung der Beteiligung erzielt wird. Eine vollständige Außerachtlassung eindeutig für den Beteiligungserwerb aufgewendeter Schuldzinsen in jedem Fall der Erzielung eines steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes kann vor dem Gleichheitssatz nicht bestehen (vgl. VfGH 27.9.2000, B 2031/98, VfGH 25.6.1998, B 125/97, VfGH 7.3.1997, B 2370/94).

Ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn wird sich (auf Grund einer Wertsteigerung der Beteiligung) primär beim Verkauf inländischer Beteiligungen ergeben und versteht sich als Differenz zwischen Anschaffungskosten und dem Veräußerungserlös. Zwischenzeitig vorgenommene Teilwertabschreibungen bzw. Zuschreibungen wirken sich auf den derart zu ermittelnden Veräußerungsgewinn nicht aus.

Für internationale Schachtelbeteiligungen hat diese Rechtsprechung des VfGH keine Auswirkungen, da Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung steuerfrei gestellt sind (§ 10 Abs. 3 Satz 1 KStG 1988). Die Korrektur des steuerfreien Veräußerungsgewinnes um Beteiligungsteilwertabschreibungen gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 bedeutet nur eine Rückgängigmachung von in der Vergangenheit aufwandswirksam vorgenommenen Teilwertabschreibungen.

1281

Für inländische Beteiligungen wird im Zeitpunkt der Veräußerung in Umsetzung der Rechtsprechung des VfGH ohne Beschränkung auf das Veräußerungsjahr zu prüfen sein, inwieweit die für veräußerte Beteiligungen aufgewendeten Fremdkapitalzinsen mit Beteiligungserträgen und inwieweit sie mit Veräußerungserlösen im Zusammenhang stehen.

Da eine Verhältnisrechnung zu unsachlichen Ergebnissen führen kann, ist einer betragsmäßigen Saldierung der Vorzug zu geben. Vom Veräußerungsgewinn sind jene Zinsen in Abzug zu bringen, die den Betrag der steuerfreien Beteiligungserträge übersteigen. Dabei sind alle seit dem Erwerb der Beteiligung angefallenen und vom Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 betroffenen Schuldzinsen um den Gesamtbetrag aller steuerfreien Beteiligungserträge zu reduzieren. Das Abzugsverbot der Zinsenaufwendungen gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 in den Jahren des Haltens der Beteiligung bleibt bestehen.

Beispiel:

Erwerb der inländischen Beteiligung am 10.1.01 um 100.000 Euro, Verkauf am 18.4.04 um 110.000 Euro; unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 fallende Schuldzinsen 01 6.000 Euro, 02 6.000 Euro, 03 6.000 Euro und 04 2.000 Euro (gesamt 20.000 Euro).

Variante a: steuerfreie Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 im Jahr 02 10.000 Euro und 03 5.000 Euro

Variante b: steuerfreie Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 im Jahr 02 10.000 Euro und 03 15.000 Euro

Variante c: steuerfreie Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 im Jahr 02 5.000 Euro

Ermittlung des Veräußerungsgewinnes/-verlustes 2001:

	Variante a	*Variante b*	*Variante c*
Verkaufspreis	*110.000*	*110.000*	*110.000*
Anschaffungskosten	*100.000*	*100.000*	*100.000*
	10.000	*10.000*	*10.000*
Saldo Schuldzinsen abzüglich steuerfreier Beteiligungserträge	*5.000*	*0*	*15.000*
Veräußerungsgewinn/Veräußerungsverlust	*5.000*	*10000*	*-5.000*

1282

Ergibt sich aus der Veräußerung der Beteiligung ein Verlust, erhöht ein Überhang der Schuldzinsen den Veräußerungsverlust, der nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zu berücksichtigen ist.

Variante zum Beispiel:

Zwischen Erwerb und Veräußerung der inländischen Beteiligung sind keine Beteiligungserträge angefallen. Es ergibt sich im Jahre 04 ein Veräußerungsverlust von 10.000, der in den Jahren 04 bis 10 zu je einem Siebentel abzusetzen ist.

Bei der Veranlagung im Veräußerungsjahr ist der vorstehend dargestellte Saldobetrag aufwandsmäßig zu erfassen und bewirkt eine Korrektur des buchmäßigen Veräußerungsgewinnes bzw. Veräußerungsverlustes. Eine Aufrollung zurückliegender Veranlagungen unterbleibt.

Die Einlagenrückzahlung von Körperschaften gilt nach § 4 Abs. 12 EStG 1988 als Veräußerung einer Beteiligung. Eine Entlastung des Veräußerungsgewinnes um Schuldzinsen ist jedoch erst bei Veräußerung des Vermögensstammrechtes an der Beteiligung durchzuführen. Erst zu diesem Zeitpunkt steht endgültig fest, ob und in welchem Umfang die Erwerbsquelle Beteiligung zu steuerfreien oder steuerpflichtigen Einkünften geführt hat.

21.2.3.4 Finanzierungsaufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien DBA-Einkünften

1283

In einigen Doppelbesteuerungsabkommen ist das Besteuerungsrecht hinsichtlich bestimmter Zinseinkünfte ausschließlich dem Quellenstaat zugewiesen. Die aus derartigen Kapitalinvestitionen in den DBA-Staaten resultierenden Zinsen (oft aus Staatsanleihen) sind in Österreich von der Besteuerung freizustellen. Diese Freistellungsverpflichtung bezieht sich allerdings nicht auf die aus dem anderen Staat stammenden Betriebseinnahmen (Zinsenroherträge), sondern auf die Einkünfte. Soferne daher für diese Kapitalinvestitionen zuordenbare Fremdmittel aufgenommen werden, sind die daraus resultierenden Finanzierungs- und Sicherungsaufwendungen wegen des gegebenen wirtschaftlichen Zusammenhanges nicht gesondert abzugsfähig.

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 Zinsenertrag, der gemäß DBA-Bestimmung aus der inländischen Besteuerungsgrundlage auszuscheiden 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).

21.2.3.5 Finanzierungsaufwendungen für den Erwerb von Beteiligungen in der Unternehmensgruppe

1285

Siehe Rz 1125 bis 1133.

21.2.3.6 Finanzierungsaufwendungen für offene Ausschüttungen

1286

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. Dies gilt nicht, wenn es sich bei der

fremdfinanzierten Ausschüttung nicht um die Ausschüttung der von der Gesellschaft selbst erwirtschafteten Gewinne, sondern tatsächlich um die Rückgewähr von Einlagen handelt (VwGH 19.12.2006, 2004/15/0122).

Für die Abzugsfähigkeit von Zinsen als Betriebsausgaben ist die Verwendung der Geldmittel maßgeblich, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht wurden. Ob ein Kredit eine betriebliche oder eine private Verbindlichkeit darstellt, hängt davon ab, wozu die damit verfügbar gewordenen finanziellen Mittel dienen. Entscheidend ist der Schuldgrund. Nur dann, wenn die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Betrieb betreffen, stellt sie eine Betriebsschuld dar. Siehe im Übrigen EStR 2000 Rz 1428, Rz 1433 und Rz 1434. Die dort getroffenen Aussagen gelten sinngemäß auch für den Bereich der Körperschaftsteuer.

21.2.3.7 Finanzierungsaufwendungen nach Umgründungsmaßnahmen

1287

Kommt es durch Umgründungsvorgänge zu einer Trennung der Beteiligung und der darauf bezughabenden Anschaffungsverbindlichkeit, erstreckt sich ein bestehendes Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 nur auf Zeiträume bis zur umgründungsbedingten Trennung vom Aktivum (siehe auch EStR 2000 Rz 4867). Ab Beginn des dem Umgründungsstichtag folgenden Tages sind die auf die Kaufpreisschuld entfallenden Aufwandszinsen Betriebsausgaben, sofern sich eine Einschränkung oder ein Abzugsverbot nicht aus anderen Gründen ergibt.

Das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 für Zinsen im Zusammenhang mit einer Fremdfinanzierung, die dem Beteiligungserwerb im Konzern gedient hat, kommt allerdings auch dann zur Anwendung, wenn die Verknüpfung mit der Beteiligung nicht mehr besteht (siehe dazu Rz 1266ah).

21.2.3.8 Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Einkünften aus Kapitalvermögen

1288

Mit dem StRefG 1993 wurde ein Abzugsverbot für jene Aufwendungen und Ausgaben eingeführt, die mit endbesteuerten Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Dies wurde damit begründet, dass die pauschale Besteuerungsform der Endbesteuerung einem Werbungskostenabzug entgegensteht.

Aufgrund der Anpassungen an die Neuregelung der Besteuerung von Kapitaleinkünften mit dem BBG 2011 kommt das Abzugsverbot nunmehr dann zur Anwendung, wenn Aufwendungen und Ausgaben in unmittelbarem, wirtschaftlichen Zusammenhang mit

Einkünften aus Kapitalvermögen, mit Ausnahme der in § 27a Abs. 2 EStG 1988 genannten Einkünfte, stehen. Bei den in § 27a Abs. 2 EStG 1988 genannten Einkünften handelt es sich um jene, die im Anwendungsbereich des EStG 1988 nicht dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 unterliegen.

Betroffen von diesem Abzugsverbot sind nunmehr die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften, die Einkünfte im Sinne des § 27 EStG 1988 beziehen; ausgenommen die in § 27a Abs. 2 EStG 1988 genannten Einkünfte (keine Anwendung des besonderen Steuersatzes von 25% im Anwendungsbereich des EStG 1988). Das Abzugsverbot betrifft damit sowohl Körperschaften, die außerbetriebliche Einkünfte erzielen, als auch solche, die betriebliche Einkünfte erzielen (zB Vereine, beschränkt Steuerpflichtige der zweiten Art im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988 sowie nicht buchführungspflichtige Betriebe gewerblicher Art).

21.3 Aufwendungen im Zusammenhang mit Beteiligungen (§ 12 Abs. 3 KStG 1988)

21.3.1 Zielsetzung und Anwendungsbereich

1289

§ 12 Abs. 3 KStG 1988 normiert in

- Z 1 die Steuerneutralität ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibungen von Beteiligungen (siehe Rz 1292 ff). Die Vorschrift ergänzt § 12 Abs. 2 KStG 1988 und bewirkt, dass solche Teilwertabschreibungen nicht abzugsfähig sind, die in unmittelbarem Zusammenhang mit gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerfreien Beteiligungserträgen stehen. Es soll dadurch dem Grundsatz der Neutralisierung von mit nicht steuerpflichtigen Erträgen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen Rechnung getragen werden.
- Z 2 eine Einschränkung der Wirkung einer dem Grunde nach steuerwirksamen Teilwertabschreibung einer Beteiligung des Anlagevermögens durch Verteilung des Aufwandes auf sieben Jahre (siehe Rz 1299 ff). Die Vorschrift soll die bei Beteiligungsverhältnissen mögliche doppelte Verlustverwertung mildern, die dadurch entsteht, dass die Verluste der Tochtergesellschaft einerseits bei ihr selbst vortragsfähig sind und andererseits zu einem Aufwand bei der Muttergesellschaft aus dem Titel der Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft führen können.
- Z 3 das Verbot der Vornahme von einlagenbedingten Teilwertabschreibungen von Beteiligungen (siehe Rz 1307 ff). Die Vorschrift verhindert, dass unerwünschte Kaskadenwirkungen bei der Durchaktivierungen von Einlagen an mittelbar verbundene

Körperschaften bei den Zwischenkörperschaften entstehen und es zur steuerlichen Multiplikation der Wirkung von Wertminderungen dieser Beteiligungen im Wege von steuerwirksamen Teilwertabschreibungen kommt, und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich Geldflüsse stattfinden oder nicht.

Der Teilwertabschreibung einer Beteiligung in diesen Fällen sind Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen gleichgestellt. Unter einem sonstigen Ausscheiden einer Beteiligung ist beispielsweise der konkurs- oder liquidationsbedingte Wegfall der Beteiligung zu verstehen.

1290

Anwendungsvoraussetzung für die Bestimmung des § 12 Abs. 3 KStG 1988 ist das Vorliegen einer Beteiligung im Sinne des § 10 KStG 1988. Die Bezugnahme auf § 10 KStG 1988 kann sich jedoch hinsichtlich der Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 (ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung) aufgrund deren Zielsetzung – Neutralisierung einer mit nicht steuerpflichtigen Erträgen im Zusammenhang stehenden Teilwertabschreibung – nur auf solche Beteiligungen beziehen, deren Erträge bei der Empfängerkörperschaft gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerfrei sind. Beteiligungen an Körperschaften, deren Erträge dem Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988 unterliegen, sind daher nicht betroffen.

Für Teilwertabschreibungen gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 und Z 3 KStG 1988, die erstmalig ab der Veranlagung 2015 vorzunehmen sind, gilt Folgendes:

Da § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 (Milderung einer doppelten Verlustverwertung) und § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 (Verhinderung unerwünschter Kaskadenwirkungen) unterschiedliche Zielsetzungen als § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 verfolgen, kommen beide Vorschriften im Unterschied zu Z 1 auch dann zur Anwendung, wenn die Erträge aus einer Beteiligung im Sinne des § 10 KStG 1988 bei der Empfängerkörperschaft steuerpflichtig sind.

Für die in § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 vorgesehene Verteilung des Aufwandes aus einer Teilwertabschreibung bzw. eines Veräußerungsverlustes auf sieben Jahre ist zusätzlich zum Vorliegen einer Beteiligung im Sinne des § 10 KStG 1988 erforderlich, dass es sich um eine zum Anlagevermögen gehörende Beteiligung handelt (siehe dazu Rz 1300, erster Absatz).

1291

Keine Anwendung finden die Regelungen des § 12 Abs. 3 KStG 1988 im Bereich der Einkünfteermittlung nach dem EStG 1988. Besteht hingegen eine mittelbare Beteiligung zwischen zwei oder mehreren inländischen Körperschaften, hindert die Zwischenschaltung der Personengesellschaft nicht die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 3 KStG 1988, da

andererseits die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 auch für mittelbare Beteiligungen gilt.

Beispiel:

An der X-OG sind die natürliche Person A und die B-GmbH zu je 50% beteiligt. Die X OG ist ihrerseits alleinige Gesellschafterin der Y-GmbH. Wird bei der X-OG die Beteiligung an der Y-GmbH teilwertberichtigt, treten bei der B-GmbH entsprechend ihres Beteiligungsausmaßes die Rechtsfolgen des § 12 Abs. 3 KStG 1988 ein.

21.3.2 Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988)

21.3.2.1 Allgemeines

1292

Unter das Abzugsverbot der Z 1 fallen die so genannten „ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste". Dazu zählen Teilwertabschreibungen, die dadurch notwendig werden, dass eine Kapitalgesellschaft Gewinne an ihre der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschafter ausschüttet, die bei diesen auf Grund der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 steuerfrei bleiben, aber zu einer Verminderung des Wertansatzes der Beteiligung oder bei darauf folgender Veräußerung in derselben Periode zu einem Veräußerungsverlust führen. Ohne die Vorschrift des § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 stünde dem steuerfreien Ertrag aus der Ausschüttung ein steuerwirksamer Aufwand aus der Teilwertabschreibung bzw. im Falle der Veräußerung aus dem Buchwertabgang der Beteiligung gegenüber. Zur Notwendigkeit einer Teilwertabschreibung oder zu einem Veräußerungsverlust im Zusammenhang mit einer Gewinnausschüttung wird es beim Gesellschafter insoweit kommen, als

- thesaurierte Gewinne, die beim Anteilserwerb abgegolten wurden und die daher im Beteiligungsansatz enthalten sind, ausgeschüttet werden oder
- eingekaufte stille Reserven, die im Beteiligungsansatz ihren Niederschlag gefunden haben, aufgelöst und ausgeschüttet werden und dadurch der Teilwert der Beteiligung oder der Veräußerungspreis unter den Buchwert absinkt.

1293

Gesellschafterzuschüsse an Körperschaften stellen gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 steuerneutrale Einlagen dar. Sie führen beim Anteilsinhaber gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 tauschbedingt zu einer Erhöhung des Beteiligungsansatzes. Im Falle der Rückführung der getätigten Einlagen im Wege einer unternehmensrechtlichen Gewinnausschüttung kann gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung vorliegen. Beim Anteilsinhaber führt die Einlagenrückzahlung rücktauschbedingt zu einer Verminderung des

Beteiligungsansatzes in Höhe der Einlagenrückzahlung. Eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung kann diesfalls im Geltungsbereich des § 4 Abs. 12 EStG 1988 nicht mehr vorliegen.

21.3.2.2 Anwendungsvoraussetzungen

1294

§ 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 kommt unter den folgenden Voraussetzungen zur Anwendung:

- Es müssen die Beteiligungserträge aus dem Kapitalanteil unter § 10 Abs. 1 KStG 1988 fallen. Siehe Rz 1290.
- Bei der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, muss eine Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 oder 3 KStG 1988 stattgefunden haben.
- Bei der beteiligten Körperschaft ist eine Teilwertabschreibung der Beteiligung vorgenommen worden bzw. ist es im Zuge der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung zu einem Veräußerungsverlust gekommen.
- Dem beteiligten Gesellschafter gelingt nicht der Nachweis, dass kein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Teilwertabschreibung oder dem Veräußerungsverlust bzw. Ausscheidensverlust und der vorgelagerten Einkommensverwendung besteht.
  § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 normiert somit eine Umkehr der Beweislast. Daraus ergibt sich, dass mangels eines Gegenbeweises eine gesetzliche Vermutung für die Ausschüttungsbezogenheit eines Beteiligungsverlustes in einer zeitlichen Nahebeziehung zur vorangegangenen Ausschüttung besteht, der Beteiligungsverlust also ausschüttungsbedingt und somit nicht abzugsfähig ist.

21.3.2.3 Auswirkungen

1295

Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen bzw. Verluste anlässlich der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens einer Beteiligung sind steuerlich nicht abzugsfähig. Eine steuerlich unwirksame ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung führt aber dennoch zu einer entsprechenden Verminderung des steuerlichen Buchwertes. Die Teilwertabschreibung ist dem Gewinn außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen, wodurch es zu einer endgültigen Neutralisierung des Aufwandes kommt.

Beispiel:

Die A-GmbH erwirbt am 10.12.04 alle Anteile an der B-GmbH um 1.000. Auf Grund einer am 20.5.05 beschlossenen Gewinnausschüttung für das Jahr 04 erhält die A-GmbH neben dem Jahresgewinn 04 auch thesaurierte Gewinne aus den Jahren 01 bis 03 in Höhe von 600. In der Bilanz zum 31.12.05 nimmt die A-GmbH eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an der B-GmbH im selben Ausmaß vor.

Werden keine fundierten Argumente vorgebracht, auf welche anderen Faktoren die Teilwertberichtigung der Beteiligung an der B-GmbH zurückzuführen ist, ist diese vom Abzugsverbot betroffen. Die Teilwertabschreibung von 600 ist daher dem Gewinn außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen und somit steuerunwirksam. Der steuerliche Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH beträgt jedoch nunmehr 400.

a) Wird die zuvor teilwertgeminderte Beteiligung in einem Folgejahr um 1.100 veräußert, kommt es zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von 700.

b) Tritt bei der zuvor teilwertgeminderten Beteiligung in einem Folgejahr eine Werterholung ein und liegt ihr Teilwert bei 1.100, kommt es zu einer steuerpflichtigen Zuschreibung in Höhe von 600.

Zur Behandlung von Wertaufholungen nach ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen in der Unternehmensgruppe siehe Rz 1108.

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 nicht steuerwirksame ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen unterschritten wird.

1296

Wird eine Beteiligung im Jahr der Ausschüttung veräußert, kommt es in Höhe der in der Ausschüttung enthaltenen eingekauften thesaurierten Gewinne bzw. stillen Reserven zu einer Kürzung des Veräußerungsgewinnes, da der Erwerber der Beteiligung nur einen um die ausgeschütteten Beträge verringerten Kaufpreis leisten wird. Da Ausschüttung und Veräußerung im selben Jahr stattfinden, kann sich der Buchwert der Beteiligung bis zur Veräußerung noch nicht gemindert haben. Es ist daher in diesem Fall von einem der Veräußerung vorgelagerten Bewertungsvorgang auszugehen, der zum Ausschluss der ausschüttungsbedingten Wertminderung führt.

Beispiel:

Die A-GmbH aus obigem Beispiel veräußert die Beteiligung bereits am 1.12.05 um 1.100. Es ergibt sich nicht ein Veräußerungsgewinn von 100 (Veräußerungserlös von 1.100 abzüglich dem noch ungekürzten Buchwert von 1.000), sondern wie oben ein solcher von 700. Dies deshalb, weil der Veräußerung gedanklich ein Bewertungsvorgang vorzulagern ist, der dazu führt, dass die Beteiligung um 600 „teilwertzuberichtigen" ist. Diese „Teilwertberichtigung" ist als ausschüttungsbedingt nicht steuerwirksam, es mindert sich dadurch allerdings der Buchwert der Beteiligung erfolgsneutral auf 400. Dieser Wert ist dem Veräußerungserlös gegenüberzustellen.

1297

Wurde eine an sich vorzunehmende ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung bisher unterlassen, kommt es ebenfalls durch den um die Ausschüttung verringerten Veräußerungspreis zu einem entsprechend niedrigeren Veräußerungsgewinn. Gemäß dem Grundsatz, dass Bilanzfehler auf ihre Wurzel zurückzuführen sind, ist der zu hohe Buchwert der Beteiligung im Veräußerungsjahr steuerneutral um die unterlassene Teilwertabschreibung herabzusetzen und der dermaßen verminderte Wert dem Veräußerungspreis gegenüberzustellen. Zur steuerwirksamen Bilanzberichtigung nach Maßgabe von § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 idF AbgÄG 2012 siehe EStR 2000 Rz 650 ff.

1298

Wird innerhalb der Mindestbehaltefrist des § 10 Abs. 2 KStG 1988 eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung einer internationalen Schachtelbeteiligung vorgenommen, hat dies entsprechend der vorläufigen Steuerpflicht von Ausschüttungen die vorläufige Abzugsfähigkeit der Teilwertabschreibung zur Folge. Nach Ablauf der Mindestbehaltefrist kommt es jedoch auf Grund der endgültigen Steuerfreiheit von Ausschüttungen rückwirkend zur endgültigen Nichtabzugsfähigkeit der Teilwertabschreibung.

Ist ein Gewinn aus der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 steuerfrei, kann es im Zuge der Veräußerung auch zu keiner Steuerpflicht einer vorher durchgeführten ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung kommen.

> *Beispiel:*
>
> *Im Jahr 03 führt die österreichische A-GmbH auf ihre Beteiligung an der deutschen B-GmbH (Buchwert 1.000) eine steuerunwirksame ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung von 300 durch. Der Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH sinkt damit steuerneutral auf 700. Wird die Beteiligung in einem Folgejahr um 1.100 verkauft und entsteht dadurch ein Veräußerungsgewinn von 400, wäre gemäß § 10 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 grundsätzlich die vorgenommene Teilwertabschreibung von 300 nachzuversteuern und nur der darüberhinausgehende Gewinn von 100 steuerfrei. Dies kann jedoch nur für steuerwirksame Teilwertabschreibungen gelten, nicht hingegen für die in diesem Fall vorliegende steuerunwirksame ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung. Diesfalls wäre der gesamte Veräußerungsgewinn von 400 steuerfrei.*

Zur Frage der Teilwertabschreibung der Beteiligung an einem Gruppenmitglied siehe Rz 1106 ff.

21.3.3 Abzugsfähige Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste (§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988)

21.3.3.1 Allgemeines

1299

Anwendung findet § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 bei dem Grunde nach zulässigen Teilwertabschreibungen von zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligungen gemäß § 10 KStG 1988 sowie bei Verlusten anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens solcher Beteiligungen, sofern die Teilwertabschreibungen und Ausscheidensverluste nicht ausschüttungsbedingt sind. Für Beteiligungen iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988, für die keine Option zur Steuerwirksamkeit abgegeben wird, findet die Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 keine Anwendung. Lediglich gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 abzugsfähige liquidations- oder insolvenzbedingte Verluste unterliegen der Siebentelung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 (siehe Rz 1224).

21.3.3.2 Anwendungsvoraussetzungen

1300

Es muss eine Beteiligung im Sinne des § 10 KStG 1988 vorliegen (siehe Rz 1290). Zum Buchwertansatz siehe EStR 2000 Rz 2239 ff. Im Gegensatz zu § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 fordert § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zusätzlich, dass es sich um eine zum Anlagevermögen gehörende Beteiligung handeln muss, wobei diese Bestimmung folgendermaßen auszulegen ist:

- Bei einer Beteiligung von weniger als 5% am Nennkapital einer Körperschaft ist in der Regel von einer Beteiligung auszugehen, die nicht dem Anlagevermögen zugehört. Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste im Zusammenhang mit solchen Beteiligungen sind daher sofort absetzbar. Besteht allerdings ein hoher funktionaler Zusammenhang, kann im Einzelfall eine Beteiligung des Anlagevermögens vorliegen.
- Ab einer Beteiligung von 5% am Nennkapital einer Körperschaft ist im Einzelfall zu prüfen, ob sie funktional dem Anlagevermögen zuzurechnen ist. Diese Prüfung ist auch bei Körperschaften vorzunehmen, die in ihrem Rechnungswesen nicht zwischen Anlage- und Umlaufvermögen unterscheiden (zB bei Versicherungsunternehmen). Die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen ergibt sich unternehmensrechtlich wie abgabenrechtlich aus der Dauerwidmung. Eine Teilwertabschreibung bzw. ein Veräußerungsverlust bei Beteiligungen des Umlaufvermögens ist sofort in vollem Umfang steuerwirksam.

21.3.3.3 Auswirkungen

1301

Die Verteilung der steuerlichen Wirksamkeit der Teilwertabschreibung einer Beteiligung auf sieben Jahre bewirkt nicht, dass sich der Buchwert der Beteiligung im Jahr der Teilwertberichtigung und den folgenden sechs Jahren jeweils um ein Siebentel mindert. Vielmehr sinkt der Buchwert der Beteiligung sofort um den gesamten Abschreibungsbetrag.

Im Jahr der bilanzmäßigen Abschreibung kommt es zu einer außerbilanzmäßigen Zurechnung von sechs Siebenteln des Abschreibungsbetrages, in den nachfolgenden sechs Jahren zu einer außerbilanzmäßigen Absetzung jeweils eines Siebentelbetrages. Ob die unternehmensrechtliche Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert auf vorübergehende oder dauernde Wertminderungen zurückzuführen ist, ist für die steuerliche Siebentelung nicht maßgebend. Mehrfache Teilwertabschreibungen lösen ebenso viele Siebenjahresverteilungen aus.

Zur Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 siehe Rz 446 sowie allgemein EStR 2000 Rz 639 ff. Im Falle einer im „Wurzeljahr" zu Unrecht vorgenommenen Teilwertabschreibung einer Beteiligung ist die Beurteilung der rechtlichen Voraussetzung, ob die Siebentelabsetzung in den dem „Wurzeljahr" nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu berücksichtigen ist, jeweils eigenständig und unabhängig davon zu vorzunehmen, ob das „Wurzeljahr" bereits rechtskräftig veranlagt ist und dabei die Absetzung eines Siebentels berücksichtigt wurde; eine Bindungswirkung hinsichtlich unrichtiger Bilanzansätze besteht nicht (vgl. VwGH 27.6.2019, Ra 2018/15/0040).

1302

Erfolgt nach einer Teilwertberichtigung in einem folgenden Jahr eine steuerwirksame Zuschreibung gemäß § 6 Z 13 EStG 1988 oder werden stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung aufgedeckt, führt dies zu einer Verkürzung des Verteilungszeitraumes. Dabei ist im Jahr der Zuschreibung bzw. des Ausscheidens der Beteiligung zunächst das laufende Siebentel abzusetzen. In Höhe der über das laufende Siebentel hinausgehenden Gewinnrealisierung kommt es im Realisierungsjahr zu einer Zusatzabschreibung und insoweit zu einem Vorziehen noch nicht abgesetzter Siebentel. Der Verteilungszeitraum verkürzt sich in jenem Ausmaß, in dem noch nicht abgesetzte Siebentelbeträge in der Zusatzabschreibung Deckung finden.

Beispiel:

Die A-GmbH wertet die um 1.000 angeschaffte Beteiligung an der B-GmbH im Jahr 01 auf 300 ab. Im Jahr 03 wird die Beteiligung um 550 veräußert. Im Jahr 01 sind von der bilanzmäßig vorgenommenen Teilwertabschreibung in Höhe von 700 dem Gewinn steuerlich 600 außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen, sodass nur ein Betrag von 100 aufwandswirksam wird. Im Jahr 02 sind 100 außerbilanzmäßig abzusetzen. Im Jahr 03 entsteht unternehmensrechtlich durch die Veräußerung ein Buchgewinn von 250. Steuerlich sind das dritte Siebentel in Höhe von 100 und zusätzlich 150 außerbilanzmäßig abzusetzen. In den Jahren 04 und 05 sind jeweils 100, im Jahr 06 nur mehr die restlichen 50 abzusetzen.

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 (z.B. 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.

1303

Ein Veräußerungsverlust führt insoweit zu einer Siebentelabsetzung, als der Buchwert der Beteiligung den Veräußerungspreis übersteigt. Hinsichtlich der Berücksichtigung der den Veräußerungsverlust erhöhenden Schuldzinsen siehe Rz 1280 bis 1282. Ob die gesamte

Beteiligung veräußert wird oder nur ein Teil, ändert nichts an der Siebentelung. Sollte ein Veräußerungsverlust auf eine unangemessen niedrige Kaufpreisgestaltung zugunsten eines Anteilsinhabers zurückzuführen sein und damit eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zum fremdüblichen Kaufpreis vorliegen, liegt in der Höhe, in der die verdeckte Ausschüttung zu einer Minderung des Veräußerungsverlustes führt, kein Fall einer Siebentelung vor.

Beispiel:

Eine Beteiligung mit einem Buchwert von 1.000 und einem gemeinen Wert von a) 900 bzw. b) 1200 wird um 600 an den Gesellschafter verkauft. Es liegt eine verdeckte Ausschüttung von a) 300 bzw. b) 600 vor. Im Fall a) ist ein Betrag von 100 auf sieben Jahre zu verteilen, im Fall b) kommt es zu keiner Siebentelabsetzung.

1304

Wird eine teilwertberichtigte Beteiligung in einem späteren Wirtschaftsjahr mit Verlust veräußert oder geht sie insolvenzbedingt ohne Auszahlung eines Liquidationsüberschusses unter, ändert dies nichts an einer noch laufenden Siebentelverteilung der ursprünglichen Teilwertabschreibung. Vielmehr kommt es dann, wenn die Veräußerung oder Liquidation unter dem fortgeschriebenen Buchwert erfolgt, bezüglich des „Restverlustes" zu einer neuerlichen Siebenjahresverteilung.

Beispiel:

Die A-GmbH ist alleinige Gesellschafterin der B-GmbH. Der Buchwert der Beteiligung an der B-GmbH beträgt 1.000. Im Jahr 03 führt die A-GmbH eine Teilwertabschreibung der Beteiligung in Höhe von 700 durch, die steuerlich auf sieben Jahre zu verteilen ist. Der Buchwert der Beteiligung sinkt daher im Jahr 03 auf 300. Im Jahr 05 wird die Beteiligung an der B-GmbH um 90 veräußert, wodurch es bei der A-GmbH zu einem Veräußerungsverlust von 210 kommt. Trotz Veräußerung der Beteiligung läuft die Siebentelabsetzung der Teilwertabschreibung unverändert weiter. Zusätzlich beginnt im Veräußerungsjahr eine weitere Siebentelabsetzung hinsichtlich des Veräußerungsverlustes von 210. In den Jahren 03 und 04 wird daher jeweils ein Betrag von 100 aufwandswirksam, in den Jahren 05 bis 07 ein Betrag von jeweils 130 und in den Jahren 10 und 11 kommen die noch verbliebenen Siebentel aus dem Veräußerungsverlust von jeweils 30 zum Abzug.

1305

Kommt es im Jahr einer Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung oder eines Veräußerungs- oder sonstigen Ausscheidensverlustes zum Aufdecken stiller Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen Beteiligung, können auf Antrag die aufgedeckten stillen Reserven mit der Teilwertabschreibung bzw. dem Verlust bei der erstgenannten Beteiligung gegengerechnet werden. Diesfalls ist nur mehr der sich nach der Gegenverrechnung ergebende Betrag auf sieben Jahre zu verteilen. Die Gegenverrechnung darf nur dann vorgenommen werden, wenn bei der zweitgenannten

Beteiligung keine Teilwertabschreibung vorgenommen worden ist, deren Siebentel im Realisierungsjahr noch offen sind.

Beispiel:

Die A-GmbH wertet die um 1.000 angeschaffte Beteiligung an der B-GmbH im Jahr 01 auf 300 ab. Im gleichen Jahr erzielt die A-GmbH durch Veräußerung der Beteiligung an der C-GmbH einen Gewinn von 490. Auf Antrag kann die A-GmbH die Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der B-GmbH von 700 mit den beim Verkauf der Beteiligung an der C-GmbH aufgedeckten stillen Reserven von 490 verrechnen. Der verbleibende Betrag von 210 ist gleichmäßig auf sieben Jahre zu verteilen. Es sind daher in den folgenden sieben Jahren jeweils 30 abzusetzen.

1305a

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 (zB 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).

1306

Wird eine teilwertberichtigte Beteiligung im Zuge einer Umgründung nach dem UmgrStG (Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Spaltung) übertragen, gehen die zum Umgründungsstichtag noch nicht abgesetzten Siebentelbeträge nach Maßgabe des § 4 Z 1 lit. a UmgrStG ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr auf den Rechtsnachfolger über (siehe UmgrStR 2002 Rz 128 und 211). Wenn bzw. soweit natürliche

Personen Rechtsnachfolger sind, kommt eine Siebentelabschreibung nicht mehr in Betracht, die restlichen Beträge sind zu Lasten des ersten nach dem Umgründungsstichtag endenden Wirtschaftsjahres steuerwirksam abzuschreiben. Kommt es im Zuge eines up- oder downstream-mergers umgründungsbedingt zum Wegfall der Beteiligung, führt dies unabhängig von der Steuerneutralität des Buchgewinnes oder Buchverlustes zu einem Weiterlaufen der Siebentelabschreibung bei der übernehmenden Körperschaft.

Wird eine teilwertberichtigte Beteiligung im Zuge einer Umgründung ins Ausland übertragen, laufen noch nicht abgesetzte Siebentelbeträge bei der übertragenden Körperschaft weiter.

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

1307

Nach § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 dürfen im Falle von Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften Teilwertabschreibungen bei der Zwischenkörperschaft insoweit nicht vorgenommen werden, als ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der von der Zielkörperschaft empfangenen Einlage und dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts besteht. Der um die Einlage erhöhte Buchwert der Beteiligung an der Zielkörperschaft ist von der Zwischenkörperschaft steuerlich fortzuführen. Der Zuschuss bleibt somit im Beteiligungsansatz der Zwischenkörperschaft enthalten und wird auch im Einlagenevidenzkonto der Zielgesellschaft ausgewiesen.

§ 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 verhindert daher, dass unerwünschte Kaskadenwirkungen bei Durchaktivierungen von Einlagen an mittelbar verbundene Körperschaften bei den Zwischenkörperschaften entstehen und es zur steuerlichen Multiplikation der Wirkung von Wertminderungen dieser Beteiligungen im Wege von steuerwirksamen Teilwertabschreibungen kommt und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich Geldflüsse stattfinden oder nicht.

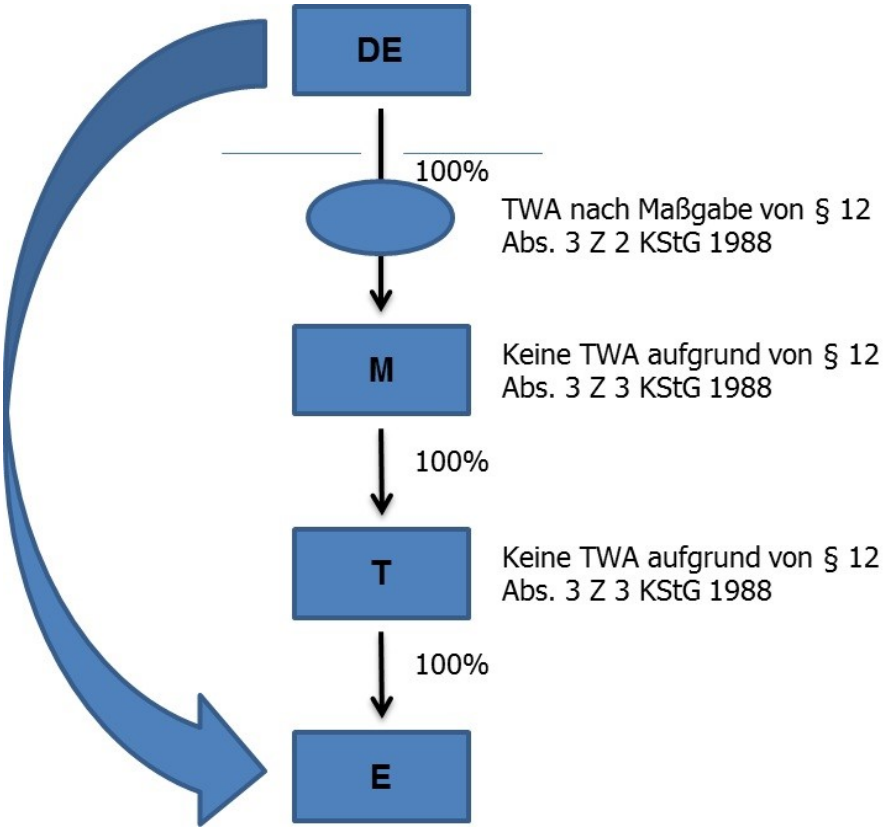
1308

Das Tatbestandsmerkmal der mittelbaren Verbindung zwischen der die Einlage leistenden Körperschaft und der die Einlage empfangenden Zielkörperschaft ist weit auszulegen.

Das Verbot der Teilwertabschreibung gilt unabhängig davon, ob die Einlage durch einen direkten Zuschuss der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft oder im Wege der Durchleitung über eine oder mehrere Zwischenkörperschaften erfolgt. Eine mittelbare Verbindung kann daher etwa auch bei Einlagen der „Tantengesellschaft" in die „Nichtengesellschaft" vorliegen.

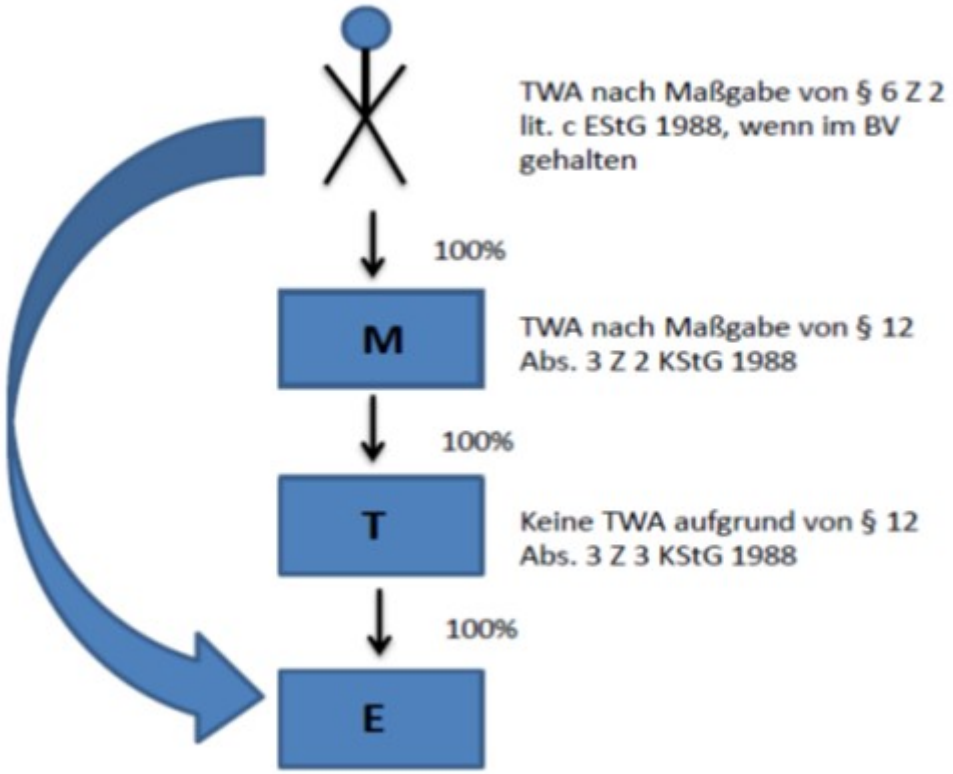
Wird die Einlage durch eine steuerbefreite oder eine in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft („ausländische Körperschaft") geleistet, ist § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 auf Ebene der Zwischenkörperschaft(en) anwendbar; dies gilt unabhängig davon, ob im Ausland eine Teilwertabschreibung geltend gemacht werden kann. Dies gilt analog für den Fall, dass die Einlage durch eine Privatstiftung geleistet wird; auch diesfalls ist § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 auf Ebene der Zwischenkörperschaft(en) unabhängig davon anwendbar, ob sich die Teilwertabschreibung auf Ebene der Privatstiftung auswirken kann.

Ist die Beteiligung an der die Einlage empfangenden Körperschaft (mittelbar) einem inländischen Betrieb einer ausländischen Körperschaft zuzurechnen, steht die Teilwertabschreibung (unter Berücksichtigung von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988; siehe dazu Rz 1299 ff) auf Ebene des inländischen Betriebes zu.



Wird die Einlage durch eine natürliche Person geleistet, steht die Teilwertabschreibung auf Ebene der ersten Körperschaft, an der die natürliche Person beteiligt ist, zu (unter Berücksichtigung von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988; siehe dazu Rz 1299 ff). Die Zwischenkörperschaften können hingegen aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 keine Teilwertabschreibung vornehmen. Hält die natürliche Person die Beteiligung an der die

Einlage empfangenden Körperschaft (mittelbar) im Betriebsvermögen, steht eine Teilwertabschreibung allerdings zu (unter Berücksichtigung von § 6 Z 2 lit. c EStG 1988).



1309

Nach § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 besteht auf Ebene der Zwischenkörperschaft die gesetzliche Vermutung, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der geleisteten Einlage und dem Ansatz eines allenfalls niedrigeren Teilwerts besteht (einlagenbedingte Teilwertabschreibung). Diese gesetzliche Vermutung besteht grundsätzlich zeitlich unbegrenzt, ist jedoch widerlegbar. Fraglich ist stets, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der geleisteten Einlage und der – unter Umständen auch erst in darauffolgenden Jahren vorgenommenen – Teilwertabschreibung gegeben ist. Die Beweislast dafür, dass die Teilwertminderung im jeweiligen Einzelfall nicht auf die Leistung einer Einlage zurückzuführen ist, trägt die Zwischenkörperschaft. Ist die Teilwertminderung der Beteiligungen nachweislich nicht einlagenbedingt, kann die Zwischenkörperschaft eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vornehmen.

Bei der Beurteilung, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 zwischen Einlagen und Teilwertabschreibungen gegeben ist, sind die Gründe für

die Einlagenleistung ausschlaggebend. Von einem wirtschaftlichen Zusammenhang wird auszugehen sein, wenn die Ursache der Wertminderung bereits im Zeitpunkt der Einlage angelegt ist. Dafür ist entscheidend, ob bereits bei Einlagenleistung mit dem Eintritt der Wertminderung gerechnet wurde und deshalb ein Zuschuss gewährt wurde: Wurde die Wertminderung bereits im Zeitpunkt der Einlage antizipiert, auch wenn sie sich zum Zeitpunkt der Einlagenleistung noch nicht manifestiert hatte, wird ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einlage und niedrigerem Teilwert gegeben sein. Hingegen sind Ursachen für Wertminderungen, die im Zeitpunkt der Einlagenleistung noch nicht antizipiert werden konnten, nicht von § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 erfasst.

Beispiel:

Eine Enkelgesellschaft erhält von der mittelbar beteiligten Großmuttergesellschaft einen Investitionszuschuss. Drei Jahre später kommt es bei der Enkelgesellschaft auf Grund einer Änderung der Marktverhältnisse zu einem nachhaltigen Wertverlust, der bei der Zwischenkörperschaft und unter Umständen auch bei der Großmuttergesellschaft den Ansatz des niedrigeren beizulegenden Wertes der jeweiligen Beteiligung rechtfertigt. In diesem Fall kann auch die Zwischenkörperschaft die Teilwertabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 steuerwirksam geltend machen.

Die Grundsätze des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 sind auch im Falle der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung anzuwenden (siehe Rz 1289). Wird von der Zwischengesellschaft ein Nachweis, dass zwischen einer geleisteten Einlage und einem Veräußerungsverlust kein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, nicht erbracht, ist ein Verlust, der sich aus der Gegenüberstellung des Veräußerungspreises und des höheren Buchwerts der Beteiligung ergibt, daher insoweit steuerneutral, als er auf die aktivierte Einlage zu beziehen ist.

22. Zinsschranke (§ 12a KStG 1988)

22.1 Allgemeines

1309aa

§ 12a KStG 1988 sieht eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungszinsen für Körperschaften in Abhängigkeit von deren steuerlichem Ergebnis (EBITDA) vor. Mit dieser Regelung wurde die in Art. 4 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (sog. Anti Tax Avoidance Directive, ATAD) vorgesehene Zinsschranke umgesetzt. Die Regelung wurde mit dem COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG; BGBl. I Nr. 3/2021) umgesetzt und ist gemäß § 26c Z 80 KStG 1988 erstmals für nach dem 31.12.2020 beginnende Wirtschaftsjahre anzuwenden, wobei für Unternehmensgruppen Besonderheiten hinsichtlich des Inkrafttretens bestehen (siehe dazu Rz 1309ek).

1309ab

Das Abzugsverbot des § 12a KStG 1988 ist zusätzlich zu den bereits bestehenden speziellen und allgemeinen Abzugsverboten des KStG 1988 (insbesondere § 12 Abs. 1 Z 9 und 10 sowie Abs. 2 KStG 1988) anzuwenden, umfasst jedoch dem Grunde nach nur Zinsaufwendungen, die nicht bereits einem der anderen Abzugsverbote unterliegen (siehe Rz 1309as).

22.2 Grundregel und maßgebliche Größen zur Ermittlung der Zinsschranke (§ 12a Abs. 1 KStG 1988)

1309ac

Gemäß § 12a Abs. 1 erster Satz KStG 1988 ist ein Zinsüberhang eines Wirtschaftsjahres nur im Ausmaß von 30% des steuerlichen EBITDA (= verrechenbaren EBITDA) dieses Wirtschaftsjahres abzugsfähig, jedenfalls aber bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro (Freibetrag). Für die Anwendung der Zinsschranke und die Ermittlung des abzugsfähigen Zinsüberhangs eines Wirtschaftsjahres sind die folgenden Größen relevant:

- Der Zinsüberhang (§ 12a Abs. 3 KStG 1988; siehe dazu Rz 1309ar ff)
- Das steuerliche EBITDA und das davon abgeleitete verrechenbare EBITDA (§ 12a Abs. 4 KStG 1988; siehe dazu Rz 1309bi ff)
- Der Freibetrag von bis zu 3 Millionen Euro (§ 12a Abs. 1 letzter Satz KStG 1988; siehe dazu Rz 1309ad)

1309ad

Sowohl die Ermittlung des Zinsüberhangs als auch des (verrechenbaren) EBITDA sind einheitlich auf dasselbe, jeweilige (Rumpf-)Wirtschaftsjahr zu beziehen, für das die Zinsschranke angewendet wird (§ 12a Abs. 1 erster Satz KStG 1988).

Der Freibetrag von 3 Millionen Euro bezieht sich hingegen auf den Veranlagungszeitraum. Enden in einem Veranlagungszeitraum mehrere (Rumpf-)Wirtschaftsjahre, kann der Betrag von 3 Millionen Euro nur einmal in voller Höhe ausgeschöpft werden. Die gemeinsame Veranlagung mehrerer (Rumpf-)Wirtschaftsjahre bewirkt folglich keine Vervielfachung des Freibetrages.

1309ae

Rechnerisch ist bei Anwendung der Grundregel gemäß § 12a Abs. 1 erster Satz KStG 1988 der Zinsüberhang dem verrechenbaren EBITDA gegenüberzustellen. Dabei sind folgende Konstellationen zu unterscheiden:

- Findet der Zinsüberhang vollständig im verrechenbaren EBITDA Deckung, ist der Zinsüberhang – ungeachtet dessen Höhe – vollständig abzugsfähig.
- Übersteigt der Zinsüberhang das verrechenbare EBITDA, ist der Zinsüberhang grundsätzlich nur in Höhe des verrechenbaren EBITDA abzugsfähig. Allerdings ist der Zinsüberhang jedenfalls bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro abzugsfähig (Freibetrag).
- Im Falle eines negativen steuerlichen EBITDA ist der Zinsüberhang lediglich bis zur Höhe des Freibetrages abzugsfähig.

Beispiel:

Die A-GmbH ermittelt für das Wirtschaftsjahr X1

a) einen Zinsüberhang in Höhe von 2 Millionen Euro und ein verrechenbares EBITDA in Höhe von 2,5 Millionen Euro:

Da der Zinsüberhang vollständig im verrechenbaren EBITDA Deckung findet, ist der Zinsüberhang in voller Höhe (2 Millionen Euro) abzugsfähig.

b) einen Zinsüberhang in Höhe von 6 Millionen Euro und ein verrechenbares EBITDA in Höhe von 4 Millionen Euro:

Der Zinsüberhang ist in Höhe des verrechenbaren EBITDA (4 Millionen Euro) abzugsfähig.

c) einen Zinsüberhang in Höhe von 4 Millionen Euro und eine verrechenbares EBITDA in Höhe von 2 Millionen Euro:

Der Zinsüberhang ist grundsätzlich in Höhe des verrechenbaren EBITDA, jedenfalls aber bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro abzugsfähig. Da der Freibetrag das verrechenbare

EBITDA überschreitet, ist der Zinsüberhang in Höhe von 3 Millionen Euro abzugsfähig; die Zinsschranke bewirkt eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit in Höhe von 1 Million Euro.

d) einen Zinsüberhang in Höhe von 4 Millionen und eine verrechenbares EBITDA in Höhe von - 1 Million Euro:

Der Zinsüberhang ist grundsätzlich in Höhe des verrechenbaren EBITDA, jedenfalls aber bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro abzugsfähig. Da der Freibetrag das (negative) verrechenbare EBITDA überschreitet, ist der Zinsüberhang in Höhe von 3 Millionen Euro (Freibetrag) abzugsfähig.

Zusammengefasst bewirkt § 12a Abs. 1 KStG 1988 somit keine Beschränkung der Abzugsfähigkeit eines Zinsüberhangs, wenn dieser

- vollständig im verrechenbaren EBITDA Deckung findet oder
- trotz Übersteigens des verrechenbaren EBITDA den Betrag von 3 Millionen Euro nicht überschreitet.

22.3 Persönlicher Anwendungsbereich (§ 12a Abs. 2 KStG 1988)

22.3.1 Erfasste Körperschaften

1309af

Die Zinsschrankenregelung findet nicht auf natürliche Personen, sondern ausschließlich auf bestimmte in § 12a Abs. 2 KStG 1988 taxativ aufgezählte Körperschaften Anwendung. Diese sind:

- Unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen des privaten Rechts (Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988; siehe dazu Rz 7 ff)
- Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die
  - im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben,
  - mit einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind und
  - im Inland eine Betriebsstätte unterhalten (Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG 1988; siehe dazu näher Rz 1487).

1309ag

Nicht der Zinsschrankenregelung unterliegen daher folgende Körperschaften:

- Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988),

- Unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 1 Abs. 2 Z 3 und § 1 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988) und
- beschränkt steuerpflichtige Körperschaften der zweiten Art (§ 1 Abs. 3 Z 2 und Z 3 KStG 1988).

1309ah

Soweit eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 gemäß § 5 KStG 1988 nur teilweise von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit ist und somit teilweise weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig ist (siehe dazu näher Rz 167), unterliegt diese insoweit im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht auch der Zinsschranke.

Eine solche Teilsteuerpflicht besteht etwa für eigennützige Privatstiftungen, weil die Steuerbefreiung gemäß § 5 Z 11 iVm § 13 Abs. 2 KStG 1988 lediglich ausländische Beteiligungserträge betrifft.

1309ai

Personengesellschaften unterliegen als solche nicht der Zinsschranke. Ist jedoch eine von der Zinsschranke in persönlicher Hinsicht erfasste Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft oder vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, sind auch die der Körperschaft aus dieser Beteiligung zugewiesenen anteiligen steuerpflichtigen Einkünfte (Tangente), anteiligen Zinsaufwendungen und Zinserträge sowie Ab- und Zuschreibungen des Anlagevermögens aus der Personengesellschaft für Zwecke der Zinsschrankenregelung zu berücksichtigen. Ebenso sind etwaige Sonderbetriebsausgaben bzw. Sonderbetriebseinnahmen der beteiligten Körperschaft zu berücksichtigen. Zu den Auswirkungen auf die Ermittlung des Zinsüberhangs gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 und des steuerlichen EBITDA gemäß § 12a Abs. 4 KStG 1988 siehe näher Rz 1309bk.

22.3.2 Persönliche Ausnahmen

22.3.2.1 Allgemeines

1309aj

Gemäß § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 wird eine Körperschaft in persönlicher Hinsicht vom Anwendungsbereich der Zinsschranke ausgenommen, wenn diese kumulativ die folgenden Voraussetzungen erfüllt:

- Die Körperschaft wird nicht vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen (siehe dazu Rz 1309al ff).

- Die Körperschaft verfügt über kein verbundenes Unternehmen im Sinne des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309an ff).
- Die Körperschaft verfügt über keine ausländische Betriebsstätte (siehe dazu Rz 1309aq ff).

22.3.2.2 Beurteilungszeitraum

1309ak

Alle drei Anwendungsvoraussetzungen der Ausnahmebestimmung für eigenständige Körperschaften müssen im jeweiligen für die Anwendung der Zinsschranke maßgeblichen Wirtschaftsjahr erfüllt sein; auf die Verhältnisse des vorangegangenen Wirtschaftsjahres kommt es nicht an. Es reicht nicht aus, wenn die Anwendungsvoraussetzungen bloß zum Bilanzstichtag des jeweiligen Wirtschaftsjahres erfüllt sind, jedoch nicht durchgehend während des gesamten Wirtschaftsjahres erfüllt waren.

Beispiel:

Die unbeschränkt steuerpflichtige C-GmbH ist zum Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres X1 weder tatsächlich vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen, noch verfügt sie zu diesem Zeitpunkt über verbundene Unternehmen und ausländische Betriebsstätten. Allerdings hat die C-GmbH bis zum 31.10.X1 eine Beteiligung von 30% an der T-GmbH gehalten.

Die Ausnahme von der Zinsschranke für eigenständige Körperschaften gemäß § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 kann von der C-GmbH für das Wirtschaftsjahr X1 nicht in Anspruch genommen werden, sondern frühestens für das Wirtschaftsjahr X2.

22.3.2.3 Keine Einbeziehung in einen Konzernabschluss

1309al

§ 12a Abs. 2 zweiter Satz erster Teilstrich KStG 1988 setzt voraus, dass die Körperschaft nicht vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen wird. Die Verpflichtung zur Einbeziehung in einen Konzernabschluss kann sich nach dem UGB, den IFRS oder vergleichbaren Rechnungslegungsstandards wie zB US-GAAP ergeben (siehe dazu näher Rz 1309cx). Eine bloße anteilige Einbeziehung in einen Konzernabschluss („Quotenkonsolidierung“ oder „at equity“-Konsolidierung) stellt keine vollständige Einbeziehung in einen Konzernabschluss dar; die Anwendung der Ausnahmeregelung ist in solchen Fällen daher möglich.

1309am

Eine tatsächliche Einbeziehung in einen Konzernabschluss steht der Anwendung der Ausnahmebestimmung auch dann entgegen, wenn keine rechtliche Verpflichtung zur Einbeziehung bestand, sondern diese bloß freiwillig erfolgte (zur Anwendung der Eigenkapital-Ausnahme in solchen Fällen siehe aber Rz 1309cy). Bei einer pflichtwidrig

unterlassenen vollständigen Einbeziehung in Konzernabschluss kann die Ausnahmebestimmung nicht in Anspruch genommen werden.

22.3.2.4 Kein verbundenes Unternehmen

1309an

§ 12a Abs. 2 zweiter Satz zweiter Teilstrich KStG 1988 setzt voraus, dass die Körperschaft über kein verbundenes Unternehmen im Sinne des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 verfügt. Das Vorliegen eines verbundenen Unternehmens ist nach Maßgabe der Definition des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 zu beurteilen (siehe dazu näher Rz 1248cj ff). Dementsprechend kann ein verbundenes Unternehmen in drei unterschiedlichen Ausprägungen vorliegen, nämlich sowohl als Tochtergesellschaft (lit. a), Muttergesellschaft (lit. b) als auch als Schwestergesellschaft (letzter Satz) der Körperschaft.

1309ao

Die Körperschaft verfügt über ein verbundenes Unternehmen unabhängig davon, ob die Verbundenheit durch eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mindestens 25% in Form von Kapital- oder Stimmrechten oder aufgrund eines mindestens 25-prozentigen Gewinnanspruchs hergestellt wird.

1309ap

Der Begriff des verbundenen Unternehmens ist rechtsformunabhängig (siehe Rz 1248cp) und erfasst daher grundsätzlich juristische und natürliche Personen sowie Personenvereinigungen.

Hält jedoch eine selbst nicht unternehmerisch tätige natürliche Person lediglich eine Beteiligung von mindestens 25% an der Körperschaft, kann die Körperschaft die Ausnahmebestimmung des § 12a Abs. 2 zweiter Satz zweiter Teilstrich KStG 1988 in Anspruch nehmen. Sollte jedoch eine natürliche Person zu mindestens 25% an einer weiteren Körperschaft oder Personenvereinigung beteiligt sein, sind diese Schwestergesellschaften als verbundene Unternehmen der Körperschaft anzusehen, weshalb die Körperschaft die Ausnahmebestimmung in diesem Fall nicht in Anspruch nehmen kann.

Beispiel:

An der beschränkt steuerpflichtigen A-GmbH sind zwei nicht unternehmerisch tätige natürliche Personen X und Y zu jeweils 50% beteiligt. Die Gesellschafter halten keine weiteren Beteiligungen an anderen Körperschaften oder Personenvereinigungen.

Die A-GmbH erfüllt die Anwendungsvoraussetzungen des § 12a Abs. 2 zweiter Satz zweiter Teilstrich KStG 1988.

Variante:

X hält auch eine Beteiligung von 30% an der unbeschränkt steuerpflichtigen B-GmbH.

Die A-GmbH und die B-GmbH sind verbundene Unternehmen, sodass sowohl für die A-GmbH als auch für die B-GmbH die Ausnahmebestimmung von der Zinsschranke für eigenständige Körperschaften nicht zusteht.

22.3.2.5 Keine ausländische Betriebsstätte

1309aq

§ 12a Abs. 2 zweiter Satz dritter Teilstrich KStG 1988 setzt voraus, dass die Körperschaft über keine ausländische Betriebsstätte verfügt. Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Ausland ist nach Maßgabe des mit dem jeweiligen Betriebsstättenstaat anzuwendenden DBA zu beurteilen. Dabei ist nicht maßgeblich, ob das DBA mit dem Betriebsstättenstaat die Befreiungs- oder Anrechnungsmethode für Betriebsstätteneinkünfte vorsieht.

22.4 Ermittlung des Zinsüberhangs (§ 12a Abs. 3 KStG 1988)

22.4.1 Allgemeines

1309ar

Für die Ermittlung des Zinsüberhangs sind gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 die abzugsfähigen Zinsaufwendungen eines Wirtschaftsjahres den steuerpflichtigen Zinserträgen gegenüberzustellen. Die in den Zinsüberhang einfließenden Zinsaufwendungen und Zinserträge ergeben sich aus dem für Zwecke der Zinsschranke maßgeblichen Zinsbegriff (siehe Rz 1309at ff).

1309as

Die Anwendung der Zinsschranke setzt gemäß § 12a Abs. 1 iVm Abs. 3 KStG 1988 definitionsgemäß voraus, dass ein Überhang abzugsfähiger Zinsaufwendungen vorliegt („Zinsüberhang“), dh. die abzugsfähigen Zinsaufwendungen müssen die steuerpflichtigen Zinserträge im jeweiligen Wirtschaftsjahr übersteigen (Nettobetrachtung). Zinsaufwendungen, die bereits einem anderen allgemeinen (§ 12 Abs. 2 KStG 1988) oder speziellen Abzugsverbot (§ 12 Abs. 1 Z 9 oder Z 10 KStG 1988) unterliegen, sind daher bei der Ermittlung des Zinsüberhangs nicht zu berücksichtigen.

22.4.2 Zinsbegriff

22.4.2.1 Allgemeines

1309at

§ 12a Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 definiert den für die Ermittlung des Zinsüberhangs maßgeblichen Zinsbegriff, der in korrespondierender Betrachtung sowohl ausgabenseitig (Zinsaufwendungen) als auch einnahmenseitig (Zinserträge) zu verstehen ist. Die Berücksichtigung der von § 12a Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 erfassten Zinsaufwendungen für Zwecke der Ermittlung des Zinsüberhangs erfolgt jedoch ungeachtet dessen, ob der korrespondierende Zinsertrag empfängerseitig der Steuerpflicht unterliegt. Ebenso ist es für Zwecke der Ermittlung des Zinsüberhangs unbeachtlich, wer der Empfänger der korrespondierenden Zinserträge ist, sodass auch Zinszahlungen an unabhängige Dritte unter den Zinsbegriff der Zinsschranke fallen.

Zinsen liegen auch dann vor, soweit sie in Ausschüttungen oder ausschüttungsgleichen Erträgen aus einem den §§ 186 und 188 InvFG 2011 unterliegenden Gebilde enthalten sind (vgl. InvFR 2018 Rz 338 f). Dies gilt nicht bei Nichtmeldefonds, für die auch kein Selbstnachweis gemäß § 186 Abs. 2 Z 3 InvFG 2011 erbracht wird.

Bei ausländischen Zinsen ist der Bruttobetrag – dh. vor Abzug einer etwaigen ausländischen Quellensteuer – für Zwecke der Zinsschranke heranzuziehen.

22.4.2.2 Definition

1309au

§ 12a Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 zufolge sind Zinsen jegliche Vergütungen für Fremdkapital einschließlich sämtlicher Zahlungen für dessen Beschaffung sowie sonstige Vergütungen, die mit diesen Vergütungen und Zahlungen wirtschaftlich gleichwertig sind. Diese allgemeine Definition von Zinsen im Sinne des § 12a Abs. 3 KStG 1988 geht auf Art. 2 Abs. 1 ATAD zurück (zu Aufwendungen, die nach den Vorgaben der ATAD jedenfalls als Zinsaufwendungen zu behandeln sind, siehe sogleich Rz 1309bc f).

1309av

Ob Vergütungen für die Überlassung des Kapitals fix oder variabel ausgestaltet ist oder ob die Kapitalrückzahlung von bestimmten Bedingungen bzw. von der Entwicklung eines Basiswertes abhängt, hat für das Vorliegen von Zinsen im Sinne des § 12a Abs. 3 KStG 1988 keine Bedeutung.

1309aw

Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Disagio oder Damnum sind vom Zinsbegriff des § 12a Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 erfasst. Durch die ausdrückliche Einbeziehung von Zahlungen für die Beschaffung von Fremdkapital sind vom Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke insbesondere auch Geldbeschaffungskosten erfasst, womit der Zinsbegriff des

§ 12a Abs. 3 KStG 1988 etwa über den engen Zinsbegriff in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 hinausgeht (siehe dazu Rz 1252 ff).

1309ax

Von einer Erfüllung des Zinsbegriffes für Zwecke der Zinsschranke ist auch dann auszugehen, wenn ein Wirtschaftsgut angeschafft und der Kaufpreis nicht nur kurzfristig – dh. grundsätzlich über ein Jahr – gestundet oder eine Ratenzahlung vereinbart wird. In diesem Fall ist die über den Barwert hinausgehende Zinskomponente des Kaufpreises bzw. der einzelnen Rate beim Schuldner als Zinsaufwand und beim Gläubiger als Zinsertrag zu erfassen.

1309ay

Auch Nebenkosten wie Provisionen und Gebühren, die im Zusammenhang mit der Fremdkapitalaufnahme geleistet werden (zB Bearbeitungsgebühren, Verwaltungsprovisionen und -gebühren), sind vom allgemeinen Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke erfasst (zu Vermittlungsgebühren im Besonderen siehe Rz 1309bd). Auch Vorfälligkeitsentschädigungen, die für die vorzeitige Beendigung eines Darlehensvertrages geleistet werden, sind als im Zusammenhang mit der Beschaffung von Kapital anfallende Zahlungen und daher als vom Zinsbegriff des § 12a Abs. 3 KStG 1988 mitumfasst zu sehen.

1309az

Bereitstellungszinsen sind als wirtschaftlich gleichwertige Vergütungen ebenfalls vom allgemeinen Zinsbegriff erfasst. Dasselbe gilt für vertragliche und gesetzliche Verzugszinsen.

1309ba

Aufwendungen im Zusammenhang mit unechtem Factoring und unechter Forfaitierung sind vom Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke erfasst; das ist dann der Fall, wenn der Zessionar nicht das Ausfallsrisiko der Forderung übernimmt (zum echten Factoring und zur echten Forfaitierung siehe Rz 1309bh). Der Unterschiedsbetrag zwischen Kaufpreis und Einlösungsbetrag der Forderung stellt dann wirtschaftlich gesehen einen Zinsaufwand bzw. einen Zinsertrag dar.

1309bb

Auf- und Abzinsungen von langfristigen unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Forderungen (siehe EStR 2000 Rz 2362) und Verbindlichkeiten (siehe EStR 2000 Rz 2446 und 3309c), die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Zinskomponente enthalten, sind vom Zinsbegriff des § 12a Abs. 3 KStG 1988 ebenfalls erfasst.

Die Abzinsung langfristiger Rückstellungen ist nicht vom Zinsbegriff des § 12a Abs. 3 KStG 1988 erfasst (siehe Rz 1309be).

22.4.2.3 Beispielhafte Aufzählung von Zinsen, die jedenfalls unter den Zinsbegriff fallen

1309bc

Die allgemeine Definition von Zinsen im Sinne des § 12a Abs. 3 KStG 1988 geht auf die ATAD zurück. Die ATAD enthält darüber hinaus eine beispielhafte Aufzählung von Zinsaufwendungen, die jedenfalls als Zinsen für Zwecke der Zinsschranke zu behandeln sind. Dazu zählen gemäß Art. 2 Abs. 1 ATAD unter anderem (siehe dazu näher Rz 1309bd):

- Zahlungen im Rahmen von Beteiligungsdarlehen,
- kalkulatorische Zinsen auf Instrumente wie Wandelanleihen und Nullkuponanleihen,
- Zinsaufwendungen im Rahmen von Finanzierungsleasing,
- Beträge im Rahmen von alternativen Finanzierungsmodalitäten,
- im Bilanzwert eines zugehörigen Vermögenswertes enthaltene kapitalisierte Zinsen,
- die Amortisation kapitalisierter Zinsen,
- Beträge, die durch Bezugnahme auf eine Finanzierungsrendite im Rahmen von Verrechnungspreisregelungen gemessen werden,
- Beträge fiktiver Zinsen im Rahmen von Derivaten oder Hedging-Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem Fremdkapital eines Unternehmens,
- bestimmte Wechselkursgewinne und -verluste auf Fremdkapital,
- Instrumente im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital,
- Garantiegebühren für Finanzierungsvereinbarungen sowie Vermittlungsgebühren und ähnliche Kosten im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital.

1309bd

Die beispielhafte Aufzählung der ATAD kann im Lichte des Zinsbegriffes gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 wie folgt präzisiert werden:

- *Zahlungen im Rahmen von Beteiligungsdarlehen:*

  Darunter fallen beispielweise Zahlungen im Zusammenhang mit partiarischen Darlehen, echten stillen Beteiligungen, Gewinnschuldverschreibungen und obligationenähnlichen Genussrechten. Hingegen sind Substanzgenussrechte nicht vom Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke erfasst (siehe dazu EStR 2000 Rz 6112c).

- *Kalkulatorische Zinsen auf Instrumente wie Wandelanleihen und Nullkuponanleihen:*

  Bei Wandelanleihen (siehe dazu allgemein EStR 2000 Rz 6181) liegt der Zinskupon aufgrund des Wandlungsrechts idR unter dem Marktzins. Liegt aufgrund der niedrigeren Verzinsung ein verdecktes Aufgeld vor, das als Disagio zu aktivieren und abzuschreiben

ist, ist dieser (zusätzliche) Zinsaufwand aus der Abschreibung des Disagios ebenfalls für Zwecke der Zinsschranke zu berücksichtigen.

Bei Nullkuponanleihen (siehe dazu allgemein EStR 2000 Rz 6187) zählen die über die Laufzeit verteilten – im höheren Einlösungsbetrag enthaltenen – kalkulatorischen Zinsen zum Zinsbegriff.

- *Zinsaufwendungen im Rahmen von Finanzierungsleasing:*

  Nach der ATAD fallen auch Zinsaufwendungen im Rahmen von Finanzierungsleasing unter den Zinsbegriff gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988; Aufwendungen aus operativen Leasinggeschäften fallen hingegen nicht darunter. Die Qualifizierung von Leasinggeschäften als Finanzierungsleasing und damit einhergehend die Erfassung einer in der Leasingrate enthaltenen Zinskomponente für Zwecke der Zinsschranke setzt einen Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums zum Leasingnehmer voraus. Dabei sind die in IFRS 16 dargelegten Kriterien zur Abgrenzung von Finanzierungsleasing und Operating Leasing maßgeblich. Ein Leasingverhältnis wird danach als Finanzierungsleasing eingestuft, wenn alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden (IFRS 16.61 ff). Im Zweifelsfall bestehen jedoch keine Bedenken, sich an den innerstaatlichen Grundsätzen zur Abgrenzung von Finanzierungsleasing und Operating Leasing zu orientieren (vgl. auch Rz 1248ao; EStR 2000 Rz 135 ff).

- *Im Bilanzwert eines zugehörigen Vermögenswertes enthaltene kapitalisierte Zinsen:*

  Dabei handelt es sich um Zinsaufwendungen, die anlässlich der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes anfallen und – soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen – auf dieses aktiviert werden. Dies betrifft insbesondere Zinsen für Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung von Gegenständen des Anlage- oder Umlaufvermögens, die im Rahmen der Herstellungskosten nach Maßgabe von § 203 Abs. 4 UGB iVm § 6 EStG 1988 angesetzt werden (sog. Bauzeitzinsen; siehe EStR 2000 Rz 2201). Wird von diesem Aktivierungswahlrecht im Rahmen des Herstellungsvorgangs Gebrauch gemacht, ist der in den Absetzungen für Abnutzungen des jeweiligen Wirtschaftsgutes enthaltene Anteil an Zinsaufwendungen insoweit für Zwecke der Zinsschranke herauszuschälen und bei der Ermittlung des Zinsüberhangs zu berücksichtigen. Die Einbeziehung derartiger Zinsaufwendungen in den Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke gilt unabhängig davon, ob vom Aktivierungswahlrecht gemäß § 203 Abs. 4 UGB Gebrauch gemacht wird. Dies gilt jedoch nicht für Zinsaufwendungen, die bereits in vor dem 1.1.2021 beginnenden Wirtschaftsjahren aktiviert wurden.

- *Amortisation kapitalisierter Zinsen:*

  Kapitalisierte Zinsen sind Zinsen, die aktiv- oder passivseitig dem Kapital zugeschlagen sind. Auf Seite des Gläubigers entsteht dabei im Falle der Bilanzierung ein Zinsertrag und auf Seiten des Schuldners ein Zinsaufwand.

- *Beträge, die durch Bezugnahme auf eine Finanzierungsrendite im Rahmen von Verrechnungspreisregelungen gemessen werden:*

  Zu den Zinsen für Zwecke der Zinsschranke gehören auch steuerwirksame, fiktive Zinsaufwendungen und Zinserträge, die aufgrund einer fremdunüblichen Kapitalüberlassung im Rahmen von Verrechnungspreiskorrekturen gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 oder § 8 KStG 1988 anzusetzen sind.

- *Beträge fiktiver Zinsen im Rahmen von Derivaten oder Hedging-Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem Fremdkapital eines Unternehmens:*

  Beträge fiktiver Zinsen im Rahmen von Derivaten oder Hedging-Vereinbarungen im Zusammenhang mit Fremdkapital eines Unternehmens fallen unter den Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke, soweit sich der Aufwand oder Ertrag auf Zinsen (nicht hingegen auf das Stammrecht) bezieht. Demnach sind Aufwendungen im Zusammenhang mit Zins- und Währungsswaps sowie mit weiteren derivativen Finanzinstrumenten oder Sicherungsgeschäften bei der Ermittlung des Zinsüberhangs zu berücksichtigen, wenn ihnen ein Geschäft zur Kapitalüberlassung zu Grunde liegt und die Vereinbarung in Ergänzung oder als Absicherung einer Fremdkapitalvereinbarung vorgenommen wurde. Dabei müssen Laufzeit und Valuta der Darlehens- und Sicherungsvereinbarung aber grundsätzlich kongruent sein.

- *Bestimmte Wechselkursgewinne und -verluste auf Fremdkapital:*

  Bereits vorab im Zusammenhang mit der Kapitalüberlassung vereinbarte – und damit im Zeitpunkt der Darlehensgewährung bereits „bestimmte“ – Wechselkursdifferenzen (vgl. dazu beispielsweise VwGH 25.11.2002, 99/14/0099) sind bei der Ermittlung des Zinsüberhangs zu berücksichtigen.

  Hingegen sind vorab unsichere Wechselkursgewinne und -verluste nur insoweit bei der Ermittlung des Zinsüberhangs zu berücksichtigen, als diese sich – je nach Entwicklung des Wechselkurses – unmittelbar auf den jährlichen Zinsaufwand (Kursverlust) oder Zinsertrag (Wechselkursgewinn) beziehen; Wertänderungen des Stammrechts (Aufwand

oder Ertrag aus der Bewertung von Kreditforderungen oder -verbindlichkeiten aufgrund von Wechselkursschwankungen) sind bei der Ermittlung des Zinsüberhangs nicht zu berücksichtigen, weil darin keine wirtschaftlich vergleichbare Vergütung für Fremdkapital zu sehen ist.

- *Garantiegebühren für Finanzierungsvereinbarungen sowie Vermittlungsgebühren und ähnliche Kosten im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital:*

  Auch Garantiegebühren für Finanzierungsvereinbarungen sind von Art. 2 Abs. 1 ATAD erfasst, weshalb auch Aval- und Bürgschaftsprovisionen bei der Ermittlung des Zinsüberhangs zu berücksichtigen sind. Vermittlungsgebühren und ähnliche Kosten im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital, wie beispielsweise „Arrangement Fees“, „Agency Fees“, „Security Fees“ oder Beratungskosten, sind bei der Ermittlung des Zinsüberhangs ebenfalls zu berücksichtigen.

22.4.2.4 Negativabgrenzung

1309be

Vom Zinsbegriff des § 12a Abs. 3 KStG 1988 sind nur Vergütungen für die Fremdkapitalaufnahme, nicht aber Vergütungen für die Fremdkapitalhingabe erfasst, weshalb Negativzinsen – zahler- und empfängerseitig – nicht vom Zinsbegriff des § 12a Abs. 3 KStG 1988 erfasst sind.

Die Auf- und Abzinsung langfristiger Rückstellungen nach Maßgabe von § 9 Abs. 5 sowie § 14 EStG 1988 fällt nicht unter den Zinsbegriff des § 12a Abs. 3 KStG 1988. Dies gilt auch für versicherungstechnische Rückstellungen gemäß § 15 KStG 1988.

1309bf

Auch Aufwendungen für die Überlassung von körperlichen und unkörperlichen Wirtschaftsgütern (zB Miete, Pacht, Lizenzgebühren) sowie Aufwendungen für Sachdarlehen sind vom Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke nicht erfasst, sondern ausschließlich Aufwendungen für die Überlassung von Geldkapital. Sollte der Zinsüberhang allerdings durch Wertpapierleihgeschäfte oder ähnliche Vereinbarungen in nicht unwesentlichem Ausmaß verringert werden, kann dies unter Missbrauchsgesichtspunkten zu prüfen sein.

Für die Erfüllung des Zinsbegriffes ist es hingegen nicht relevant, ob eine (Geld)Verbindlichkeit anstatt durch die Rückzahlung des Kapitals durch die Hingabe von anderen Wirtschaftsgütern getilgt werden kann, unabhängig davon, ob und welchem der Vertragspartner ein Wahlrecht zusteht (insbesondere Aktienanleihen, Wandelanleihen,

Umtauschanleihen, Wandeldarlehen etc.). Ausschlaggebend ist lediglich, ob Geldkapital überlassen wird.

1309bg

Aufwendungen aus operativen Leasinggeschäften sind nicht vom Zinsbegriff erfasst (zur Abgrenzung zum unter die Zinsschranke fallenden Finanzierungsleasing siehe Rz 1309bd).

1309bh

Aufwendungen im Zusammenhang mit echtem Factoring und echter Forfaitierung sind nicht vom Zinsbegriff erfasst; das ist der Fall, wenn das Ausfallrisiko der Forderung auf den Zessionar übergeht (zur Abgrenzung zum unter die Zinsschranke fallenden unechten Factoring und zur unechten Forfaitierung siehe Rz 1309ba).

22.5 Ermittlung des steuerlichen EBITDA (§ 12a Abs. 4 KStG 1988)

22.5.1 Allgemeines

1309bi

Der ermittelte Zinsüberhang (Rz 1309ar ff) ist in einem Wirtschaftsjahr nur im Ausmaß von 30% des steuerlichen EBITDA (= verrechenbares EBITDA) dieses Wirtschaftsjahres abzugsfähig (zur Grundregel siehe bereits Rz 1309ac). Als steuerliches EBITDA gilt gemäß § 12a Abs. 4 KStG 1988 der vor Anwendung der Zinsschranke ermittelte Gesamtbetrag der Einkünfte, neutralisiert um steuerliche Abschreibungen und Zuschreibungen sowie den Zinsüberhang gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988. Im Hinblick auf die vorzunehmenden Neutralisierungen ist die auf § 12a Abs. 8 KStG 1988 basierende Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Ermittlung des steuerlichen EBITDA sowie des Gruppen-EBITDA (EBITDA-Ermittlungs-VO, BGBl. II Nr. 390/2021) zu berücksichtigen (siehe dazu näher Rz 1309al ff).

22.5.2 Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 als Ausgangsgröße

1309bj

Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerlichen EBITDA ist ein vorläufiger, dh. vor Anwendung der Zinsschranke gemäß § 12a KStG 1988 ermittelter Gesamtbetrag der Einkünfte der jeweiligen Körperschaft. Alle sonstigen ertragsteuerlichen Regelungen sind bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte daher zu berücksichtigen. Die sich dabei ergebenden steuerwirksamen Erhöhungen und Verminderungen des Gesamtbetrages der Einkünfte beeinflussen folglich auch das für Zwecke der nachgelagerten Anwendung der Zinsschranke maßgebliche steuerliche EBITDA (vgl. dazu auch Art. 4 Abs. 2 ATAD, wonach es

sich beim EBITDA um eine im Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegende Größe handelt).

Steuerfreie in- und ausländische Einkünfte, wie beispielweise Beteiligungserträge gemäß § 10 KStG 1988 oder DBA-steuerbefreite Auslandseinkünfte, beeinflussen den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 hingegen nicht und bleiben daher auch für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA unberücksichtigt (vgl. dazu Art. 4 Abs. 2 ATAD, wonach steuerfreie Einkünfte im EBITDA nicht zu berücksichtigen sind).

Im Inland nach Maßgabe von § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 angesetzte ausländische Verluste sowie gemäß § 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 angesetzte Nachversteuerungsbeträge vermindern bzw. erhöhen jedoch den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988. Ebenso erhöhen gemäß § 10a KStG 1988 hinzugerechnete Beträge den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988. Zu den diesbezüglich vorzunehmenden Neutralisierungen im Hinblick auf darin enthaltene Ab- und Zuschreibungsbeträge sowie Zinsaufwendungen und Zinserträge im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen EBITDA siehe Rz 1309bo.

1309bk

Ist eine vom persönlichen Anwendungsbereich der Zinsschranke gemäß § 12a Abs. 2 erster Satz KStG 1988 erfasste Körperschaft (siehe dazu Rz 1309af ff) an einer Personengesellschaft als Mitunternehmerin beteiligt, gehen auch der Körperschaft aufgrund dieser Beteiligung zugewiesene steuerpflichtige Gewinn- und Verlustanteile in deren Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 ein und fließen daher anteilig in die Ausgangsgröße für die Ermittlung des steuerlichen EBITDA der jeweiligen Körperschaft ein; dies gilt auch für Beteiligungen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft. Dementsprechend fließen darin enthaltene Zinsaufwendungen und Zinserträge der Personengesellschaft auch in den Zinsüberhang gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 der beteiligten Körperschaft ein. Auch die in der EBITDA-Ermittlungs-VO vorgesehenen Erhöhungen und Verminderungen des Gesamtbetrages der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 (siehe Rz 1309bl ff) um darin enthaltene Absetzungen für Abnutzungen, Teilwertabschreibungen, abzugsfähige Zinsaufwendungen (§ 1 Z 1 lit. a, b und c EBITDA-Ermittlungs-VO) sowie Zuschreibungen und steuerpflichtige Zinserträge (§ 1 Z 2 lit. a und b EBITDA-Ermittlungs-VO) sind für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA vorzunehmen.

22.5.3 Vorzunehmende Neutralisierungen bei Ermittlung des steuerlichen EBITDA (§ 1 EBITDA-Ermittlungs-VO)

22.5.3.1 Allgemeines

1309bl

Der Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 eines Wirtschaftsjahres ist gemäß § 1 Z 1 EBITDA-Ermittlungs-VO zu erhöhen um darin enthaltene

- Absetzungen für Abnutzungen (lit. a; siehe Rz 1309bq),
- Teilwertabschreibungen des Anlagevermögens (lit. b; siehe Rz 1309br ff) sowie
- abzugsfähige Zinsaufwendungen (lit. c; siehe Rz 1309av)

und gemäß § 1 Z 2 EBITDA-Ermittlungs-VO zu vermindern um darin enthaltene

- Zuschreibungen des Anlagevermögens (lit. a; siehe Rz 1309bw ff) sowie
- steuerpflichtige Zinserträge (lit. b; siehe Rz 1309ca).

Die Erhöhungen (Z 1) und Verminderungen (Z 2) um die jeweiligen Beträge sind jedoch nur insoweit vorzunehmen, als sich diese nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Vorschriften im jeweiligen Wirtschaftsjahr bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 ausgewirkt haben (§ 1 Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO).

1309bm

Die gemäß § 1 Z 1 lit. a und lit. b sowie Z 2 lit. a EBITDA-Ermittlungs-VO vorzunehmenden Neutralisierungen um Ab- und Zuschreibungen beschränken sich auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, die den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 steuerwirksam beeinflusst haben, sind nicht zu neutralisieren.

Zur Abgrenzung von Beteiligungen des Anlage- und Umlaufvermögens siehe allgemein bereits Rz 1300.

1309bn

Steuerwirksame, im Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 enthaltene Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA grundsätzlich nicht neutralisierend zu berücksichtigen. Eine Neutralisierung von Veräußerungsgewinnen und -verlusten für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA hat allerdings insoweit zu erfolgen, als von einem – dem Veräußerungsvorgang zeitlich vorgelagerten –

Bewertungsvorgang auszugehen ist (vorgelagerte Zuschreibung bis zu den fortgeschriebenen Anschaffungskosten bzw. vorgelagerte Teilwertabschreibung), der nach Maßgabe von § 1 Z 2 lit. a bzw. Z 1 lit. b jeweils iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO auch zu neutralisieren wäre. Praktische Relevanz hat die Neutralisierung von vorgelagerten Bewertungsvorgängen insbesondere für teilwertgeminderte Beteiligungen des Anlagevermögens (siehe Rz 1309br und 1309bx f).

1309bo

Soweit in im Inland angesetzten Betriebsstättenverlusten gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 bzw. in den gemäß § 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 nachzuversteuernden Beträgen Verminderungen und Erhöhungen gemäß § 1 Z 1 und 2 EBITDA-Ermittlungs-VO enthalten sind (zB Abschreibungen, Zinsaufwendungen, Zinserträge; siehe Rz 1309bj), sind diese für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA insoweit zu neutralisieren.

Dasselbe gilt im Hinblick auf Hinzurechnungsbeträge gemäß § 10a KStG 1988 (siehe Rz 1309bj).

1309bp

Die für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA vorzunehmende Neutralisierung nach Maßgabe des § 1 Z 1 und Z 2 iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO hat auch zu erfolgen, wenn diese den Gesamtbetrag der Einkünfte nicht im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung für das jeweilige Wirtschaftsjahr erhöht oder vermindert haben, sondern sich im Rahmen einer Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 im „Wurzeljahr“ oder im ersten nicht verjährten Jahr durch Vornahme eines Zu- oder Abschlages auswirken.

22.5.3.2 Erhöhungen des Gesamtbetrages der Einkünfte (§ 1 Z 1 EBITDA-Ermittlungs-VO)

1309bq

Zu den dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnenden Absetzungen für Abnutzungen zählen gemäß § 1 Z 1 lit. a EBITDA-Ermittlungs-VO neben der linearen oder degressiven Absetzung für Abnutzung im Sinne des § 7 EStG 1988 auch jegliche Sonderformen der Absetzung für Abnutzung im Sinne des § 8 EStG 1988 (zB für PKW, Gebäude oder Abschreibungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung) sowie sofortige Absetzungen von Anschaffungs- und Herstellungskosten geringwertiger Wirtschaftsgüter gemäß § 13 EStG 1988.

Bei nicht § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegenden Körperschaften ist der Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 um die Absetzungen für Abnutzungen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sowie einen auf 15 Jahre zu verteilenden Herstellungsaufwand im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG 1988 zu erhöhen.

1309br

Zu den dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 hinzuzurechnenden Beträgen zählen gemäß § 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO weiters Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Sinne des § 6 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988, soweit sich diese im betreffenden Wirtschaftsjahr nach den ertragsteuerlichen Vorschriften steuerlich auswirken konnten.

Steuerwirksame Verluste aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA zu neutralisieren, weil von einem – dem Veräußerungsvorgang zeitlich vorgelagerten – Bewertungsvorgang auszugehen ist (vorgelagerte Teilwertabschreibung), der nach Maßgabe von § 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO auch zu neutralisieren wäre (siehe Rz 1309bn).

Zur Abgrenzung von Beteiligungen des Anlage- und Umlaufvermögens siehe allgemein Rz 1300.

1309bs

Für Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, können sich Einschränkungen der Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen insbesondere aufgrund von § 6 Z 2 lit. c und lit. d EStG 1988 ergeben (Kürzung der Abzugsfähigkeit eines allenfalls verbleibenden, negativen Überhangs aus Teilwertabschreibungen auf 55% bzw. 60% im Zusammenhang mit sondersteuersatzbesteuerten Wirtschaftsgütern; siehe dazu Rz 403 sowie EStR 2000 Rz 794 f und 784 ff). Dies spielt insbesondere eine Rolle für eigennützige, nicht offengelegte Privatstiftungen (zum persönlichen Anwendungsbereich der Zinsschranke siehe Rz 1309ah). Für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA ist folglich nur der gekürzte Betrag dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 hinzuzurechnen (§ 1 Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO).

1309bt

Für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften ergeben sich Einschränkungen der sofortigen steuerlichen Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 insbesondere im Zusammenhang mit zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1299 ff). Wirkt sich eine dem Grunde nach abzugsfähige Teilwertabschreibung danach in einem Wirtschaftsjahr nur zu einem Siebentel als Betriebsausgabe aus, ist für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA gemäß § 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO auch nur ein Siebentel dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke hinzuzurechnen.

Beispiel:

Die A-GmbH ist zu 100% an der B-GmbH beteiligt (Anschaffungskosten 1.000). Im Wirtschaftsjahr X1 nimmt die A-GmbH auf die B-GmbH eine Teilwertabschreibung iHv 700 vor (Teilwert = 300), die sich steuerlich im Wirtschaftsjahr X1 aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 nur zu einem Siebentel (=100) auswirkt (Buchwert sinkt auf 300).

Der vor Anwendung des § 12a KStG 1988 ermittelte Gesamtbetrag der Einkünfte der A-GmbH hat sich in X1 somit zunächst um 100 steuerwirksam vermindert; für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA ist daher dieser Gesamtbetrag der Einkünfte in X1 um 100 zu erhöhen. In den darauffolgenden Wirtschaftsjahren X2 bis X7 hat die A-GmbH den jeweiligen ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke um jeweils 100 zu erhöhen.

Bereits dem Grunde nach nicht abzugsfähige Abschreibungen von Beteiligungen des Anlagevermögens auf den niedrigeren Teilwert, wie ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, haben den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 nicht steuerwirksam vermindert und sind daher nach Maßgabe von § 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO auch nicht für Zwecke der Ermittlung des EBITDA erhöhend zu berücksichtigen. Dies gilt auch für Teilwertabschreibungen von internationalen Schachtelbeteiligungen, die sich aufgrund der generellen Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 steuerlich nicht auswirken.

1309bu

Bei dem Grunde nach abzugsfähigen Teilwertabschreibungen gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind für Zwecke der Ermittlung des Erhöhungsbetrages die Möglichkeiten der vorzeitigen Gegenrechnung noch offener Siebentel aus Teilwertabschreibungen mit

- in späteren Wirtschaftsjahren erfolgenden Zuschreibungen (erster Teilstrich; siehe Rz 1309by Beispiel Variante 1) oder
- entstehenden Veräußerungsgewinnen (zweiter Teilstrich; siehe Rz 1309by Beispiel Variante 2) dieser Beteiligung oder
- im Wirtschaftsjahr der Teilwertabschreibung erzielten Veräußerungsgewinnen aus anderen Beteiligungen (dritter Teilstrich; siehe sogleich das Bespiel unten)

zu beachten. Dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke ist im jeweiligen Wirtschaftsjahr gemäß § 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO jener Betrag neutralisierend hinzuzurechnen, der unter Berücksichtigung der vorzeitigen Verrechnungsmöglichkeit steuerlich insgesamt abgesetzt werden konnte.

Beispiel:

Die A-GmbH ist zu 100% an der B-GmbH beteiligt (Anschaffungskosten 1.000). Im Wirtschaftsjahr X1 nimmt die A-GmbH auf die B-GmbH eine Teilwertabschreibung iHv 700 vor (Teilwert = 300), die sich steuerlich im Wirtschaftsjahr X1 aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 nur zu einem Siebentel (=100) auswirken würde (Buchwert sinkt auf 300). Darüber hinaus veräußert die A-GmbH in X1 jedoch auch ihre Beteiligung an der C-GmbH (AK = BW = 1.000; TW = 1.490) und erzielt dabei einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn iHv 490. Nach Gegenrechnung der offenen Siebentel (=700) mit dem Veräußerungsgewinn (§ 12 Abs. 3 Z 2 dritter Teilstrich KStG 1988) verbleibt eine steuerlich noch nicht abgesetzte Teilwertabschreibung iHv 210, die auf sieben Jahre zu verteilen ist. In X1 kann daher zusätzlich zur vorgezogenen Teilwertabschreibung iHv 490 ein laufendes Siebentel iHv 30 abgesetzt werden (siehe Rz 1305); insgesamt somit eine Teilwertabschreibung in Höhe von 520.

Für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA ist daher der Gesamtbetrag der Einkünfte der A-GmbH für das Wirtschaftsjahr X1 um 520 zu erhöhen (§ 1 Z 1 lit. b EBITDA-Ermittlungs-VO). Der anlässlich der Veräußerung der Beteiligung an der C-GmbH erzielte steuerpflichtige Veräußerungsgewinn (490) ist in den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 eingeflossen. Eine diesbezügliche Verminderung des Gesamtbetrages der Einkünfte für Zwecke der Ermittlung des EBITDA hat nicht zu erfolgen, weil in der Vergangenheit keine Teilwertabschreibung auf die C-GmbH durchgeführt wurde und folglich auch kein (vorgelagerter) Bewertungsvorgang vorliegt, der für die Ermittlung des steuerlichen EBITDA neutralisierend zu berücksichtigen wäre (siehe dazu Rz 1309by Beispiel Variante 2).

Zur vorzeitigen Gegenrechnung offener Siebentel mit (vorgelagerten) Zuschreibungen späterer Wirtschaftsjahre siehe Rz 1309by.

1309bv

Zu den dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 hinzuzurechnenden Beträgen zählen auch abzugsfähige Zinsaufwendungen des jeweiligen Wirtschaftsjahres (§ 1 Z 1 lit. c EBITDA-Ermittlungs-VO). Dabei handelt es sich um die in den Zinsüberhang eines Wirtschaftsjahres gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 einfließenden Zinsaufwendungen (zum Zinsbegriff siehe Rz 1309at ff), die den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke im jeweiligen Wirtschaftsjahr vermindert haben. Ein Zinsvortrag ist folglich nicht hinzuzurechnen; dieser erhöht gemäß § 12a Abs. 6 Z 1 zweiter Satz KStG 1988 das steuerliche EBITDA nicht.

Zinsaufwendungen, die aufgrund einer Ausnahmeregelung des § 12a KStG 1988 nicht in den Zinsüberhang gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 einfließen, wie insbesondere Zinsaufwendungen aus Altverträgen gemäß § 26c Z 80 KStG 1988 (siehe Rz 1309cn ff) und Zinsaufwendungen für langfristige Infrastrukturprojekte im allgemeinen öffentlichen Interesse (siehe Rz 1309ch ff), sind auch für Zwecke der EBITDA-Ermittlung nicht zu neutralisieren, dh. dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 nicht hinzuzurechnen.

Im Falle eines aktivierungs- und verteilungspflichtigen Zinsaufwandes im Sinne des § 12a Abs. 3 KStG 1988 (zB Disagio und Geldbeschaffungskosten gemäß § 6 Z 3 EStG 1988; siehe dazu Rz 1309aw), hat eine Neutralisierung für Zwecke der EBITDA-Ermittlung nur insoweit zu erfolgen, als sich der Zinsaufwand im jeweiligen Wirtschaftsjahr steuerlich auswirkt (§ 1 Z 1 lit. c iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO).

22.5.3.3 Verminderungen des Gesamtbetrages der Einkünfte (§ 1 Z 2 EBITDA-Ermittlungs-VO)

1309bw

Der Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 ist gemäß § 1 Z 2 lit. a iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO zunächst um Zuschreibungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Sinne des § 6 Z 1 und Z 2 lit. a sowie Z 13 EStG 1988 zu vermindern, soweit diese sich im jeweiligen Wirtschaftsjahr steuerlich auswirken.

Zuschreibungen von internationalen Schachtelbeteiligungen, die sich aufgrund der generellen Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 steuerlich nicht auswirken, sind auch für Zwecke der EBITDA-Ermittlung nicht zu neutralisieren.

1309bx

Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA zu neutralisieren, soweit von einem – dem Veräußerungsvorgang gedanklich vorgelagerten – Bewertungsvorgang (vorgelagerte Zuschreibung bis zu den fortgeschriebenen Anschaffungskosten) auszugehen ist (siehe dazu bereits Rz 1309bn). Dabei ist § 3 zweiter Satz EBITDA-Ermittlungs-VO zu beachten (siehe Rz 1309cd ff).

1309by

Bei Zuschreibungen von Beteiligungen des Anlagevermögens ist die gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 vorgesehene Möglichkeit der vorzeitigen Verrechnung mit noch offenen Siebenteln aus Teilwertabschreibungen – unter Beachtung von § 1 Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO – zu berücksichtigen: Zuschreibungen sind danach für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA in jenem Ausmaß vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 abzuziehen, in dem sie sich aufgrund der vorgezogenen Verrechnungsmöglichkeit steuerlich ausgewirkt haben.

Sofern eine in einem Wirtschaftsjahr steuerwirksam vorzunehmende Zuschreibung von Beteiligungen des Anlagevermögens gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 vollständig mit noch offenen Siebenteln aus Teilwertabschreibungen gegenverrechnet werden kann, ergeben sich daraus in diesem Wirtschaftsjahr insgesamt keine Auswirkungen auf den Gesamtbetrag der

Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988, weshalb gemäß § 1 Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO keine Neutralisierung der Zu- und Abschreibung für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA zu erfolgen hat.

Fortsetzung Beispiel Rz 1309bt, Variante 1 (Verrechnung mit Zuschreibung):

Im Wirtschaftsjahr X3 erfolgt bei der A-GmbH eine Zuschreibung der Beteiligung an der B-GmbH (AK 1.000, BW 300) um 250 (Teilwert 550). Zunächst ist für das laufende Wirtschaftsjahr X3 das dritte Siebentel (100) steuerlich abzusetzen und mit der steuerwirksamen Zuschreibung zu verrechnen. Im Ausmaß der über das abgesetzte laufende Siebentel hinausgehenden, noch verbleibenden Zuschreibung iHv 150 (=250-100) kann gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich KStG 1988 eine Gegenrechnung mit den noch offenen Siebenteln aus der Teilwertabschreibung (=400) erfolgen.

Im Ergebnis haben die Ab- und Zuschreibung im Wirtschaftsjahr X3 insgesamt keine Auswirkungen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988, weshalb gemäß § 1 Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO keine Neutralisierung für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA erfolgt.

In den folgenden Wirtschaftsjahren X4 und X5 ist die noch verbleibende Teilwertabschreibung (250) zu je 100 abzusetzen und für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA dem Gesamtbetrag der Einkünfte der A-GmbH hinzuzurechnen, im Wirtschaftsjahr X6 nur noch iHv 50.

Dies gilt auch im Falle einer vorzeitigen Verrechnung noch offener Siebentel aus Teilwertabschreibungen mit einer vorgelagerten Zuschreibung bis zu den fortgeschriebenen Anschaffungskosten anlässlich einer Veräußerung, wenn sich dadurch im jeweiligen Wirtschaftsjahr insgesamt keine Auswirkungen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 ergeben.

Fortsetzung Beispiel Rz 1309bt, Variante 2 (Verrechnung mit Veräußerungsgewinn als vorgelagerte Zuschreibung):

Im Wirtschaftsjahr X3 veräußert die A-GmbH die Beteiligung an der B-GmbH (AK 1.000, BW 300) mit einem Veräußerungsgewinn von 250 (Teilwert 550).

Zunächst ist für das laufende Wirtschaftsjahr X3 das dritte Siebentel (100) steuerlich abzusetzen und mit dem steuerwirksamen Veräußerungsgewinn zu verrechnen. Im Ausmaß der über das abgesetzte laufende Siebentel hinausgehenden Gewinnrealisierung iHv 150 (=250-100) kann gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 eine Gegenrechnung mit den noch offenen Siebenteln aus der Teilwertabschreibung (=400) erfolgen.

Der Veräußerungsvorgang ist bis hin zu den Anschaffungskosten für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA wie ein vorgelagerter Bewertungsvorgang und der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn insoweit wie eine steuerpflichtige Zuschreibung zu behandeln, weshalb insoweit eine Neutralisierung zu erfolgen hat. Im Ergebnis haben die Abschreibung einerseits und die „vorgelagerte Zuschreibung“ andererseits im Wirtschaftsjahr X3 somit insgesamt keine Auswirkungen auf die Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte vor

Anwendung des § 12a KStG 1988, weshalb gemäß § 1 Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO keine Neutralisierung für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA erfolgt.

In den folgenden Wirtschaftsjahren X4 und X5 ist die noch verbleibende Teilwertabschreibung (250) zu je 100 abzusetzen und für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA dem Gesamtbetrag der Einkünfte der A-GmbH vor Anwendung der Zinsschranke hinzuzurechnen, im Wirtschaftsjahr X6 nur noch iHv 50.

1309bz

Liegt eine steuerlich nicht abzugsfähige ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 vor, hat diese den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke nicht steuerwirksam vermindert und ist daher insoweit für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA dem Gesamtbetrag der Einkünfte auch nicht hinzuzurechnen (siehe auch Rz 1309bt). In darauffolgenden Wirtschaftsjahren erfolgende Zuschreibungen nach ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen sind jedoch steuerwirksam (siehe dazu Rz 1295), weshalb sie auch für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 abzuziehen sind (§ 1 Z 2 lit. a iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO).

1309ca

Neben Zuschreibungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind auch die steuerpflichtigen Zinserträge eines Wirtschaftsjahres vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 abzuziehen (§ 1 Z 2 lit. b EBITDA-Ermittlungs-VO; zum Zinsbegriff siehe Rz 1309at ff).

Dabei handelt es sich um jene Zinserträge, die in den Zinsüberhang des jeweiligen Wirtschaftsjahres gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 einfließen und den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke erhöht haben. Eine Verminderung des Gesamtbetrages der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 um steuerpflichtige Zinserträge erfolgt daher auch, wenn im jeweiligen Wirtschaftsjahr kein Zinsüberhang – also kein Überhang von abzugsfähigen Zinsaufwendungen –, sondern ein Überhang von steuerpflichtigen Zinserträgen im Sinne des § 12a Abs. 3 KStG 1988 vorliegt.

22.5.4 Ermittlung des Gruppen-EBITDA (§ 2 EBITDA-Ermittlungs-VO)

1309cb

Zu den Besonderheiten bei der Ermittlung des Gruppen-EBITDA siehe näher Rz 1309ep ff.

22.5.5 Inkrafttreten (§ 3 EBITDA-Ermittlungs-VO)

1309cc

Wie auch die Zinsschranke selbst (§ 26c Z 80 KStG 1988) ist auch die EBITDA-Ermittlungs-VO erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 beginnen (§ 3 erster Satz EBITDA-Ermittlungs-VO).

1309cd

Da sich Abschreibungen vorangegangener Wirtschaftsjahre für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA noch nicht (erhöhend) auswirken konnten, sind § 3 zweiter Satz EBITDA-Ermittlungs-VO zufolge auch korrespondierende Zuschreibungen, die in nach dem 31.12.2020 beginnenden Wirtschaftsjahren vorgenommen wurden – und daher grundsätzlich bereits in den Anwendungsbereich der EBITDA-Ermittlungs-VO fallen würden – bei der Ermittlung des steuerlichen EBITDA auszublenden, dh. nicht abzuziehen.

Bei außerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs der EBITDA-Ermittlungs-VO vorgenommenen Teilwertabschreibungen von Beteiligungen gilt dies nur insoweit, als sich aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 Siebentel nicht steuerlich auswirken konnten. Folgesiebentel, die in nach dem 31.12.2020 beginnenden Wirtschaftsjahren steuerwirksam abgesetzt werden, sind hingegen auch bereits für Zwecke der EBITDA-Ermittlung (§ 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO) erhöhend zu berücksichtigen. Insoweit daher durch eine später erfolgende steuerwirksame Zuschreibung eine steuerlich wirksame und für Zwecke der EBITDA-Ermittlung neutralisierte Teilwertabschreibung aufgeholt wird, ist auch die Zuschreibung für Zwecke der EBITDA-Ermittlung zu neutralisieren.

Beispiel:

Die A-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) ist zu 100% an der B-GmbH beteiligt (Anschaffungskosten 1.000). Im Wirtschaftsjahr 2019 nimmt die A-GmbH auf die B-GmbH eine Teilwertabschreibung iHv 700 vor (Teilwert = 300), die aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 über sieben Jahre zu verteilen ist. Im Wirtschaftsjahr 2022 erfolgt eine Zuschreibung der Beteiligung durch die A-GmbH iHv 700 (Teilwert = 1.000).

In den Wirtschaftsjahren 2019 und 2020 kann die A-GmbH jeweils ein Siebentel (je 100) steuerlich absetzen. Da die Absetzung dieser Siebentel vom zeitlichen Anwendungsbereich der EBTIDA-Ermittlungs-VO noch nicht erfasst ist, sind diese Siebentel für Zwecke der Ermittlung der steuerlichen EBITDA nicht zu berücksichtigen (§ 3 erster Satz EBITDA-Ermittlungs-VO).

Im Wirtschaftsjahr 2021 kann die A-GmbH ein weiteres Siebentel (100) steuerlich absetzen. Für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA ist dieses Siebentel dem Gesamtbetrag der Einkünfte der A-GmbH vor Anwendung des § 12a KStG 1988 bereits hinzuzurechnen (§ 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 iVm § 3 EBITDA-Ermittlungs-VO).

Im Wirtschaftsjahr 2022 kann die A-GmbH zunächst das vierte Siebentel (100) steuerlich absetzen und mit der steuerwirksamen Zuschreibung verrechnen (siehe dazu Rz 1302). Im Ausmaß der über das abgesetzte laufende Siebentel hinausgehenden, noch verbleibenden Zuschreibung iHv 600 (=700-100) kann gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich KStG 1988

eine Gegenrechnung mit den noch offenen Siebenteln aus der Teilwertabschreibung (=300) erfolgen. Im Hinblick auf den nach der Gegenrechnung verbleibenden Zuschreibungsbetrag iHv 300 ist für Zwecke der EBITDA-Ermittlung zu differenzieren:

- *Im Ausmaß von 100 ist die Zuschreibung vermindernd zu berücksichtigen, dh. vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 abzuziehen, weil insoweit auch die Teilwertabschreibung bereits EBITDA-wirksam war (Siebentel aus 2021).*
- *Im Ausmaß von 200 ist die Zuschreibung auszublenden, dh. nicht vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 abzuziehen, weil insoweit auch die Teilwertabschreibung nicht EBITDA-wirksam war (Siebentel aus 2020, 2019).*

1309ce

Folgt einer außerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs der EBITDA-Ermittlungs-VO vorgenommenen Teilwertabschreibung (zB 31.12.2020) eine weitere Teilwertabschreibung, die bereits in den Anwendungsbereich der EBITDA-Ermittlungs-VO fällt (zB 31.12.2021) und folglich gemäß § 1 Z 1 lit. b EBITDA-Ermittlungs-VO zu neutralisieren ist, ist im Falle einer in Folgejahren vorzunehmenden Zuschreibung für Zwecke des § 3 zweiter Satz EBITDA-Ermittlungs-VO „chronologisch“ von einer Wertaufholung der zuletzt vorgenommenen Teilwertabschreibung auszugehen („LIFO“, im Beispiel also die Teilwertabschreibung aus 2021. Bei Beteiligungen können sich aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 jedoch Folgesiebentel aus Teilwertabschreibungen aus vorangegangenen, vor dem Anwendungsbereich der EBITDA-Ermittlungs-VO liegender Wirtschaftsjahre in nach dem 31.12.2020 beginnende Wirtschaftsjahre erstrecken und sind bereits „EBITDA-wirksam“. Insoweit Folgesiebentel für Zwecke der EBITDA-Ermittlung bereits neutralisiert werden, ist auch die Zuschreibung zu neutralisieren (siehe Rz 1309cd).

1309cf

Im Hinblick auf die gemäß § 3 zweiter Satz EBITDA-Ermittlungs-VO auszublendenden korrespondierenden Zuschreibungen ist zu beachten, dass auch die (anteilige) steuerwirksame Auflösung einer nach Maßgabe von § 124b Z 270 lit. a EStG 1988 gebildeten Zuschreibungsrücklage (siehe EStR 2000 Rz 2587a) wie eine Zuschreibung zu behandeln ist (siehe dazu auch Rz 1302a sowie Rz 1305a; zur Auflösung einer Zuschreibungsrücklage in Folge einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung siehe jedoch Rz 1295a).

1309cg

§ 3 zweiter Satz EBITDA-Ermittlungs-VO ist ebenso bei der Ermittlung des Gruppen-EBITDA hinsichtlich vorgenommener Firmenwertabschreibungsfünfzehntel und deren Nacherfassung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 zu berücksichtigen.

22.6 Ausnahmen von der Zinsschranke (§ 12a Abs. 9 und § 26c Z 80 KStG 1988)

22.6.1 Langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte im allgemeinen öffentlichen Interesse

22.6.1.1 Allgemeines und Anwendungsbereich

1309ch

Gemäß § 12a Abs. 9 erster Satz KStG 1988 sind Zinsaufwendungen aufgrund von Darlehen zur Finanzierung langfristiger öffentlicher Infrastrukturprojekte innerhalb der Europäischen Union von allgemeinem öffentlichen Interesse (zur Definition siehe näher Rz 1309ck) von der Zinsschranke ausgenommen, dh., sie sind bei der Ermittlung des Zinsüberhangs gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 nicht zu berücksichtigen. Folglich sind derartige Zinsaufwendungen auch für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA nicht zu neutralisieren, dh. dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 nicht hinzuzurechnen (siehe Rz 1309bv).

Korrespondierend zu § 12a Abs. 9 erster Satz KStG 1988 bleiben die mit derartigen Infrastrukturprojekten im Zusammenhang stehenden Einkünfte gemäß § 12a Abs. 9 letzter Satz KStG 1988 bei der Ermittlung des steuerlichen EBITDA im Sinne des § 12a Abs. 4 KStG 1988 ebenfalls außer Ansatz, dh. der Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309bj ff) ist um diese – zunächst darin enthaltenen – Einkünfte zu vermindern.

Infrastrukturprojekte, die die Voraussetzungen des § 12a Abs. 9 KStG 1988 erfüllen, sind daher für Zwecke der Zinsschranke vollständig – dh. sowohl ausgaben- wie einnahmenseitig – auszublenden.

1309ci

Ausgenommen von § 12a Abs. 9 erster Satz KStG 1988 sind Atomkraftwerke und klimaschädliche Infrastrukturprojekte (§ 12a Abs. 9 zweiter Satz KStG 1988).

Welche Infrastrukturprojekte als „klimaschädlich“ iSv § 12a Abs. 9 zweiter Satz KStG 1988 anzusehen sind, wird näher durch eine noch zu erlassende Verordnung des Bundesministers für Finanzen im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie (BMK) festgelegt.

Liegt ein klimaschädliches Infrastrukturprojekt vor, sind die Zinsaufwendungen aus der Finanzierung derartiger außerhalb des Anwendungsbereichs von § 12a Abs. 9 KStG 1988

liegender Projekte bei der Ermittlung des Zinsüberhangs gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 zu berücksichtigen; folglich hat auch eine Neutralisierung dieser Zinsaufwendungen für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA zu erfolgen. Korrespondierend dazu fließen diesfalls auch die damit im Zusammenhang stehenden Einkünfte in das steuerliche EBITDA im Sinne des § 12a Abs. 4 KStG 1988 ein; dh. sie sind im Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 enthalten.

1309cj

Auch wenn der Wortlaut der von § 12a Abs. 9 erster Satz KStG 1988 auf Zinsaufwendungen „für Darlehen“ beschränkt ist, bestehen im Lichte der ATAD keine Bedenken – analog zur Ausnahmebestimmung für Altverträge gemäß § 26c Z 80 zweiter Satz KStG 1988 – jegliche unter § 12a KStG 1988 fallende Zinsaufwendungen (unabhängig von der vertraglichen Bezeichnung als „Darlehen“) unter die Ausnahmeregelung des § 12a Abs. 9 erster Satz KStG 1988 zu subsumieren, die dem Grunde nach zu Fremdfinanzierungsaufwendungen im Sinne des § 12a Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 führen (zum Zinsbegriff siehe Rz 1309at ff).

22.6.1.2 Definition langfristiger öffentlicher Infrastrukturprojekte

1309ck

Von § 12a Abs. 9 KStG 1988 sind lediglich in der Europäischen Union belegene langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte erfasst. Diese Voraussetzung ist den Vorgaben der ATAD (Art. 4 Abs. 4 lit. b ATAD) zufolge erfüllt, wenn sowohl

- der Projektbetreiber,
- die Vermögenswerte (= jeweilige Infrastruktur)
- und die damit im Zusammenhang stehenden Zinsaufwendungen und Einkünfte

in der Europäischen Union belegen sind.

Für die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung ist vor diesem Hintergrund maßgeblich, dass sich die Zinsaufwendungen aus dem Infrastrukturprojekt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union steuermindernd ausgewirkt haben. Korrespondierend gilt dies auch für die mit dem Infrastrukturprojekt im Zusammenhang stehenden Einkünfte; diese müssen die für die Ermittlung des steuerlichen EBITDA maßgebliche Ausgangsgröße in einem Mitgliedstaat steuerwirksam erhöht haben.

Der Inanspruchnahme der Ausnahmebestimmung steht nicht entgegen, dass sich ein Infrastrukturprojekt auf mehr als einen Mitgliedstaat der Europäischen Union erstreckt (zB bei Verkehrsinfrastrukturprojekten; siehe Rz 1309cl).

1309cl

Ein langfristiges öffentliches Infrastrukturprojekt im Sinne des § 12a Abs. 9 KStG 1988 liegt vor, wenn es der Bereitstellung, dem Ausbau, dem Betrieb und/oder der Erhaltung eines umfangreichen Vermögenswertes dient, der von einem Mitgliedstaat als im allgemeinen öffentlichen Interesse stehend betrachtet wird. § 12a Abs. 9 KStG 1988 erfasst damit sowohl den Neubau, Umbau oder Ausbau einer (bereits bestehenden) Infrastruktur im allgemeinen öffentlichen Interesse. Das Bestehen eines allgemeinen öffentlichen Interesses wird voraussetzen, dass das Infrastrukturprojekt dem Nutzen der Allgemeinheit dient.

Als langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte von öffentlichem Interesse kommen vor diesem Hintergrund insbesondere in Betracht:

- Verkehrsinfrastrukturprojekte, wie Eisenbahntrassen- und Gleisbau, Bahnhöfe und Güterterminals, Straßen- und Tunnelbau, Wasserstraßen und Häfen, Flughäfen;
- Energieversorgungsprojekte, wie beispielsweise Kanal-, Wasser-, Gas- oder Fernwärmenetz, Errichtung von Kraftwerken (ausgenommen Atomkraftwerke);
- Kommunikationsinfrastrukturprojekte wie Telefon- und Glasfaserleitungen;
- Umweltspezifische Einrichtungen wie beispielsweise Wasseraufbereitung oder Müllentsorgung;
- Krankenhäuser, Alters- und Pflegeheime;
- Bildungseinrichtungen (Schulen, Universitäten), Kindergärten, Bibliotheken, Museen;
- Verwaltungsgebäude wie beispielsweise Rathäuser und Botschaften.

Davon ausgenommen sind – ungeachtet der Erfüllung der Definition von langfristigen öffentlichen Infrastrukturprojekten von öffentlichem Interesse dem Grunde nach – jene Infrastrukturprojekte, die dem Interesse des Klimaschutzes entgegenstehen (siehe bereits Rz 1309ci).

1309cm

Liegt ein langfristiges öffentliches Infrastrukturprojekt innerhalb der Europäischen Union von allgemeinem öffentlichen Interesse vor (siehe Rz 1309ck f), setzt § 12a Abs. 9 erster Satz KStG 1988 für die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung zudem voraus, dass die Darlehen oder sonstigen Verträge nachweislich und ausschließlich zur Finanzierung des Infrastrukturprojektes verwendet werden. Für diese Zwecke hat eine nachvollziehbare Trennung der Finanzierungsaufwendungen für das begünstigte Infrastrukturprojekt von anderen Finanzierungsaufwendungen - etwa durch einen gesonderten Ausweis der Fremdfinanzierungsaufwendungen in einem eigenen, projektbezogenen Rechnungskreis - zu erfolgen.[1)]

[1)] *Redaktionelle Anmerkung: Infolge eines redaktionellen Versehens wurde Rz 1309cm im Rahmen der Wartung 2021 nicht eingearbeitet. Die fehlende Randzahl wurde im Wege einer Korrektur am 3. Oktober 2022 ergänzt.*

22.6.2 Zinsaufwendungen aus Altverträgen

22.6.2.1 Allgemeines und Anwendungsbereich

1309cn

Gemäß § 26c Z 80 zweiter Satz KStG 1988 bleiben Zinsaufwendungen, die aufgrund von vor dem 17. Juni 2016 geschlossenen Verträgen anfallen, bei der Ermittlung des Zinsüberhangs gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 außer Ansatz (Bestandsschutzklausel für Altverträge). Erfasst sind somit vor dem maßgeblichen Zeitpunkt geschlossene Verträge, die zu Zinsaufwendungen im Sinne des § 12a Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 führen (zum Zinsbegriff siehe Rz 1309at ff). Derartige unter die Bestandsschutzklausel fallende Zinsaufwendungen sind steuerlich abzugsfähig, sofern sie nicht bereits unter ein anderes allgemeines oder spezielles Abzugsverbot fallen.

Für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA sind die unter § 26c Z 80 zweiter Satz KStG 1988 fallenden abzugsfähigen Zinsaufwendungen nicht zu neutralisieren (siehe näher Rz 1309bv).

1309co

Für die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung gemäß § 26c Z 80 zweiter Satz KStG 1988 ist der Vertragsabschluss vor dem 17. Juni 2016 maßgeblich; eine bloß spätere Inanspruchnahme eines Kredits (zB im Zusammenhang mit revolvierenden Krediten) oder ein bloß zu einem späteren Zeitpunkt erfolgender Abruf der Kreditsumme (zB im Zusammenhang mit Kontokorrentkrediten) ist daher unschädlich.

1309cp

Von der Bestandsschutzklausel sind aufgrund von § 26c Z 80 zweiter Satz KStG 1988 lediglich aufgrund von Altverträgen anfallende „Zinsaufwendungen“ erfasst. Die mit diesen Zinsaufwendungen korrespondierenden Zinserträge fließen hingegen empfängerseitig stets in die Ermittlung des Zinsüberhangs gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 der empfangenden Körperschaft ein; diese sind folglich auch vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA abzuziehen (siehe dazu Rz 1309ca).

1309cq

Die Ausnahme für Zinsaufwendungen aus Altverträgen ist befristet und kommt letztmalig bei der Veranlagung 2025 zur Anwendung (§ 26c Z 80 letzter Satz KStG 1988); danach sind auch

Zinsaufwendungen aus Altverträgen bei der Ermittlung des Zinsüberhangs nach Maßgabe von § 12a Abs. 3 KStG 1988 stets zu berücksichtigen.

22.6.2.2 Änderung von Altverträgen

1309cr

Die Bestandsschutzklausel für Altverträge umfasst Zinsaufwendungen aufgrund von vor dem 17. Juni 2016 geschlossenen Verträgen. Der Bestandsschutz ist auf die diesen Altverträgen zugrundeliegenden Bedingungen und Parameter beschränkt: Nach dem 17. Juni 2016 erfolgende Änderungen von Altverträgen sind für die Inanspruchnahme von § 26c Z 80 KStG 1988 schädlich (vgl. Art. 4 Abs. 4 lit. a ATAD) und bewirken – beginnend mit Wirksamkeit der Vertragsänderung – insoweit eine Berücksichtigung von Zinsaufwendungen bei der Ermittlung des Zinsüberhangs für Zwecke der Zinsschranke (vgl. dazu auch Erwägungsgrund 8 der ATAD).

1309cs

Zu den schädlichen Änderungen von Altverträgen zählen nur Änderungen von wesentlichen Parametern, wie insbesondere die Erhöhung des Darlehensbetrages sowie die Verlängerung der Laufzeit. Für die Behandlung der Zinsaufwendungen ist dabei diesfalls zu differenzieren (vgl. auch Erwägungsgrund 8 der ATAD):

- Bei nachträglicher Erhöhung des Darlehensbetrages sind nur die auf den ursprünglich vereinbarten Darlehensbetrag entfallenden Zinsaufwendungen weiterhin vom Bestandsschutz für Altverträge erfasst. Für diese Zwecke hat ein gesonderter Ausweis des ursprünglichen (vom Bestandsschutz erfassten) Darlehensbetrages einerseits und des erhöhten Darlehensbetrages andererseits sowie der darauf jeweils entfallenden Zinsaufwendungen zu erfolgen.
- Bei nachträglicher Verlängerung der Laufzeit des Darlehens (oder eines anderen Vertrages) ist der Bestandsschutz für Altverträge weiterhin nur hinsichtlich der ursprünglichen Laufzeit anwendbar.

Bloß geringfügige Änderungen von Konditionen, wie insbesondere die Anpassung des Zinssatzes aufgrund von vor dem 17. Juni 2016 vereinbarten Zinsanpassungsklauseln, sind für die Anwendung des Bestandsschutzes für Altverträge hingegen unschädlich.

Eine nach dem 17. Juni 2016 erfolgende, nicht auf einer übereinstimmenden Willenserklärung von Schuldner und Gläubiger beruhende, Änderung der Vertragsparteien (zB Verkauf eines Kreditportfolios ohne Widerspruchsrecht des Schuldners) ist für die Anwendung des Bestandsschutzes für Altverträge ebenfalls unschädlich.

1309ct

In Vereinbarungen über Stundungen von Kreditraten von Altverträgen aufgrund der COVID-19-Pandemie (tilgungsfreie Zeiten) sind keine schädlichen Änderungen zu sehen; die Zinsaufwendungen sind weiterhin unverändert dem Altvertrag zuzuordnen.

22.7 Eigenkapitalquotenvergleich (§ 12a Abs. 5 KStG 1988)

22.7.1 Grundregel und Rechtsfolgen

1309cu

Für konzernal verbundene Körperschaften kann sich unter den Voraussetzungen des § 12a Abs. 5 KStG 1988 eine Ausnahme von der nach § 12a Abs. 1 KStG 1988 eingeschränkten Abzugsfähigkeit eines Zinsüberhangs ergeben.

Eine Körperschaft, die vollständig in einen Konzernabschluss nach UGB, IFRS oder vergleichbaren Rechnungslegungsstandards einbezogen wird (zur Vergleichbarkeit von Rechnungslegungsstandards siehe Rz 1309cx), kann ihren Zinsüberhang – ungeachtet des § 12a Abs. 1 KStG 1988 – in voller Höhe abziehen, wenn ihre eigene Eigenkapitalquote zum Abschlussstichtag des jeweiligen Wirtschaftsjahres entweder gleich hoch oder höher ist als die Eigenkapitalquote des Konzerns, in den sie einbezogen wird (Eigenkapitalquotenvergleich). § 12a Abs. 5 KStG 1988 sieht im Sinne einer Toleranzregel vor, dass ein vollständiger Abzug des Zinsüberhangs auch zulässig ist, wenn die Eigenkapitalquote der jeweiligen Konzerngesellschaft die Eigenkapitalquote des Konzerns – lediglich geringfügig – um nicht mehr als 2 Prozentpunkte unterschreitet.

1309cv

Die Anwendung des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 bedingt die Ermittlung der Eigenkapitalquote der jeweiligen Körperschaft, die den Eigenkapitalquotenvergleich in Anspruch nehmen will, sowie die Ermittlung der Eigenkapitalquote des Konzerns, in den diese Körperschaft vollständig einbezogen wird. Die Ermittlung und Vornahme des Eigenkapitalquotenvergleichs obliegt jener Körperschaft, die den Eigenkapitalquotenvergleich anwenden will. Die Inanspruchnahme des Eigenkapitalquotenvergleichs durch den Steuerpflichtigen erfolgt wirtschaftsjahrbezogen; eine amtswegige Verpflichtung zur Anwendung des Eigenkapitalquotenvergleichs besteht nicht.

Die Anwendung des Eigenkapitalquotenvergleichs ist aufgrund von § 12a Abs. 7 Z 2 KStG 1988 auch möglich, wenn eine Unternehmensgruppe vorliegt. Siehe dazu Rz 1309eu ff.

1309cw

Bei tatsächlicher Erfüllung des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 kann der gesamte Zinsüberhang der Konzerngesellschaft des jeweiligen Wirtschaftsjahres zur Gänze als Betriebsausgabe abgezogen werden; dies betrifft auch einen etwaigen Zinsvortrag, der gemäß § 12a Abs. 6 Z 1 KStG 1988 durch Erhöhung der Zinsaufwendungen des darauffolgenden Wirtschaftsjahres in den Zinsüberhang dieses Wirtschaftsjahres einfließt (siehe dazu Rz 1309dq f).

Ein EBITDA-Vortrag gemäß § 12a Abs. 6 Z 2 lit. a KStG 1988 kann in Wirtschaftsjahren, in denen der Eigenkapitalquotenvergleich tatsächlich erfüllt wird, nicht entstehen, weil diesfalls kein den Zinsüberhang übersteigendes verrechenbares EBITDA vorliegt. In Wirtschaftsjahren, in denen das verrechenbare EBITDA den Zinsüberhang übersteigt, weshalb der Eigenkapitalquotenvergleich nicht tatsächlich zur Anwendung gebracht wird, kann insoweit ein EBITDA-Vortrag entstehen, auch wenn der Eigenkapitalquotenvergleich abstrakt erfüllt wäre. Siehe dazu auch Rz 1309eb.

22.7.2 Voraussetzungen und Rahmenbedingungen für den Eigenkapitalquotenvergleich

22.7.2.1 Vollständige Einbeziehung in einen Konzernabschluss

1309cx

Der Eigenkapitalquotenvergleich bedingt eine vollständige Einbeziehung in einen Konzernabschluss nach UGB, IFRS oder anderen vergleichbaren Rechnungslegungsstandards. Als mit UGB oder IFRS „vergleichbare“ Rechnungslegungsstandards kommen – in Anlehnung an die Anforderungen des § 245 Abs. 2 Z 2 UGB zur Befreiung von der Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses – nach dem nationalen Recht eines EU- oder EWR-Staates aufgestellte Konzernabschlüsse in Betracht; bei nach dem Recht von Drittstaaten erstellten Konzernabschlüssen ist von einer Vergleichbarkeit nur dann auszugehen, wenn sie als gleichwertig im Sinne der VO (EG) 1569/2007 anzusehen sind (Verordnung (EG) Nr. 1569/2007 der Kommission vom 21. Dezember 2007 über die Einrichtung eines Mechanismus zur Festlegung der Gleichwertigkeit der von Drittstaatemittenten angewandten Rechnungslegungsgrundsätze gemäß den Richtlinien 2003/71/EG und 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates). Nach US-GAAP erstellte Konzernabschlüsse sind jedenfalls als gleichwertig anzusehen.

1309cy

Wird der Konzernabschluss, in den die Körperschaft vollständig einbezogen wird, nicht verpflichtend, sondern lediglich freiwillig erstellt, steht dies der Anwendung des Eigenkapitalquotenvergleichs nicht entgegen (umgekehrt steht die freiwillige Einbeziehung in einen Konzernabschluss der Anwendung der Ausnahme für eigenständige Unternehmen

entgegen; siehe dazu Rz 1309am). Der für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs maßgebliche Vergleichsmaßstab ist diesfalls der freiwillig erstellte Konzernabschluss.

1309cz

Da der Eigenkapitalquotenvergleich die „vollständige“ Einbeziehung in einen Konzernabschluss voraussetzt, kann die Ausnahmebestimmung des § 12a Abs. 5 KStG 1988 nicht in Anspruch genommen werden, wenn die jeweilige Körperschaft bloß anteilig in den Konzern einbezogen wird („Quotenkonsolidierung“ oder „at equity“-Konsolidierung; zur möglichen Inanspruchnahme der Ausnahmebestimmung für eigenständige Körperschaften bei Vorliegen einer „Quotenkonsolidierung“ oder „at equity“-Konsolidierung siehe aber Rz 1309al).

1309da

Die vollständige Einbeziehung einer Körperschaft in den Konzernabschluss muss für die Inanspruchnahme des Eigenkapitalquotenvergleichs zudem tatsächlich erfolgen; die bloß abstrakte Möglichkeit der Einbeziehung ist für die Inanspruchnahme des Eigenkapitalquotenvergleichs nicht ausreichend (zur freiwilligen Einbeziehung siehe Rz 1309cy). Die Inanspruchnahme des Eigenkapitalquotenvergleichs durch eine Körperschaft kann folglich insbesondere dann nicht erfolgen, wenn auf deren Einbeziehung in den Konzernabschluss aus den in § 249 UGB genannten Gründen verzichtet wird (zB weil die für die Einbeziehung erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßige Verzögerungen und nicht hohe Kosten zu erhalten sind oder die Beteiligung ausschließlich zum Zweck der Weiterveräußerung gehalten wird).

22.7.2.2 Zeitliche Aspekte

1309db

Gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 bezieht sich die Voraussetzung für die Anwendung des Eigenkapitalquotenvergleichs in zeitlicher Hinsicht auf den „Abschlussstichtag dieses Wirtschaftsjahres“, also den Abschlussstichtag jenes Wirtschaftsjahres der Körperschaft, für das die vollständige Abzugsfähigkeit des Zinsüberhangs durch den Eigenkapitalquotenvergleich erwirkt werden soll.

22.7.2.3 Ermittlung der Eigenkapitalquoten

1309dc

Beim Eigenkapitalquotenvergleich gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 wird die auf Basis des Jahresabschlusses der Körperschaft („Einzelabschluss“) ermittelte Eigenkapitalquote der auf Basis des Konzernabschlusses ermittelten Eigenkapitalquote gegenübergestellt. Die

Eigenkapitalquote des Einzel- und Konzernabschlusses wird nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen jeweils als Verhältnis von Eigenkapital zur Bilanzsumme ermittelt.

1309dd

Gesonderte Anpassungen der für die Ermittlung der Eigenkapitalquote maßgeblichen Größen für steuerliche Zwecke sieht § 12a Abs. 5 KStG 1988 nicht vor. Damit der Vergleich der auf Basis des Einzel- und Konzernabschlusses ermittelten Eigenkapitalquoten sowohl in inhaltlicher als auch zeitlicher Hinsicht aussagekräftig ist, normieren § 12a Abs. 5 Z 1 bis 3 KStG 1988 jedoch Rahmenbedingungen, unter denen die jeweilige Körperschaft den Eigenkapitalquotenvergleich vorzunehmen hat (siehe dazu näher Rz 1309dg ff).

Aus der gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 erforderlichen Überleitung der für die Eigenkapitalquote maßgeblichen Größen (Eigenkapital und Bilanzsumme) auf den für den Konzernabschluss maßgeblichen Rechnungslegungsstandard sowie der Maßgeblichkeit des Konzernabschlusses im Hinblick auf die Bewertung (siehe dazu näher Rz 1309dh ff) ergibt sich, dass für den Eigenkapitalquotenvergleich die Einstufung als Eigenkapital nach dem Konzernrechnungslegungsstandard relevant ist. Die Einordnung als Eigenkapital nach steuerlichen Grundsätzen sowie der Ausweis als Eigenkapital im Einzelabschluss der Körperschaft sind hingegen nicht maßgeblich, weshalb sich für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs auch eine von steuerlichen und unternehmensrechtlichen Grundsätzen abweichende Behandlung bei der Einstufung als Eigen- oder Fremdkapital ergeben kann.

1309de

In den Eigenkapitalquotenvergleich sind die im Jahresabschluss der Körperschaft ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden einzubeziehen.

1309df

Der Eigenkapitalquotenvergleich gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 kann auch im Falle einer negativen Eigenkapitalquote der jeweiligen Körperschaft und/oder des Konzerns vorgenommen werden. Negative Eigenkapitalquoten sind bei Vornahme des Eigenkapitalquotenvergleichs jeweils in deren tatsächlich ermittelter Höhe – also mit negativem Vorzeichen – und nicht mit null anzusetzen.

22.7.2.4 Maßgebliche Abschlussstichtage für den Eigenkapitalquotenvergleich (§ 12a Abs. 5 Z 1 KStG 1988)

1309dg

Wurde eine Körperschaft vollständig in den Konzernabschluss einbezogen, hat für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs die Ermittlung der Eigenkapitalquote dieser Körperschaft

zum Abschlussstichtag ihres eigenen Wirtschaftsjahres zu erfolgen (§ 12a Abs. 5 erster Satz KStG 1988); dies entspricht dem Abschlussstichtag jenes Wirtschaftsjahres, für das die vollständige Abzugsfähigkeit des Zinsüberhangs erwirkt werden soll.

Die Ermittlung der Eigenkapitalquote des Konzerns hat hingegen zum Abschlussstichtag des Konzerns für jenes Wirtschaftsjahr zu erfolgen, in das auch der Jahresabschluss der jeweiligen Konzerngesellschaft eingegangen ist (§ 12a Abs. 5 Z 1 KStG 1988). Daraus ergibt sich, dass die Ermittlung der Eigenkapitalquote der Körperschaft nicht auf Basis eines etwaigen, für Zwecke der Rechnungslegung gemäß § 252 Abs. 2 erster Satz UGB auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses zu erfolgen hat: Wurde daher der Jahresabschluss der Körperschaft entgegen § 252 Abs. 2 erster Satz UGB zu einem vom Konzernabschluss abweichenden Abschlussstichtag erstellt, ist die Eigenkapitalquote der Körperschaft ungeachtet dessen auf Basis des – zum Abschlussstichtag der Körperschaft für das jeweilige Wirtschaftsjahr – erstellten Einzelabschlusses zu ermitteln.

Beispiel 1:

Die inländische T-GmbH wird als 100-prozentige Tochtergesellschaft der inländischen M-GmbH vollständig in den Konzernabschluss nach UGB einbezogen. Der Konzernabschluss wird auf den Stichtag des Einzelabschlusses der M-GmbH (= 31.12.) erstellt. Die T-GmbH erstellt ihren Einzelabschluss für das Wirtschaftsjahr X1 hingegen bereits zum 30.9. Die T-GmbH hat für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs ihre auf Basis des Einzelabschlusses zum 30.9.X1 ermittelte Eigenkapitalquote der auf Basis des Konzernabschlusses zum 31.12.X1 ermittelten Eigenkapitalquote gegenüberzustellen.

Beispiel 2:

Die inländische T-GmbH wird als 100-prozentige Tochtergesellschaft der inländischen M-GmbH vollständig in den Konzernabschluss nach UGB einbezogen. Der Konzernabschluss wird auf den Stichtag des Einzelabschlusses der M-GmbH (= 31.12.) erstellt. Die T-GmbH erstellt ihren Einzelabschluss für das Wirtschaftsjahr X1 hingegen bereits zum 30.6. Nach Maßgabe von § 252 Abs. 2 UGB ist die T-GmbH in den Konzernabschluss aufgrund eines auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den Konzernabschluss einzubeziehen. Für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs hat die T-GmbH ungeachtet dessen ihre auf Basis des Einzelabschlusses zum 30.6.X1 ermittelte Eigenkapitalquote der auf Basis des Konzernabschlusses zum 31.12.X1 ermittelten Eigenkapitalquote gegenüberzustellen.

22.7.2.5 Maßgeblicher Rechnungslegungsstandard für den Eigenkapitalquotenvergleich (§ 12a Abs. 5 Z 2 KStG 1988)

1309dh

Der für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs maßgebliche Rechnungslegungsstandard ist jener, nach dem der Konzernabschluss erstellt wurde. Wurde daher der Jahresabschluss

der Körperschaft, die den Eigenkapitalquotenvergleich in Anspruch nehmen will, nach einem vom Konzernabschluss abweichenden Rechnungslegungsstandard erstellt, hat eine Überleitung des Jahresabschlusses der Körperschaft auf den Rechnungslegungsstandard des Konzerns zu erfolgen.

1309di

Im Falle von mehrstöckigen Konzernstrukturen und dem Vorliegen von Teilkonzernabschlüssen auf verschiedenen Konzernebenen sind für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs der auf oberster Konzernebene erstellte Konzernabschluss sowie der diesem zu Grunde liegende Rechnungslegungsstandard maßgeblich.

1309dj

Ein nach lokalem Rechnungslegungsstandard erstellter Jahresabschluss (zB UGB) der Körperschaft ist für Zwecke der Einbeziehung in einen nach internationalen Grundsätzen (zB IFRS) erstellten Konzernabschluss auf einen diesem Rechnungslegungsstandard entsprechenden Einzelabschluss (zB IFRS-Einzelabschluss) überzuleiten; ergänzend dazu ordnet § 12a Abs. 5 Z 3 KStG 1988 die Bewertung nach derselben Methode wie im Konzernabschluss an (dazu Rz 1309dm f).

1309dk

Im Zuge der Überleitung des Einzelabschlusses der jeweiligen Körperschaft auf den abweichenden Rechnungslegungsstandard des Konzerns werden – als Vorbereitung für die Einbeziehung in den Konzernabschluss – die im Einzelabschluss der Körperschaft ausgewiesenen Bilanzansätze in die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Konzernabschlusses überführt (Erstellung eines sog. „Reporting Packages“ für die in den Konzernabschluss einzubeziehende Körperschaft). Für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs kann das für die Körperschaft erstellte „Reporting Package“ als Grundlage herangezogen werden, wobei jedoch selbst bei Übereinstimmung des Rechnungslegungsstandards und Überführung an die für den Konzernabschluss vorgesehenen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden Anpassungen erforderlich sein können:

Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn im Zuge der Erstellung des Reporting Packages bereits Konsolidierungsbuchungen vorweggenommen wurden und sich daher keine diesbezüglichen Bilanzansätze aus dem Einzelabschluss mehr darin finden (zB Forderungen und Verbindlichkeiten sowie Beteiligungen gegenüber vollkonsolidierten Tochtergesellschaften). Für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs sind im adaptierten Einzelabschluss der Körperschaft aber auch Vermögenswerte und Schulden auszuweisen, die nur im Einzelabschluss, aufgrund der Konsolidierung aber nicht im Konzernabschluss ausgewiesen werden. Vor diesem Hintergrund sind derartige Vermögenswerte und

Schulden, wie insbesondere Beteiligungen an anderen Körperschaften sowie an Personengesellschaften, im adaptierten Einzelabschluss auszuweisen (zur konkreten Bewertung nach Maßgabe des § 12 Abs. 5 Z 3 KStG 1988 siehe Rz 1309dn).

Darüber hinaus sind Anpassungen des Reporting Packages der jeweiligen Körperschaft erforderlich, wenn anlässlich des Erwerbs der Beteiligung an der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft der Kaufpreis im Konzernabschluss auf die von der Tochter erworbenen Vermögensgegenstände und Schulden sowie einen etwaigen entstehenden Firmenwert aufgeteilt werden (Kaufpreisallokation auf Konzernebene; sog „push down accounting"); die Vermögensgegenstände und Schulden der erworbenen Körperschaft gehen dadurch mit vom Einzelabschluss der Körperschaft abweichenden Werten in den Konzernabschluss ein. Diesfalls sind die im Reporting Package ausgewiesenen – die Kaufpreisallokation bereits berücksichtigenden – Buchwerte durch die Buchwerte ohne Berücksichtigung der Effekte aus der Kaufpreisallokation zu ersetzen. Kommt es im Rahmen der Kaufpreisallokation im Konzernabschluss auch zum Ansatz von im Einzelabschluss nicht angesetzten Vermögensgegenständen (wie zB Markenrechte und Kundenstock), sind diese für Zwecke des adaptieren Einzelabschlusses nicht zu berücksichtigen (dh. nicht anzusetzen).

1309dl

Gemäß § 12a Abs. 5 Z 2 letzter Satz KStG 1988 ist die Richtigkeit des für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs adaptierten Einzelabschlusses der Körperschaft auf Verlangen der Abgabenbehörde durch einen Wirtschaftsprüfer zu bestätigen.

22.7.2.6 Einheitliche Bewertung für den Eigenkapitalquotenvergleich (§ 12a Abs. 5 Z 3 KStG 1988)

1309dm

Für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs hat die Bewertung im Einzelabschluss der Körperschaft nach derselben Methode wie im Konzernabschluss zu erfolgen. Aufgrund der bereits von § 12a Abs. 5 Z 2 KStG 1988 angeordneten Überleitung des Einzelabschlusses auf den für den Konzernabschluss geltenden (und vom Einzelabschluss abweichenden) Rechnungslegungsstandard müssen die im adaptierten Einzelabschluss ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden entsprechend der im Konzernabschluss vorgenommenen Bewertungsmethode bewertet werden.

Etwaige nach dem Rechnungslegungsstandard des Konzerns bestehende Bewertungswahlrechte in Bezug auf Vermögenswerte und Schulden, die sowohl im Einzel- als auch im Konzernabschluss anzusetzen sind, sind daher für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs bereits im Konzernabschluss auszuüben und für den

adaptierten Einzelabschluss bindend (Maßgeblichkeit des Konzernabschlusses für den adaptierten Einzelabschluss).

1309dn

Bewertungsmethoden und -wahlrechte, die in Bezug auf Vermögenswerte und Schulden bestehen, die nur im Einzelabschluss, nicht aber im Konzernabschluss ausgewiesen werden (insbesondere Beteiligungen an anderen Körperschaften), sind im adaptierten Einzelabschluss unabhängig vom Konzernabschluss auszuüben, wenn der nach dem Konzernrechnungslegungsstandard vorgesehene Bewertungsansatz für Zwecke des Einzelabschlusses nicht zulässig ist (wie etwa die Vollkonsolidierung beherrschter Tochtergesellschaften; siehe Rz 1309dk). Diesfalls ist vor dem Hintergrund der von § 12a Abs. 5 Z 3 KStG 1988 angeordneten maßgeblichen Bewertung des Konzernabschlusses jener Methode der Vorzug zu geben, die der im Konzernrechnungslegungsstandard für diese Vermögensgegenstände und Schulden vorgesehenen Methode(n) am nächsten kommt; im Falle der Beteiligung an beherrschten Tochtergesellschaften also der Vollkonsolidierung möglichst nahekommt. Vor diesem Hintergrund sind Beteiligungen an beherrschten Tochtergesellschaften im adaptierten Einzelabschluss für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs nach der Equity Methode, dh. zum anteiligen durchgerechneten Eigenkapital der Tochtergesellschaft, anzusetzen.

Assoziierte Unternehmen sind in Übereinstimmung mit UGB und IFRS-Konzernabschlüssen auch für Zwecke des adaptierten Einzelabschlusses nach der Equity Methode anzusetzen.

Andere Anteile an Unternehmen sind für Zwecke des adaptierten Einzelabschlusses nach dem jeweiligen nach UGB (Anschaffungskosten) bzw. nach IFRS (fair value) vorgesehenen Bewertungsmaßstab anzusetzen.

22.7.3 Eigenkapitalquotenvergleich für Inlandsbetriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften (§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. a zweiter Satz KStG 1988)

1309do

Vom persönlichen Anwendungsbereich der Zinsschranke sind auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG 1988 mit ihren im Inland unterhaltenen Betriebsstätten erfasst (siehe Rz 1487 und 1309af). Daher können diese Körperschaften im Hinblick auf inländische Betriebsstätten auch vom Eigenkapitalquotenvergleich gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 Gebrauch machen.

1309dp

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 lit. a zweiter Satz KStG 1988 ist für diese Zwecke ausschließlich das der inländischen Betriebsstätte zuordenbare Eigenkapital und die der inländischen

Betriebsstätte zuordenbare Bilanzsumme für den Eigenkapitalquotenvergleich heranzuziehen. Das im Jahresabschluss der ausländischen Körperschaft nach den ausländischen Rechnungslegungsvorschriften ausgewiesene Eigenkapital sowie die darin ausgewiesene Bilanzsumme sind daher nur Ausgangsbasis für eine nach steuerlichen Grundsätzen erfolgende Zuordnung zur inländischen Betriebsstätte.

Die so ermittelte „betriebsstättenbezogene" Eigenkapitalquote ist der Eigenkapitalquote jenes Konzernabschlusses gegenüberzustellen, in den die ausländische Körperschaft vollständig einbezogen wird. Dabei ist § 12a Abs. 5 Z 1 bis Z 3 KStG 1988 im Hinblick auf die Ermittlung einer adaptierten „betriebsstättenbezogenen" Eigenkapitalquote sinngemäß anzuwenden (siehe Rz 1309dg ff).

22.8 Zinsvortrag (§ 12a Abs. 6 Z 1 KStG 1988)

22.8.1 Allgemeines

1309dq

Ein im laufenden Wirtschaftsjahr nicht abzugsfähiger Zinsüberhang kann gemäß § 12a Abs. 6 Z 1 KStG 1988 auf Antrag in darauffolgende Wirtschaftsjahre vorgetragen werden (Zinsvortrag). Dadurch kann ein zunächst nicht abzugsfähiger Zinsüberhang auch in späteren Wirtschaftsjahren nach Maßgabe der Bestimmungen des § 12a KStG 1988 nachträglich vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Der Zinsvortrag kann – ähnlich dem Verlustvortrag – zeitlich unbefristet verwertet werden. Im Unterschied dazu ist die Verwertung des EBITDA-Vortrags zeitlich auf die darauffolgenden 5 Wirtschaftsjahre begrenzt (siehe zum EBITDA-Vortrag näher Rz 1309dy ff).

1309dr

Der Zinsvortrag erhöht die Zinsaufwendungen im Sinne des § 12a Abs. 3 KStG 1988 in den darauffolgenden Wirtschaftsjahren, nicht jedoch das steuerliche EBITDA der darauffolgenden Wirtschaftsjahre (§ 12a Abs. 6 Z 1 zweiter Satz KStG 1988).

1309ds

Die Berücksichtigung eines Zinsvortrages setzt einen Antrag der Körperschaft voraus. Der Antrag ist für jenes Wirtschaftsjahr zu stellen, in dem der Zinsüberhang nicht zur Gänze abgezogen werden kann, dh. im Entstehungsjahr des Zinsvortrages. Die Antragstellung erfolgt durch Ankreuzen der hierfür vorgesehenen Stelle in der Körperschaftsteuererklärung oder als formlose Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr, in dem das betreffende Wirtschaftsjahr zu erfassen ist. Eine Antragstellung ist auch nach Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides möglich und kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des

Bescheides nachgeholt werden (etwa im Rahmen einer Beschwerde oder im Wiederaufnahmeverfahren).

22.8.2 Entstehung des Zinsvortrages

1309dt

Der Zinsvortrag betrifft nur jenen Zinsüberhang, der nach Maßgabe von § 12a Abs. 1 bis 5 KStG 1988 im laufenden Wirtschaftsjahr nicht abgezogen werden kann. Ein Zinsvortrag entsteht daher nur insoweit, als der Zinsüberhang das verrechenbare EBITDA und den Freibetrag gemäß § 12a Abs. 1 KStG 1988 überschreitet und weder aufgrund der Ausnahme für eigenständige Unternehmen gemäß § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 noch jener aufgrund des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 abgezogen werden kann.

Beispiel:

Die A-GmbH weist im Wirtschaftsjahr X1 einen Zinsüberhang von 5 Mio. Euro und ein verrechenbares EBITDA von 2,5 Mio. Euro aus.

Der Zinsüberhang übersteigt sowohl das verrechenbare EBITDA iHv 2,5 Mio. Euro als auch den höheren Freibetrag iHv 3 Mio. Euro. Der nicht abzugsfähige Zinsüberhang beträgt daher 2 Mio. Euro. Dieser nicht abzugsfähige Zinsüberhang kann auf Antrag in darauffolgende Wirtschaftsjahre unbefristet vorgetragen werden.

Variante:

Die A-GmbH ist in X1 vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen und kann nachweisen, dass ihre Eigenkapitalquote höher ist als jene des Konzerns (Eigenkapitalquotenvergleich gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988). Da die Ausnahmebestimmung anwendbar ist, kann die A-GmbH in X1 den Zinsüberhang zur Gänze abziehen. Ein Zinsvortrag entsteht daher nicht.

1309du

Ein im laufenden Wirtschaftsjahr zunächst nicht abzugsfähiger Zinsüberhang ist jedoch gemäß § 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988 bis zur Höhe der EBITDA-Vorträge aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren abziehbar (siehe zum EBITDA-Vortrag näher Rz 1309dy ff). Diese Verrechnung mit EBITDA-Vorträgen bewirkt daher insoweit eine Abzugsfähigkeit des Zinsüberhangs, sodass nur der nach dieser Verrechnung verbleibende letztlich nicht abzugsfähige Zinsüberhang für einen Zinsvortrag gemäß § 12a Abs. 6 Z 1 KStG 1988 in Betracht kommt.

Beispiel:

Die A-GmbH weist im Wirtschaftsjahr X2 einen Zinsüberhang von 5 Mio. Euro und ein verrechenbares EBITDA von 4 Mio. Euro aus. Im Wirtschaftsjahr X1 ist ein EBITDA-Vortrag iHv 500.000 Euro entstanden.

Der im Wirtschaftsjahr X2 zunächst nicht abzugsfähige Zinsüberhang iHv 1 Mio. Euro ist mit dem EBITDA-Vortrag iHv 500.000 Euro zu verrechnen. Es verbleibt im Wirtschaftsjahr X2 daher letztlich nur mehr ein nicht abzugsfähiger Zinsüberhang iHv 500.000 Euro, der insoweit auf Antrag in darauffolgende Wirtschaftsjahre vorgetragen werden kann.

22.8.3 Verbrauch des Zinsvortrages

1309dv

Ein Verbrauch (und damit eine nachträgliche Abzugsfähigkeit) des gesamten Zinsvortrages erfolgt, wenn die Zinsaufwendungen inklusive der noch vorhandenen Zinsvorträge in einem darauffolgenden Wirtschaftsjahr das verrechenbare EBITDA dieses Wirtschaftsjahres nicht überschreiten. Ist das verrechenbare EBITDA niedriger als der Freibetrag von 3 Millionen Euro, kann der Zinsvortrag bis zur Höhe des Freibetrages verbraucht werden.

Kann der Zinsvortrag nur teilweise verbraucht werden, ist der gekürzte Zinsvortrag in die darauffolgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen; ein neuerlicher Antrag ist in diesem Fall nicht erforderlich. Erhöht sich der Zinsvortrag oder entsteht neuerlich ein Zinsvortrag, ist (insoweit) neuerlich ein Antrag zu stellen.

Beispiel:

Die B-GmbH hat für einen im Wirtschaftsjahr X1 nicht abzugsfähigen Zinsüberhang iHv 400.000 Euro einen Zinsvortrag beantragt.

Im Wirtschaftsjahr X2 betragen die laufenden Zinsaufwendungen 5,1 Mio. Euro, denen Zinserträge von 100.000 Euro gegenüberstehen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 beträgt 8 Mio. Euro; der steuerlich abzugsfähige Abschreibungsaufwand 4 Mio. Euro.

X2:

Ermittlung Zinsüberhang:	
Zinsaufwendungen	*5.100.000*
Zinserträge	*100.000*
Zinsüberhang (ohne Zinsvortrag)	*5.000.000*
Zinsvortrag 1.1.X2	*400.000*
Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag)	*5.400.000*
Ermittlung steuerliches EBITDA:	
Gesamtbetrag der Einkünfte vor § 12a KStG 1988	*8.000.000*
+ Abschreibungen	*4.000.000*
+ Zinsüberhang (ohne Zinsvortrag)	*5.000.000*
Steuerliches EBITDA	*17.000.000*
Verrechenbares EBITDA (30% vom steuerlichen EBITDA)	*5.100.000*

Ermittlung abzugsfähiger Zinsüberhang:	
Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag)	*5.400.000*
- verrechenbares EBITDA	*5.100.000*
abzugsfähiger Zinsüberhang (ohne Zinsvortrag)	*-5.000.000*
abzugsfähiger Zinsvortrag	*- 100.000*
Zinsvortrag zum 31.12.X2	*300.000*

Der Zinsüberhang (ohne Zinsvortrag) iHv 5.000.000 Euro ist niedriger als das verrechenbare EBITDA iHv 5.100.000 Euro und ist daher zur Gänze abzugsfähig. In Höhe der Differenz von 100.000 Euro wird somit auch der Zinsvortrag abzugsfähig. Der Zinsvortrag zum 31.12.X2 beträgt somit lediglich 300.000 Euro und ist in darauffolgende Wirtschaftsjahre weiterhin vorzutragen; ein neuerlicher Antrag ist nicht erforderlich.

1309dw

Sollten die laufenden Zinsaufwendungen in einem darauffolgenden Wirtschaftsjahr niedriger sein als die laufenden Zinserträge (Nettozinsertrag), erhöht der Zinsvortrag ebenso die Zinsaufwendungen. Es kommt daher zunächst zu einem Verbrauch des Zinsvortrages bis zur Höhe des Nettozinsertrags und damit zu dessen nachträglicher Abzugsfähigkeit.

Beispiel:

Die C-GmbH hat für einen im Wirtschaftsjahr X1 nicht abzugsfähigen Zinsüberhang iHv 200.000 Euro einen Zinsvortrag beantragt.

Im Wirtschaftsjahr X2 betragen die laufenden Zinsaufwendungen 500.000 Euro, denen Zinserträge von 550.000 Euro gegenüberstehen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 beträgt 8 Mio. Euro; der steuerliche abzugsfähige Abschreibungsaufwand 4 Mio. Euro.

Ermittlung Zinsüberhang:	
Zinsaufwendungen	*500.000*
Zinserträge	*550.000*
Zinsvortrag 1.1.X2	*200.000*
Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag)	*150.000*
Ermittlung steuerliches EBITDA:	
Gesamtbetrag der Einkünfte vor § 12a KStG 1988	*8.000.000*
+ Abschreibungen	*4.000.000*
+ Zinsaufwendungen	*500.000*
- Zinserträge	*550.000*
Steuerliches EBITDA	*11.950.000*
Verrechenbares EBITDA	*3.585.000*

Ermittlung abzugsfähiger Zinsüberhang:	
Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag)	*150.000*
verrechenbares EBITDA	*3.585.000*
abzugsfähiger Zinsvortrag	*- 200.000*
Zinsvortrag zum 31.12.X2	*0*

Der Zinsvortrag wird bis zur Höhe des Nettozinsertrages iHv 50.000 Euro und darüber hinaus iHv 150.000 Euro verbraucht, weil der Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag) niedriger als das verrechenbare EBITDA ist. Insgesamt ist daher der Zinsvortrag iHv 200.000 Euro in X2 abzugsfähig, sodass per 31.12.X2 kein Zinsvortrag mehr besteht. Zur Entstehung eines EBITDA-Vortrages siehe Rz 1309eb ff.

1309dx

Ein Zinsvortrag kann in einem darauffolgenden Wirtschaftsjahr zur Gänze verbraucht und somit nachträglich abgezogen werden, wenn die Körperschaft in diesem darauffolgenden Wirtschaftsjahr die Voraussetzungen der Ausnahme für eigenständige Körperschaften gemäß § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 erfüllt.

Dies gilt grundsätzlich auch, wenn die Ausnahme aufgrund des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 erfüllt ist, es sein denn, der Eigenkapitalquotenvergleich wird lediglich kurzfristig (zB durch Einlagen vor dem Bilanzstichtag mit nachfolgender zeitnaher Einlagenrückzahlung bzw. Ausschüttung) zum Zwecke der Verwertung eines Zinsvortrages erfüllt.

22.9 EBITDA-Vortrag (§ 12a Abs. 6 Z 2 KStG 1988)

22.9.1 Allgemeines

1309dy

Soweit das verrechenbare EBITDA (§ 12a Abs. 4 KStG 1988) den Zinsüberhang in einem Wirtschaftsjahr übersteigt, ist dieses gemäß § 12a Abs. 6 Z 2 KStG 1988 auf Antrag in die darauffolgenden fünf Wirtschaftsjahre vorzutragen. Der EBITDA-Vortrag ermöglicht es daher, ein nach § 12a Abs. 1 KStG 1988 nicht ausgeschöpftes Zinsabzugspotenzial vorzutragen. Wie der Zinsvortrag erfolgt auch der EBITDA-Vortrag nur auf Antrag der Körperschaft (siehe dazu bereits Rz 1309ds).

1309dz

Der EBITDA-Vortrag eines Wirtschaftsjahres ist zeitlich befristet und verfällt nach Ablauf der fünf darauffolgenden Wirtschaftsjahre (siehe zur "Verrechnungsreihenfolge" näher Rz 1309eg). Rumpfwirtschaftsjahre sind diesbezüglich wie volle Wirtschaftsjahre zu behandeln.[1)]

[1)] *Redaktionelle Anmerkung: Infolge eines redaktionellen Versehens wurden im Rahmen der Wartung 2021 der Text von Rz 1309dz, die nachfolgende Überschrift 22.9.2 sowie das Randzahlenkästchen 1309ea nicht eingearbeitet. Der Text von Rz 1309ea war demzufolge fälschlich der Rz 1309dz zugeordnet. Mit Korrektur vom 3. Oktober 2022 wurde der Wortlaut richtiggestellt.*

22.9.2 Entstehung des EBITDA-Vortrages

1309ea

Die Entstehung eines EBITDA-Vortrages setzt voraus, dass das verrechenbare EBITDA den Zinsüberhang (inklusive eines Zinsvortrages) übersteigt. Ein EBITDA-Vortrag kann daher erst entstehen, nachdem ein Zinsvortrag vollständig verbraucht wurde. Eine Körperschaft kann daher nicht gleichzeitig einen Zins- und EBITDA-Vortrag haben.

Beispiel:

Die C-GmbH hat für einen im Wirtschaftsjahr X1 nicht abzugsfähigen Zinsüberhang iHv 200.000 Euro einen Zinsvortrag beantragt.

Im Wirtschaftsjahr X2 betragen die Zinsaufwendungen 3,6 Mio. Euro, die Zinserträge 100.000 Euro und das verrechenbare EBITDA 3.650.000 Euro (Variante 1: 3.700.000 Euro, Variante 2: 3.750.000 Euro).

Ermittlung Zinsüberhang:	
Zinsaufwendungen	*3.600.000*
Zinserträge	*100.000*
Zinsvortrag 1.1.X2	*200.000*
Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag)	*3.700.000*

Ausgangssachverhalt:

Da der Zinsüberhang inklusive Zinsvortrag iHv 3.700.000 Euro das verrechenbare EBITDA iHv 3.650.000 Euro übersteigt, kommt es in X2 lediglich zu einem Verbrauch des Zinsvortrages um 150.000 Euro. Der Zinsvortrag zum 31.12.X2 beträgt daher 50.000 Euro. Ein EBITDA-Vortrag entsteht nicht, weil das verrechenbare EBITDA iHv 3.650.000 Euro den Zinsüberhang inklusive Zinsvortrag iHv 3.700.000 Euro nicht übersteigt.

Variante 1:

Da der Zinsüberhang inklusive Zinsvortrag iHv 3.700.000 Euro vollständig im verrechenbaren EBITDA iHv 3.700.000 Euro Deckung findet, kommt es in X2 zu einem vollständigen Verbrauch des Zinsvortrages. Ein EBITDA-Vortrag entsteht darüber hinaus jedoch nicht, weil das verrechenbare EBITDA iHv 3.700.000 Euro den Zinsüberhang inklusive Zinsvortrag iHv 3.700.000 Euro nicht übersteigt.

Variante 2:

Da der Zinsüberhang inklusive Zinsvortrag iHv 3.700.000 Euro vollständig im verrechenbaren EBITDA iHv 3.750.000 Euro Deckung findet, kommt es in X2 zu einem vollständigen Verbrauch des Zinsvortrages. Es entsteht in X2 (auf Antrag) ein EBITDA-

Vortrag iHv 50.000 Euro, weil das verrechenbare EBITDA iHv 3.750.000 den Zinsüberhang inklusive Zinsvortrag iHv € 3.700.000 um 50.000 Euro übersteigt.

1309eb

Übersteigt das verrechenbare EBITDA den Zinsüberhang (inklusive eines Zinsvortrages), ergibt sich der EBITDA-Vortrag stets in Höhe der Differenz zwischen dem verrechenbaren EBITDA und dem niedrigeren Zinsüberhang (inklusive eines Zinsvortrages). Dies gilt auch dann, wenn der tatsächliche Zinsüberhang niedriger als der Freibetrag iHv 3 Millionen Euro sein sollte oder die Körperschaft abstrakt die Ausnahme aufgrund des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 erfüllen würde.

Beispiel 1:

Der Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag) der T-GmbH im Wirtschaftsjahr X1 beträgt 4 Mio. Euro, das verrechenbare EBITDA 6 Mio. Euro.

Das verrechenbare EBITDA übersteigt den Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag) um 2 Mio. Euro; die T-GmbH kann daher auf Antrag einen EBITDA-Vortrag iHv 2 Mio. Euro geltend machen. Der EBITDA-Vortrag entsteht auch dann, wenn der Eigenkapitalquotenvergleich abstrakt erfüllt wäre.

Ein EBITDA-Vortrag gemäß § 12a Abs. 6 Z 2 lit. a KStG 1988 kann in Wirtschaftsjahren, in denen der Eigenkapitalquotenvergleich tatsächlich erfüllt wird, nicht entstehen, weil diesfalls kein den Zinsüberhang übersteigendes verrechenbares EBITDA vorliegt.

Beispiel 2:

Der Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag) der T-GmbH im Wirtschaftsjahr X1 beträgt 6 Mio. Euro, das verrechenbare EBITDA 5,5 Mio. Euro. Der Eigenkapitalquotenvergleich wird erfüllt, sodass der gesamte Zinsüberhang in Höhe von 6 Mio. Euro abzugsfähig ist. Ein EBITDA-Vortrag kann diesfalls nicht entstehen.

1309ec

Körperschaften, die gemäß § 12a Abs. 2 KStG 1988 in persönlicher Hinsicht generell oder aufgrund der Ausnahme für eigenständige Körperschaften nicht der Zinsschranke unterliegen, können hingegen keinen EBITDA-Vortrag geltend machen.

1309ed

Sollten in einem Wirtschaftsjahr die Zinsaufwendungen (inklusive eines Zinsvortrages) niedriger sein als die Zinserträge (Nettozinsertrag), ist der Zinsüberhang für Zwecke des § 12a Abs. 6 Z 2 lit. a KStG 1988 mit 0 Euro anzusetzen. Es kann daher auf Antrag ein EBITDA-Vortrag in Höhe des verrechenbaren EBITDA gebildet werden.

Beispiel:

Im Wirtschaftsjahr X1 betragen der Zinsaufwand der O-GmbH 100.000 Euro, der Zinsertrag 300.000 Euro und das verrechenbare EBITDA 1.000.000 Euro.

Der Zinsüberhang ist mit 0 anzusetzen. Es kann ein EBITDA-Vortrag iHv 1.000.000 Euro beantragt werden.

22.9.3 Verbrauch des EBITDA-Vortrages (§ 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988)

1309ee

Ein Verbrauch des EBITDA-Vortrages erfolgt, soweit ein Zinsüberhang in einem Wirtschaftsjahr nach Maßgabe des § 12a KStG 1988 nicht abgezogen werden kann (§ 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988).

Beispiel:

Die A-GmbH weist im Wirtschaftsjahr X2 einen Zinsüberhang von 4.500.000 Euro und ein verrechenbares EBITDA von 3.500.000 Euro aus. Im Wirtschaftsjahr X1 ist ein EBITDA-Vortrag iHv 1.200.000 Euro entstanden.

Gemäß § 12a Abs. 1 KStG 1988 beträgt der in X2 nicht abzugsfähige Zinsüberhang 1.000.000 Euro; die Ausnahmen gemäß § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 und § 12a Abs. 5 KStG 1988 sind nicht anwendbar. Der in X2 zunächst nicht abzugsfähige Zinsüberhang ist mit dem EBITDA-Vortrag iHv 1.200.000 Euro zu verrechnen, sodass letztlich der gesamte Zinsüberhang in X2 abgezogen werden kann. Der EBITDA-Vortrag verringert sich jedoch nach der Verrechnung zum 31.12.X2 auf 200.000 Euro.

1309ef

Abzugsfähige Zinsüberhänge führen nicht zu einem Verbrauch des EBITDA-Vortrages. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Abzugsfähigkeit eines Zinsüberhangs aus

- der Grundregel der Zinsschranke gemäß § 12a Abs. 1 erster Satz KStG 1988,
- des Freibetrags gemäß § 12a Abs. 1 zweiter Satz KStG 1988,
- der Ausnahme für eigenständige Körperschaften gemäß § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 oder
- der Ausnahme aufgrund des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988

ergibt.

Beispiel:

Die A-GmbH weist im Wirtschaftsjahr X2 einen Zinsüberhang von 4.500.000 Euro und ein verrechenbares EBITDA von 3.500.000 Euro aus. Im Wirtschaftsjahr X1 ist ein EBITDA-Vortrag iHv 1.200.000 Euro entstanden.

Gemäß § 12a Abs. 1 KStG 1988 beträgt der in X2 nicht abzugsfähige Zinsüberhang 1.000.000 Euro. Die A-GmbH ist in X2 vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen und kann nachweisen, dass ihre Eigenkapitalquote höher ist als jene des Konzerns

(Eigenkapitalquotenvergleich gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988). Da die Ausnahmebestimmung anwendbar ist, kann die A-GmbH in X1 den Zinsüberhang zur Gänze abziehen. Der EBITDA-Vortrag verringert sich daher nicht und beträgt zum 31.12.X2 weiterhin 1.200.000 Euro.

1309eg

Es sind vorrangig die ältesten EBITDA-Vorträge zu verrechnen. Aufgrund dieser Verwendungsreihenfolge entsprechend dem sog. „First In – First Out-Prinzip“ (FIFO-Prinzip) verfallen nicht verbrauchte EBITDA-Vorträge zum spätestmöglichen Zeitpunkt, dh. nach Ablauf des der Entstehung des EBITDA-Vortrages fünftfolgenden Wirtschaftsjahres. Auch in einem Rumpfwirtschaftsjahr kann es sowohl zu einer Verrechnung als auch zu einem Verfall eines EBITDA-Vortrages kommen.

Beispiel:

Die A-GmbH weist zum 1.1.X6 einen EBITDA-Vortrag iHv 450.000 Euro aus. Dieser setzt sich aus bislang nicht verbrauchten EBITDA-Vorträgen der Jahre X1 iHv 300.000 Euro und X2 in Höhe von 150.000 Euro zusammen. In den Jahren X3, X4 und X5 überstiegen die Zinsüberhänge jeweils das verrechenbare steuerliche EBITDA, nicht jedoch den Freibetrag iHv 3.000.000 Euro. Es kam daher in diesen Jahren zu keinem Verbrauch der EBITDA-Vorträge.

In X6 betragen der Zinsüberhang 3.500.000 Euro und das verrechenbare EBITDA 3.300.000 Euro. Der in X6 zunächst nicht abzugsfähige Zinsüberhang iHv 200.000 Euro ist vorrangig mit dem EBITDA-Vortrag aus X1 zu verrechnen, sodass letztlich in X6 der gesamte Zinsüberhang abzugsfähig ist. Der nicht verrechnete EBITDA-Vortrag aus X1 iHv 100.000 Euro verfällt mit Ablauf des Jahres X6. Der EBITDA-Vortrag aus X2 iHv 150.000 wird in X7 vorgetragen und kann letztmalig in X7 verrechnet werden.

	X1	*X2*	*X3*	*X4*	*X5*	*X6*
Stand EBITDA-Vortrag 1.1.	*0*	*300.000*	*450.000*	*450.000*	*450.000*	*450.000*
Entstehung EBITDA-Vortrag	*+300.000*	*+150.000*	*0*	*0*	*0*	*0*
Verbrauch EBITDA-Vortrag	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*-200.000 (aus X1)*
Verfall EBITDA-Vortrag	*0*	*0*	*0*	*0*	*0*	*-100.000 (aus X1)*
Stand EBITDA-Vortrag 31.12.	*300.000*	*450.000*	*450.000*	*450.000*	*450.000*	*150.000 (aus X2)*

22.10 Zinsschranke in der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 KStG 1988)

22.10.1 Allgemeines

1309eh

Für Unternehmensgruppen im Sinne des § 9 KStG 1988 erfolgt die Anwendung der Zinsschranke ausschließlich auf Ebene des Gruppenträgers im Rahmen der Ermittlung des zusammengefassten Ergebnisses der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 erster Satz KStG 1988). Die Zinsschrankenregelung gemäß § 12a KStG 1988 wirkt sich daher innerhalb einer Unternehmensgruppe nur auf das vom Gruppenträger zu versteuernde Gruppeneinkommen und den Veranlagungsbescheid des Gruppenträgers gemäß § 24a Abs. 3 KStG 1988 aus.

1309ei

Die eigenen Einkommen des Gruppenträgers gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz KStG 1988 und der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 sowie die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder aus inländischen Betriebsstätten werden durch die Zinsschrankenregelung in der Unternehmensgruppe nicht beeinflusst. Es erfolgt für Körperschaften innerhalb der Unternehmensgruppe im Unterschied zu Körperschaften außerhalb der Unternehmensgruppe daher keine individuelle Anwendung der Zinsschranke. Die Zinsschranke wirkt sich daher auch nicht auf die Feststellungsbescheide des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder aus.

1309ej

§ 12a Abs. 7 Z 1 bis 5 KStG 1988 sehen spezielle Regelungen für die Anwendung der Zinsschranke in der Unternehmensgruppe vor, die insoweit den allgemeinen Regelungen des § 12a KStG 1988 vorgehen. Sofern § 12a Abs. 7 KStG 1988 nichts Anderes regelt, gelten die allgemeinen Regelungen des § 12a KStG 1988 auch innerhalb der Unternehmensgruppe. In der Unternehmensgruppe sind daher auch folgende Ausnahmeregelungen anwendbar:

- Ausnahme für „Altverträge“ (§ 26c Z 80 KStG 1988; vgl. Rz 1309cn ff);
- Ausnahme für langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte im allgemeinen Interesse (§ 12a Abs. 9 KStG 1988; vgl. Rz 1309ch)

Die Anwendung der Ausnahme für eigenständige Unternehmen (§ 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988; vgl. Rz 1309aj ff) ist in der Unternehmensgruppe hingegen ausdrücklich ausgeschlossen.

1309ek

Bei Vorliegen einer Unternehmensgruppe ist gemäß § 26c Z 80 KStG 1988 die Zinsschrankenregelung erstmalig für Wirtschaftsjahre des Gruppenträgers anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 beginnen. Zugerechnete Ergebnisse von Gruppenmitgliedern aus Wirtschaftsjahren, die vor dem 1.1.2021 begonnen haben, sind bei der Ermittlung des Gruppen-Zinsüberhangs und des Gruppen-EBITDA nicht zu berücksichtigen.

22.10.2 Grundregel und Freibetrag in der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 Z 1 KStG 1988)

22.10.2.1 Grundregel

1309el

In der Unternehmensgruppe ist der sog. Gruppen-Zinsüberhang (siehe dazu Rz 1309en f) bei der Ermittlung des zusammengefassten Ergebnisses des Veranlagungszeitraumes nur im Ausmaß von 30% des steuerlichen Gruppen-EBITDA (= verrechenbares Gruppen-EBITDA; siehe dazu Rz 1309ep ff) abzugsfähig.

22.10.2.2 Freibetrag

1309em

Ein Gruppen-Zinsüberhang ist jedoch jedenfalls bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro pro Veranlagungszeitraum abzugsfähig (Gruppen-Freibetrag). Der Gruppen-Freibetrag kann allerdings nur einmal pro Unternehmensgruppe in Anspruch genommen werden. Beträgt das verrechenbare Gruppen-EBITDA weniger als der Gruppenfreibetrag von 3 Millionen Euro, kann daher auch ein das verrechenbare Gruppen-EBITDA übersteigender Zinsüberhang bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro abgezogen werden.

22.10.2.3 Ermittlung des Gruppen-Zinsüberhangs (lit. a)

1309en

Als Gruppen-Zinsüberhang gelten die um die steuerpflichtigen Zinserträge verminderten abzugsfähigen Zinsaufwendungen des Gruppenträgers und der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder sowie der beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder aus inländischen Betriebsstätten.

In die Ermittlung des Gruppen-Zinsüberhangs fließen im Wege einer additiven Berücksichtigung daher bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenkörperschaften entsprechend § 12a Abs. 3 KStG 1988 deren abzugsfähige Zinsaufwendungen ein, welche um deren steuerpflichtige Zinserträge zu vermindern sind (siehe zur allgemeinen Vorgangsweise bei der Ermittlung des Zinsüberhangs bereits Rz 1309ar f; zum Zinsbegriff siehe Rz 1309at ff).

Bei beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern fließen hingegen lediglich die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnenden abzugsfähigen Zinsaufwendungen vermindert um die betriebsstättenbezogenen steuerpflichtigen Zinserträge in den Gruppen-Zinsüberhang ein; dies gilt sinngemäß auch für beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger.

1309eo

Aufgrund der Ermittlungsmethodik kommt es innerhalb der Unternehmensgruppe zu einer Neutralisierung von gruppeninternen steuerpflichtigen Zinserträgen und abzugsfähigen Zinsaufwendungen.

Beispiel:

Eine steuerliche Unternehmensgruppe besteht aus dem inländischen Gruppenträger GT und dem inländischen Gruppenmitglied GM (Bilanzstichtag jeweils 31.12.). Der Gruppenträger hat im Wirtschaftsjahr X1 abzugsfähige Zinsaufwendungen in Höhe von 4 Mio. Euro, denen steuerpflichtige Zinserträge aus einem Darlehen an das Gruppenmitglied in Höhe von 1,5 Mio. Euro gegenüberstehen. Das Gruppenmitglied hat im Wirtschaftsjahr X1 abzugsfähige Zinsaufwendungen in Höhe von 2 Mio. Euro und keine Zinserträge.

Der Gruppen-Zinsüberhang im Veranlagungszeitraum X1 beträgt 4,5 Mio. Euro (4 + 2 - 1,5).

22.10.2.4 Ermittlung des verrechenbaren Gruppen-EBITDA (lit. b und lit. c)

1309ep

Als Gruppen-EBITDA gilt die Summe der Gesamtbeträge der Einkünfte des Gruppenträgers und der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder sowie der Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder aus inländischen Betriebsstätten, neutralisiert um die darin enthaltenen steuerlichen Abschreibungen und Zuschreibungen sowie den Gruppen-Zinsüberhang (§ 12a Abs. 7 Z 1 lit. b KStG 1988). Vor- und Außergruppenverluste von Gruppenmitgliedern kürzen die Einkünfte nicht.

Bei beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern werden nur die Einkünfte aus inländischen Betriebsstätten berücksichtigt; dies gilt sinngemäß auch für beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger. Das verrechenbare Gruppen-EBITDA beträgt 30% des Gruppen-EBITDA (§ 12a Abs. 7 Z 1 lit. c KStG 1988).

1309eq

Entsprechend § 2 erster Satz EBITDA-Ermittlungs-VO sind bei der Ermittlung der Einkünfte dieser Gruppenkörperschaften aufgrund der sinngemäßen Anwendung von § 1 EBITDA-Ermittlungs-VO steuerfreie in- und ausländische Einkünfte sowie § 12a KStG 1988 für Zwecke der Ermittlung des Gruppen-EBITDA nicht zu berücksichtigen.

Zugerechnete Verluste sowie nachzuversteuernde Verluste ausländischer Gruppenmitglieder vermindern bzw. erhöhen die Gesamtbeträge der Einkünfte des Gruppenträgers und der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder nicht und sind daher auch bei der Ermittlung des Gruppen-EBITDA nicht zu berücksichtigen.

Im Inland nach Maßgabe von § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 angesetzte ausländische Verluste sowie gemäß § 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 angesetzte Nachversteuerungsbeträge vermindern bzw. erhöhen hingegen die Gesamtbeträge der Einkünfte des Gruppenträgers und der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder; siehe korrespondierend dazu zur EBITDA-Ermittlung für Körperschaften außerhalb einer Unternehmensgruppe Rz 1309bj. Ebenso erhöhen gemäß § 10a KStG 1988 hinzugerechnete Beträge die Gesamtbeträge der Einkünfte der Gruppenkörperschaften. Zu den diesbezüglich vorzunehmenden Neutralisierungen im Hinblick auf darin enthaltene Ab- und Zuschreibungsbeträge sowie Zinsaufwendungen und Zinserträge im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen EBITDA siehe bereits allgemein Rz 1309bo.

1309er

Da gemäß § 2 EBITDA-Ermittlungs-VO die allgemeinen Grundsätze von § 1 EBITDA-Ermittlungs-VO sinngemäß auch für die Ermittlung des Gruppen-EBITDA gelten, sind bei Vorliegen einer Unternehmensgruppe grundsätzlich dieselben Zu- und Abschlagspositionen wie auch bei § 7 Abs. 3-KStG 1988-Körperschaften außerhalb einer Unternehmensgruppe vorzunehmen (§ 1 Z 1 und Z 2 EBITDA-Ermittlungs-VO; siehe dazu bereits Rz 1309bq ff). Dabei ist jedoch zu beachten, dass sich Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste im Hinblick auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern aufgrund von § 9 Abs. 7 KStG 1988 sowie korrespondierend dazu Zuschreibungen und Veräußerungsgewinne im Rahmen der Unternehmensgruppe steuerlich nicht auswirken (siehe Rz 1106 ff). Diese Positionen haben daher die für die Ermittlung des Gruppen-EBITDA maßgebliche Ausgangsgröße nicht steuerwirksam vermindert bzw. erhöht und sind daher insoweit bei der Ermittlung des Gruppen-EBITDA auch nicht zu neutralisieren. Das bedeutet, sie beeinflussen das Gruppen-EBITDA nicht.

1309es

Darüber hinaus regelt § 2 EBITDA-Ermittlungs-VO ausdrücklich die für Unternehmensgruppen zu berücksichtigenden Besonderheiten: Da im Rahmen der Gruppenbesteuerung auch für Anschaffungen von Beteiligungen vor dem 1.3.2014 eine Firmenwertabschreibung auf die Anschaffungskosten nach Maßgabe von § 9 Abs. 7 iVm § 26c Z 47 KStG 1988 erfolgen konnte (siehe Rz 1110 ff), ist gemäß § 2 zweiter Satz EBITDA-Ermittlungs-VO eine Erhöhung der Gesamtbeträge der Einkünfte um geltend gemachte

Firmenwertabschreibungsfünfzehntel sowie deren Verminderung um nachzuerfassende Fünfzehntelbeträge vorzunehmen.

1309et

Maßgeblicher Zeitraum für die Ermittlung des Gruppen-Zinsüberhangs und des Gruppen-EBITDA ist der jeweilige Veranlagungszeitraum des Gruppenträgers. Werden bei unterschiedlichen Bilanzstichtagen die Einkünfte eines Gruppenmitglieds aus einem Wirtschaftsjahr aufgrund der zeitlich verzögerten stufenweisen Ergebniszurechnung erst in einem späteren Veranlagungszeitraum beim Gruppenträger erfasst, sind auch die darin enthaltenen Beträge im Hinblick auf die gemäß § 2 iVm § 1 EBITDA-Ermittlungs-VO vorzunehmenden Neutralisierungen heranzuziehen.

22.10.3 Eigenkapitalquotenvergleich in der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 Z 2 KStG 1988)

22.10.3.1 Allgemeines und Rechtsfolgen

1309eu

Der Eigenkapitalquotenvergleich gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 kommt aufgrund von § 12a Abs. 7 Z 2 KStG 1988 auch für Unternehmensgruppen zur Anwendung. Die in § 12a Abs. 5 KStG 1988 dargelegten Voraussetzungen sowie Rahmenbedingungen für Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleiches gelten daher gleichermaßen auch für die Unternehmensgruppe (siehe dazu bereits Rz 1309cx ff), allerdings sind dabei Besonderheiten zu beachten, die sich aufgrund der konzeptionellen Besonderheiten der Unternehmensgruppe ergeben.

1309ev

Die Voraussetzung der vollständigen Einbeziehung in einen nach UGB, IFRS oder einem vergleichbaren Rechnungslegungsstandard erstellten Konzernabschluss (zur Vergleichbarkeit siehe bereits Rz 1309cx) ist im Falle der Unternehmensgruppe vom Gruppenträger zu erfüllen (§ 12a Abs. 7 Z 2 erster Satz KStG 1988). Ob die sonstigen Mitglieder der „Zinsschrankengruppe“ – die unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder sowie beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder mit inländischer Betriebsstätte –ebenfalls (in diesem Konzernabschluss) vollkonsolidiert werden, ist für die Erfüllung dieser Voraussetzung hingegen nicht relevant.

Wird der Gruppenträger in mehrere Konzernabschlüsse einbezogen, ist auf den obersten Konzernabschluss mit dem größten Konsolidierungskreis abzustellen, der nach dem UGB, den IFRS oder anderen vergleichbaren Rechnungslegungsstandards aufgestellt wurde (siehe dazu auch bereits Rz 1309di).

1309ew

Für Zwecke des § 12a Abs. 7 Z 2 KStG 1988 ist die Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe der Eigenkapitalquote des Konzerns – in den der Gruppenträger vollständig einbezogen wird – gegenüberzustellen. Ist die Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe gleich hoch oder höher als die Eigenkapitalquote des Konzerns, ist der Gruppen-Zinsüberhang ungeachtet der Grundregel gemäß § 12a Abs. 7 Z 1 KStG 1988 in voller Höhe abzugsfähig. Eine Abzugsfähigkeit ergibt sich aufgrund der sinngemäßen Anwendung der Toleranzregelung (§ 12a Abs. 5 iVm Abs. 7 Z 2 erster Satz KStG 1988) auch dann, wenn die Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe bis zu 2 Prozentpunkten unter der Eigenkapitalquote des Konzerns liegt.

22.10.3.2 Ermittlung der Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe und des Konzerns

1309ex

In den Gruppen-Zinsüberhang (siehe Rz 1309en f) sowie das Gruppen-EBITDA (siehe Rz 1309ep ff) fließen die Ergebnisse des Gruppenträgers, der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder sowie der Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder ein („Zinsschrankengruppe“). Vor diesem Hintergrund ist für die Ermittlung der Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe gemäß § 12a Abs. 7 Z 2 zweiter Satz KStG 1988 ein konsolidierter Gruppenabschluss zu erstellen, in den der Gruppenträger, die unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder sowie die Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder vollständig einzubeziehen sind.

1309ey

Während sich die Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe auf die Mitglieder der „Zinsschrankengruppe“ bezieht (konsolidierter Gruppenabschluss), bezieht sich die als Vergleichsmaßstab heranzuziehende Eigenkapitalquote des Konzerns auf den gesamten Konzern, in den der Gruppenträger vollständig einbezogen wird; dh. auch auf jene Körperschaften, die nicht Mitglied der „Zinsschrankengruppe“ sind (zB ausländische Tochtergesellschaften oder inländische Gesellschaften, die aber nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden).

1309ez

Ist die „Zinsschrankengruppe“ mit dem Konzern, in den der Gruppenträger vollständig einbezogen wird, deckungsgleich, kann von der Ermittlung einer auf die Unternehmensgruppe bezogenen Eigenkapitalquote abgesehen werden, weil in diesen Fällen die Eigenkapitalquote der Zinsschrankengruppe der Eigenkapitalquote des Konzerns entsprechen und der Eigenkapitalquotenvergleich erfüllt sein wird.

22.10.3.3 Zeitliche Aspekte

1309fa

In zeitlicher Hinsicht ist der konsolidierte Gruppenabschluss gemäß § 12a Abs. 7 Z 2 letzter Satz KStG 1988 zum Abschlussstichtag des Gruppenträgers zu erstellen. Zu diesem Stichtag ist entsprechend § 12a Abs. 5 erster Satz KStG 1988 auch die Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe zu ermitteln, die in sinngemäßer Anwendung von § 12a Abs. 5 Z 1 KStG 1988 mit der Eigenkapitalquote des Konzerns zum Abschlussstichtag des Konzerns für das Wirtschaftsjahr zu vergleichen ist, in das der Jahresabschluss des Gruppenträgers eingegangen ist.

22.10.3.4 Rahmenbedingungen für den Eigenkapitalquotenvergleich in der Unternehmensgruppe

1309fb

Entsprechend der Grundregel des § 12a Abs. 5 KStG 1988 ist beim Eigenkapitalquotenvergleich in der Unternehmensgruppe der für den Konzernabschluss maßgebliche Rechnungslegungsstandard auch für den konsolidierten Gruppenabschluss bindend (§ 12a Abs. 5 Z 2 KStG 1988; siehe dazu bereits Rz 1309dh). Ebenso hat die Bewertung im konsolidierten Gruppenabschluss nach derselben Methode zu erfolgen wie im Konzernabschluss (§ 12a Abs. 5 Z 3 KStG 1988; siehe dazu bereits Rz 1309dm ff).

Beteiligungen an anderen, der „Zinsschrankengruppe“ nicht angehörenden Konzerngesellschaften sind bei der Erstellung des konsolidierten Gruppenabschlusses nach der Equity-Methode anzusetzen (siehe dazu Rz 1309dn).

22.10.4 EBITDA- und Zinsvortrag in der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 Z 3 und Z 4 KStG 1988)

22.10.4.1 Vortragsmöglichkeit des Gruppenträgers (Z 3)

1309fc

Der Gruppenträger kann einen nicht abzugsfähigen Gruppen-Zinsüberhang sowie ein nicht verrechenbares Gruppen-EBITDA in sinngemäßer Anwendung von § 12a Abs. 6 KStG 1988 auf Antrag vortragen (§ 12a Abs. 7 Z 3 KStG 1988; zur Antragstellung siehe bereits Rz 1309ds). In der Unternehmensgruppe können daher Zins- und EBITDA-Vorträge ausschließlich auf Ebene des Gruppenträgers entstehen und verbraucht werden. Gruppenmitglieder können hingegen während aufrechter Gruppenzugehörigkeit keine eigenen Zins- und EBITDA-Vorträge aufbauen.

1309fd

Bei Ausscheiden des Gruppenmitglieds außerhalb der Mindestdauer gemäß § 9 Abs. 10 KStG 1988 kommt es zu keiner Rückübertragung von Zins- und EBITDA-Vorträgen. Auch bei Beendigung der Unternehmensgruppe außerhalb der Mindestdauer gemäß § 9 Abs. 10 KStG 1988 verbleiben die Zins- und EBITDA-Vorträge beim ehemaligen Gruppenträger und können von diesem nach Maßgabe der allgemeinen Regelungen der Zinsschranke verbraucht werden (siehe dazu bereits allgemein Rz 1309dv und 1309ee ff).

1309fe

Für die Entstehung des Gruppen-Zinsvortrages gilt § 12a Abs. 6 KStG 1988 sinngemäß (siehe dazu Rz 1309dt f). Soweit daher ein Gruppen-Zinsüberhang in einem Veranlagungszeitraum vom Gruppenträger nicht zur Gänze abgezogen werden kann und auch nicht mit einem vorhandenen Gruppen-EBITDA-Vortrag verrechnet werden kann, liegt in sinngemäßer Anwendung des § 12a Abs. 6 Z 1 erster Satz KStG 1988 ein Gruppen-Zinsvortrag vor. Dieser erhöht in sinngemäßer Anwendung des § 12a Abs. 6 Z 1 zweiter Satz KStG 1988 auf Antrag des Gruppenträgers in den folgenden Veranlagungszeiträumen die Gruppen-Zinsaufwendungen, nicht aber das steuerliche Gruppen-EBITDA der Unternehmensgruppe.

1309ff

Der Verbrauch des Gruppen-Zinsvortrages erfolgt in folgenden Veranlagungszeiträumen nach Maßgabe der Grundregel der Zinsschranke in der Unternehmensgruppe bis zur Höhe des verrechenbaren Gruppen-EBITDA bzw. bis zur Höhe des Gruppen-Freibetrags (siehe dazu allgemein bereits Rz 1309dv). Ein Verbrauch des Gruppen-Zinsvortrages kann überdies auch erfolgen, wenn in einem folgenden Veranlagungszeitraum die Ausnahmeregelung aufgrund des Eigenkapitalquotenvergleichs in der Unternehmensgruppe zur Anwendung kommt (siehe dazu allgemein bereits Rz 1309dx).

1309fg

Für die Entstehung eines Gruppen-EBITDA-Vortrags gilt § 12a Abs. 6 Z 2 lit. a KStG 1988 sinngemäß. Ein Gruppen-EBITDA-Vortrag entsteht daher insoweit, als das verrechenbare Gruppen-EBITDA den Gruppen-Zinsüberhang in einem Veranlagungszeitraum übersteigt (siehe dazu allgemein bereits Rz 1309ea f). Der Gruppen-EBITDA-Vortrag kann auf Antrag in die darauffolgenden fünf Veranlagungszeiträume des Gruppenträgers vorgetragen werden.

1309fh

Ein nicht abzugsfähiger Gruppen-Zinsüberhang ist in sinngemäßer Anwendung des § 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988 bis zur Höhe der Gruppen-EBITDA-Vorträge aus vorangegangenen Veranlagungszeiträumen abziehbar; die ältesten Gruppen-EBITDA-Vorträge sind vorrangig zu verrechnen (siehe dazu allgemein bereits Rz 1309eg).

22.10.4.2 EBITDA- und Zinsvorträge aus Vorgruppenzeiten (Z 4)

1309fi

Zins- und EBITDA-Vorträge aus Zeiträumen vor Wirksamwerden der Unternehmensgruppe erhöhen den Gruppen-Zinsüberhang und das Gruppen-EBITDA (§ 12a Abs. 7 Z 4 KStG 1988). Dies betrifft sowohl die eigenen Zins- oder EBITDA-Vorträge eines neu in die Unternehmensgruppe eintretenden Gruppenmitglieds als auch bei Begründung einer Unternehmensgruppe jene des zukünftigen Gruppenträgers.

1309fj

Tritt eine Körperschaft mit eigenen Zins- oder EBITDA-Vorträgen als Gruppenmitglied in eine Unternehmensgruppe ein, erfolgt die Erhöhung des Gruppen-Zinsüberhangs oder des Gruppen-EBITDA in jenem Veranlagungszeitraum, in dem es auch erstmalig zu einer Zurechnung der Einkünfte des neu eintretenden Gruppenmitglieds kommt. Diese Zins- oder EBITDA-Vorträge des eintretenden Gruppenmitglieds können daher bereits in diesem Veranlagungszeitraum nach Maßgabe des § 12a Abs. 7 Z 1 KStG 1988 oder des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 7 Z 2 KStG 1988 vom Gruppenträger verbraucht werden.

1309fk

Da sich EBITDA-Vorträge aus dem tatsächlich nicht verrechneten verrechenbaren EBITDA ergeben und daher nur 30% des nicht verrechneten EBITDA entsprechen, erfolgt die Erhöhung des Gruppen-EBITDA um das gesamte nicht verrechnete EBITDA (dh. iHv EBITDA-Vortrag/0,3).

Beispiel:

Der EBITDA-Vortrag der A-GmbH aus X2 beträgt 30.000 Euro. In X3 tritt die A-GmbH der Unternehmensgruppe des Gruppenträgers GT-GmbH bei. Der EBITDA-Vortrag der A-GmbH erhöht das Gruppen-EBITDA in X3 um 100.000 Euro (=30.000/0,3).

1309fl

Insoweit eine sofortige Verwertung der übergegangenen Zins- oder EBITDA-Vorträge eines eintretenden Gruppenmitglieds beim Gruppenträger im Veranlagungszeitraum der erstmaligen Zurechnung nicht möglich ist, entsteht nach Maßgabe von § 12a Abs. 7 Z 3 iVm Abs. 6 KStG 1988 ein Gruppen-Zinsvortrag oder ein Gruppen-EBITDA-Vortrag. Für übergehende EBITDA-Vorträge ist deren zeitliche Befristung allerdings auch bei einem Übergang auf den Gruppenträger weiterhin zu beachten, sodass bei Entstehung eines Gruppen-EBITDA-Vortrages der Fünfjahreszeitraum nicht neu zu laufen beginnt.

Beispiel:

Die B-GmbH hat aus dem Jahr X1 einen EBITDA-Vortrag aufgebaut; im Jahr X3 wird die B-GmbH erstmalig in die Unternehmensgruppe der A GmbH einbezogen. Der EBITDA-Vortrag erhöht in X3 das Gruppen-EBITDA. Sofern eine sofortige Verwertung der übergegangenen EBITDA-Vorträge durch die A-GmbH in der Veranlagung X3 nicht möglich ist, kann insoweit ein Gruppen-EBITDA-Vortrag beantragt werden. Dieser reift jedoch hinsichtlich der übergegangenen EBITDA-Vorträge der B-GmbH spätestens mit Ablauf der Veranlagung X6 ab.

Randzahlen 1309fm bis 1309fz: *derzeit frei.*

23. Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14 KStG 1988)

23.1 Allgemeines

1309ga

Mit den Sondervorschriften für hybride Gestaltungen gemäß § 14 KStG 1988 wird die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (Anti Tax Avoidance Directive, ATAD), bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern geändert durch die Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 (ATAD II), umgesetzt. Die in der Richtlinie vorgesehenen Regelungen für hybride Gestaltungen sollen dem OECD-Bericht über die „Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015“ entsprechen und behandeln zusätzlich auch hybride Gestaltungen bei Betriebsstätten.

1309gb

Die Sondervorschriften für hybride Gestaltungen gemäß § 14 KStG 1988 bezwecken allgemein, bestimmte grenzüberschreitende Fälle eines doppelten Abzugs von Aufwendungen oder eines Abzugs von Aufwendungen ohne korrespondierende Erfassung von Erträgen durch Versagung des (Betriebs-)Ausgabenabzugs im Inland oder durch Erfassung einer Zahlung als (Betriebs-)Einnahme zu neutralisieren. Der Anwendungsbereich der Sondervorschriften für hybride Gestaltungen ist dabei gemäß § 14 Abs. 1 KStG 1988 auf Steuerdiskrepanzen iSd § 14 Abs. 2 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309gf ff) im Rahmen einer hybriden Gestaltung iSd § 14 Abs. 3 bis 5 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309gt ff) eingeschränkt. Die jeweilige Art dieser Neutralisierung ist je nach Art der hybriden Gestaltung unterschiedlich und wird in den § 14 Abs. 6 bis 10 KStG 1988 geregelt (siehe dazu Rz 1309io ff).

1309gc

Zusätzlich verhindert § 14 Abs. 11 KStG 1988 die mehrfache Ermäßigung oder Anrechnung von Quellensteuern (siehe dazu Rz 1309kn f). § 14 Abs. 1 KStG 1988 verweist nicht auf Abs. 11, weil die Anwendung des § 14 Abs. 11 KStG 1988 das Vorliegen einer Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 KStG 1988 nicht voraussetzt.

23.2 Inkrafttreten (§ 26c Z 72 KStG 1988)

1309gd

Die Sondervorschriften für hybride Gestaltungen gemäß § 14 KStG 1988 traten mit 1.1.2020 in Kraft. Die Bestimmung kommt unabhängig davon zur Anwendung, wann die eine hybride Gestaltung bewirkenden vertraglichen Vereinbarungen geschlossen wurden.

Für Körperschaften, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, ist die Bestimmung erstmalig auf ab dem 1.1.2020 angefallene Aufwendungen oder realisierte Erträge anzuwenden. Sofern Aufwendungen oder Erträge sowohl vor dem 1.1.2020 als auch nach dem 31.12.2019 anfallen oder realisiert werden, kann eine monatsweise Abgrenzung der Aufwendungen oder Erträge erfolgen. Vor dem 1.1.2020 angefallene Aufwendungen oder realisierte Erträge unterliegen nicht den Sondervorschriften für hybride Gestaltungen, auch wenn die Auszahlung oder Vereinnahmung nach dem 31.12.2019 erfolgen sollte.

Für Körperschaften, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln, ist die Bestimmung erstmalig auf ab dem 1.1.2020 abgeflossene Ausgaben oder zugeflossene Einnahmen anzuwenden.

23.3 Anwendungsbereich der Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14 Abs. 1 iVm Abs. 2 bis 5 KStG 1988)

23.3.1 Betroffene Körperschaften

1309ge

Die Sondervorschriften für hybride Gestaltungen gemäß § 14 KStG 1988 betreffen in persönlicher Hinsicht sowohl unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 KStG 1988 als auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 KStG 1988.

23.3.2 Steuerdiskrepanzen (§ 14 Abs. 2 KStG 1988)

23.3.2.1 Allgemeines

1309gf

Die Neutralisierungsregelungen für hybride Gestaltungen gemäß § 14 Abs. 6 bis 10 KStG 1988 setzen das Vorliegen einer Steuerdiskrepanz voraus. Eine Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 KStG 1988 ergibt sich entweder in der Form

- eines Abzugs von Aufwendungen in einem Staat ohne steuerliche Erfassung der korrespondierenden Erträge in einem anderen Staat (Abzug ohne korrespondierende Einnahme) oder
- eines Abzugs derselben Aufwendungen in mehr als einem Staat (doppelter Abzug).

1309gg

Der Abzug ohne korrespondierende Einnahme iSd § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 wird aufgrund der englischen Bezeichnung „*Deduction/No Inclusion*“ in weiterer Folge abgekürzt als D/NI-Ergebnis bezeichnet. Der doppelte Abzug von Aufwendungen wird aufgrund der englischen Bezeichnung „*Double Deduction*“ in weiterer Folge abgekürzt als DD-Ergebnis bezeichnet.

1309gh

Beide Formen der Steuerdiskrepanzen betreffen ausschließlich grenzüberschreitende Sachverhalte, die aufgrund eines Qualifikationskonfliktes zwischen zwei oder mehreren Staaten zu einem grenzüberschreitenden D/NI- oder DD-Ergebnis führen. Nicht grenzüberschreitende Sachverhalte (zB Leistungsbeziehungen zwischen zwei inländischen Körperschaften ohne Auslandsbezug) sind vom Begriff der Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 KStG 1988 nicht erfasst. Allenfalls kann für D/NI-Ergebnisse im innerstaatlichen Kontext ein Abzugsverbot gemäß § 12 KStG 1988 anwendbar sein (insbesondere § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988; siehe dazu Rz 1266ai ff).

23.3.2.2 D/NI-Steuerdiskrepanz

1309gi

Gemäß § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 liegt eine D/NI-Steuerdiskrepanz vor, wenn Aufwendungen in einem Staat abzugsfähig sind und die korrespondierenden Erträge steuerlich in keinem anderen Staat erfasst werden. Als korrespondierende Erträge gelten nur solche, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den abzugsfähigen Aufwendungen stehen.

1309gj

Aufwendungen gelten dann als abzugsfähig, wenn sie nach den Rechtsvorschriften eines Staates bei einem Steuersubjekt die Steuerbemessungsgrundlage mindern. Nach den Vorschriften des KStG 1988 kann der Abzug von Aufwendungen im Inland grundsätzlich als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben erfolgen. Soweit allerdings bereits ein anderes Abzugsverbot der Abzugsfähigkeit entgegensteht (zB im Inland gemäß § 12 KStG 1988), liegt keine Abzugsfähigkeit für Zwecke des § 14 KStG 1988 vor.

1309gk

Auf die sofortige Verwertbarkeit des Aufwandes kommt es nicht an; Abzugsfähigkeit ist daher auch dann gegeben, wenn die Aufwendungen bloß einen vortragsfähigen Verlust erhöhen.

1309gl

Eine steuerliche Erfassung von Erträgen in einem anderen Staat liegt dann vor, wenn die Erträge nach den Rechtsvorschriften eines Staates bei einem Steuersubjekt die Steuerbemessungsgrundlage erhöhen. Die Erfassung setzt voraus, dass die Erträge sowohl steuerbar als auch steuerpflichtig sind. Auch bei einer Verrechnung der Erträge mit Verlustvorträgen liegt eine Erfassung vor.

1309gm

Auf die Höhe der Besteuerung kommt es nach § 14 Abs. 2 KStG 1988 nicht an. Liegt allerdings eine Steuerbefreiung vor, gelten die Erträge insoweit (im Ausmaß der Steuerbefreiung) nicht als steuerlich erfasst.

Beispiel:

Eine im Staat A abzugsfähige Zahlung in Höhe von 100 wird korrespondierend aufgrund einer teilweisen Steuerbefreiung im Staat B lediglich im Ausmaß von 20%, dh. iHv 20 erfasst. Es liegt daher im Ausmaß von 80% der Zahlung eine D/NI-Steuerdiskrepanz vor.

1309gn

Für die Beurteilung des Vorliegens einer D/NI-Steuerdiskrepanz sind nicht nur die steuerlichen Verhältnisse im jeweiligen Ansässigkeitsstaat von Zahler und Zahlungsempfänger, sondern auch jene in weiteren Staaten relevant. Werden daher etwa die korrespondierenden Erträge beim Zahlungsempfänger in dessen Ansässigkeitsstaat zwar steuerlich nicht erfasst, jedoch in einem weiteren Staat (zB in einem Staat, in dem der Empfänger eine Betriebsstätte unterhält), liegt keine D/NI-Steuerdiskrepanz vor.

1309go

Liegt im Verhältnis zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Zahlers und dem Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers eine D/NI-Steuerdiskrepanz vor, werden jedoch die korrespondierenden Erträge aufgrund einer CFC-Regelung bei der Muttergesellschaft des Zahlungsempfängers hinzugerechnet und damit steuerlich erfasst, liegt im Ergebnis keine nach § 14 KStG 1988 zu neutralisierende D/NI-Steuerdiskrepanz mehr vor.

Dies gilt auch, wenn die steuerliche Erfassung aufgrund von § 10a KStG 1988 bei einer beherrschenden Körperschaft des Zahlungsempfängers im Inland erfolgen sollte. Bei einer steuerlichen Erfassung aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung im Ausland wird die inländische Körperschaft allerdings entsprechend ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten anhand geeigneter Unterlagen darzulegen haben, dass die Zahlung tatsächlich im vollen Umfang nach den Rechtsvorschriften des Staates, in dem die Hinzurechnungsbesteuerung erfolgte, berücksichtigt wurde.

23.3.2.3 DD-Steuerdiskrepanz

1309gp

Gemäß § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 liegt eine DD-Steuerdiskrepanz vor, wenn dieselben Aufwendungen in mehr als einem Staat abzugsfähig sind (doppelter Abzug). Der doppelte Abzug muss sich daher entweder aufgrund desselben Rechtsgeschäftes, desselben Wirtschaftsgutes (zB in Form der Absetzung für Abnutzung) oder derselben Ursache ergeben. Auf die Zahlungswirksamkeit eines Vorganges kommt es nicht an, sondern lediglich darauf, dass steuerlich abzugsfähige Aufwendungen vorliegen; zum Begriff der Abzugsfähigkeit siehe bereits Rz 1309gj. Auf die sofortige steuerliche Verwertbarkeit des

Aufwands kommt es nicht an (siehe bereits Rz 1309gk). Zu Bewertungs- und zeitlichen Differenzen siehe Rz 1309gr f.

Beispiel:

Eine im Staat A ansässige Körperschaft unterhält im Staat B eine Betriebsstätte. Beratungsaufwendungen werden aufgrund von unterschiedlichen Zuordnungsregelungen sowohl im Staat A auf Ebene des Stammhauses als auch im Staat B auf Ebene der Betriebsstätte steuerlich abgezogen. Es liegt eine DD-Steuerdiskrepanz vor.

1309gq

Der doppelte Abzug derselben Aufwendungen kann sowohl beim selben Steuerpflichtigen als auch bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen eintreten.

Beispiel:

Im Rahmen eines grenzüberschreitenden Leasinggeschäftes wird ein Wirtschaftsgut im Staat A dem Leasinggeber zugeordnet und bei diesem steuerlich abgeschrieben, jedoch im Staat B dem Leasingnehmer zugeordnet und ebenso bei diesem steuerlich abgeschrieben. Es liegt eine DD-Steuerdiskrepanz vor.

23.3.2.4 Bewertungs- und zeitliche Differenzen

1309gr

Unterschiedliche steuerliche Ergebnisse, die lediglich auf Unterschiede bei dem einer Zahlung beigemessenen Wert zurückzuführen sind, zB aufgrund von Währungsumrechnungsdifferenzen oder verrechnungspreistechnischen Bewertungsdifferenzen, stellen keine Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 KStG 1988 dar.

1309gs

Da die Staaten unterschiedliche Steuerzeiträume und unterschiedliche Regelungen hinsichtlich der zeitlichen Erfassung von Aufwendungen und Erträgen haben, bewirken bloße zeitliche Differenzen an sich keine D/NI- oder DD-Steuerdiskrepanz. Zur Verrechnung von doppelt abzugsfähigen Aufwendungen mit doppelt erfassten Erträgen in einem späteren Wirtschaftsjahr siehe auch Rz 1309jk.

23.3.3 Hybride Gestaltungen (§ 14 Abs. 3 KStG 1988)

23.3.3.1 Allgemeines

1309gt

In § 14 Abs. 3 KStG 1988 werden in zwei Ziffern die Anwendungsvoraussetzungen für das Vorliegen einer hybriden Gestaltung geregelt. Eine hybride Gestaltung liegt nur dann vor, wenn beide Ziffern kumulativ erfüllt sind.

1309gu

§ 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 enthält einen taxativen Katalog jener – eine Steuerdiskrepanz bewirkenden – Konstellationen, die entsprechend den Vorgaben des Art. 2 Nr. 9 Unterabs. 1 der ATAD als hybride Gestaltung bezeichnet werden. Dabei werden hybride Gestaltungen im Zusammenhang mit D/NI-Steuerdiskrepanzen in lit. a und hybride Gestaltungen im Zusammenhang mit DD-Steuerdiskrepanzen in lit. b aufgelistet.

1309gv

Gemäß § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG 1988 liegt eine hybride Gestaltung nur dann vor, wenn eine D/NI-Steuerdiskrepanz aufgrund von Unterschieden hinsichtlich der

- Einstufung eines Finanzinstruments (hybrides Finanzinstrument),
- Zurechnung der Einkünfte aus einem übertragenen Finanzinstrument (hybride Übertragung),
- Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers oder Zahlungsempfängers (hybrides Unternehmen),
- Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zu einer Betriebsstätte (hybride Betriebsstätte) oder
- Beurteilung über das Bestehen einer Betriebsstätte (unberücksichtigte Betriebsstätte)

entsteht.

1309gw

§ 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 definiert bestimmte DD-Steuerdiskrepanzen im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 als hybride Gestaltung. Erfasst sind der doppelte Abzug von Aufwendungen eines hybriden Unternehmens, einer Betriebsstätte oder einer doppelt ansässigen Körperschaft aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften (siehe dazu näher Rz 1309hv ff).

1309gx

§ 14 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 schränkt den Anwendungsbereich des § 14 KStG 1988 auf jene Fallgruppen ein, in denen es bei einer aufgrund der Z 1 entstandenen Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 KStG 1988 wahrscheinlich ist, dass die beteiligten Personen diese gezielt gestalterisch genutzt haben (siehe dazu näher Rz 1309ib).

23.3.3.2 Hybrides Finanzinstrument

1309gy

§ 14 Abs. 3 Z 1 lit. a erster Teilstrich KStG 1988 erfasst hybride Gestaltungen im Zusammenhang mit hybriden Finanzinstrumenten, die zu einer D/NI-Steuerdiskrepanz führen. Dem Begriff des Finanzinstruments ist ein wirtschaftliches Verständnis zu Grunde zu legen. Als Finanzinstrument ist jedes Instrument zu bezeichnen, soweit es zu einem

Finanzierungs- oder Eigenkapitalertrag führt, der gemäß den Vorschriften für die Besteuerung von Schulden, Kapital oder Finanzderivaten nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets entweder des Zahlungsempfängers oder des Zahlenden besteuert wird. Finanzierungserträge führen bei Körperschaften in der Regel zu steuerpflichtigen Zinserträgen, während Eigenkapitalerträge bei diesen in der Regel zu steuerfreien Beteiligungserträgen führen.

1309gz

Bei Zahlungen im Rahmen eines Finanzinstruments liegt ein D/NI-Ergebnis dann vor, wenn der steuerliche Abzug der Aufwendungen bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung der Erträge auf Unterschiede bei der steuerlichen Einstufung des Finanzinstruments zurückzuführen ist. Schädlich ist es daher, wenn ein Finanzinstrument im Zahlerstaat als Fremdkapital behandelt wird und zu einem Betriebsausgabenabzug führt, während das Finanzinstrument im Empfängerstaat als Eigenkapital behandelt wird und die Zahlung als steuerfreie Dividende angesehen wird (siehe dazu das Beispiel in Rz 1309iq).

1309ha

Wird ein Finanzinstrument im Zahlerstaat als Fremdkapital, im Empfängerstaat jedoch als Eigenkapital eingestuft, liegt eine D/NI-Steuerdiskrepanz iZm einem hybriden Finanzinstrument auch dann vor, wenn der Empfänger im Ausland auch aus anderen Gründen steuerbefreit wäre (zB aufgrund einer persönlichen Befreiung).

1309hb

Wird ein Finanzinstrument hingegen sowohl im Zahler- als auch im Empfängerstaat als Fremdkapital eingestuft, liegt keine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a erster Teilstrich KStG 1988 vor. Dies gilt unabhängig davon, ob der Zahlungsempfänger in seinem Ansässigkeitsstaat mit den Zinseinkünften steuerbefreit oder niedrigbesteuert ist. In solchen Fällen kann aber dem steuerlichen Abzug solcher Zinsaufwendungen im Inland das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 entgegenstehen (siehe dazu näher Rz 1266ai ff).

1309hc

Im Zusammenhang mit hybriden Finanzinstrumenten wird in vielen Fällen bereits durch die primär anzuwendenden Vorschriften des § 10 Abs. 4 KStG 1988 oder des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 eine D/NI-Steuerdiskrepanz vermieden. Diesfalls liegt keine nach § 14 KStG 1988 zu neutralisierende D/NI-Steuerdiskrepanz mehr vor.

23.3.3.3 Hybride Übertragung eines Finanzinstruments

1309hd

§ 14 Abs. 3 Z 1 lit. a zweiter Teilstrich KStG 1988 erfasst als hybride Gestaltung eine D/NI-Steuerdiskrepanz aufgrund von Unterschieden hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte aus einem übertragenen Finanzinstrument (hybride Übertragung). Dieser Begriff beschreibt eine Vereinbarung über die Übertragung eines Finanzinstruments, bei der die Steuerrechtsordnungen zweier Staaten die Einkünfte aus einem übertragenen Finanzinstrument unterschiedlichen Personen zurechnen. Beim übertragenen Finanzinstrument muss es sich selbst nicht um ein hybrides Finanzinstrument handeln.

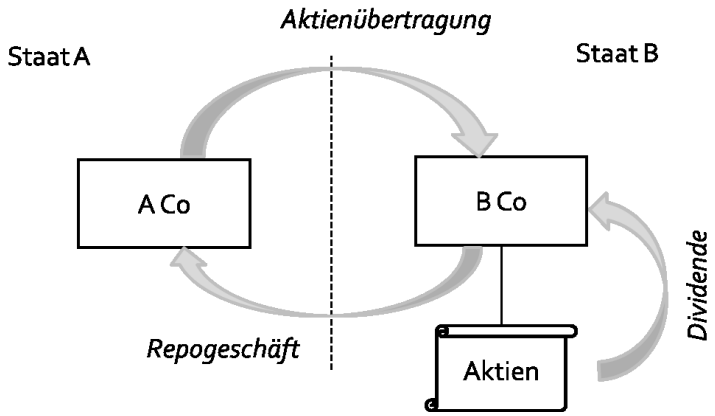
1309he

Zahlungen im Rahmen einer hybriden Übertragung können zu einem D/NI-Ergebnis führen, wenn ein Staat eine Zahlung im Zusammenhang mit dem zugrundeliegenden Ertrag des übertragenen Instruments als abzugsfähige Aufwendung behandelt, während der andere Staat den gleichen Betrag als (steuerfreien) Ertrag des zugrundeliegenden Vermögenswertes ansieht. Dies ist die Folge der unterschiedlichen steuerlichen Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an dem übertragenen Wirtschaftsgut aufgrund von unterschiedlichen Zurechnungsgrundsätzen zweier Staaten.

1309hf

Eine hybride Übertragung eines Finanzinstruments im Sinne dieser Bestimmung kann insbesondere bei Repo-Geschäften (siehe dazu das Beispiel) und Wertpapierleihegeschäften vorliegen.

Beispiel:



Die im Staat A ansässige A Co nimmt von der im Staat B ansässigen B Co ein Darlehen in Form eines Repo-Geschäfts auf. Im Rahmen des Repo-Geschäfts überträgt A Co Aktien an B Co mit der Vereinbarung, diese zu einem späteren Zeitpunkt zu demselben Preis zuzüglich Repozinsen wieder zurückzukaufen. Der vereinbarte Preis ist um die während der Kreditlaufzeit auf die Aktien von der B Co erhaltenen Ausschüttungen zu kürzen.

Im Staat A wird die Gestaltung als Darlehen behandelt, das durch die übertragenen Aktien abgesichert ist. A Co wird weiterhin als wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien betrachtet. Die Dividenden werden bei der A Co als steuerfreie Beteiligungserträge qualifiziert.

Nach den Rechtsvorschriften von Staat B wird B Co als wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien behandelt und die Dividenden werden ebenso als steuerfreie Beteiligungserträge qualifiziert.

Die Unterschiede hinsichtlich der steuerlichen Zuordnung der Aktien führen dazu, dass die Beteiligungserträge sowohl A Co als auch B Co zugerechnet werden und aufgrund der Beteiligungsertragsbefreiungen in keinem Steuergebiet besteuert werden. Entsprechen die Repozinsen den zwischenzeitlichen Dividenden, ergibt sich im Staat B kein Veräußerungsgewinn. A Co kann jedoch die Repozinsen als Zinsaufwand für das Darlehen abziehen. Die hybride Übertragung des Finanzinstruments führt zu einer Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988. Es liegt daher eine hybride Gestaltung iSd § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a zweiter Teilstrich KStG 1988 vor.

23.3.3.4 Hybrides Unternehmen

1309hg

§ 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 erfasst als hybride Gestaltungen jene D/NI-Steuerdiskrepanzen, die sich aufgrund der unterschiedlichen Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers oder Zahlungsempfängers durch zwei Staaten ergeben (hybrides Unternehmen). D/NI-Steuerdiskrepanzen können sowohl Zahlungen an ein hybrides Unternehmen (siehe Rz 1309hk) als auch Zahlungen eines hybriden Unternehmens an seinen Gesellschafter (siehe Rz 1309hl) betreffen.

1309hh

Als hybrides Unternehmen ist jedes Unternehmen oder jede Gestaltung anzusehen, das bzw. die nach den Rechtsvorschriften eines Staates als Steuersubjekt gilt und dessen bzw. deren Einkünfte oder Aufwendungen nach den Rechtsvorschriften eines anderen Staates steuerlich als Einkünfte oder Aufwendungen einer oder mehrerer anderer Personen behandelt werden.

1309hi

Der Begriff des hybriden Unternehmens im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 ist weit gefasst und setzt nicht das tatsächliche Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit voraus, sondern lediglich eine unterschiedliche Beurteilung einer Kapitalgesellschaft oder Personenvereinigung (Personengesellschaft) als Steuersubjekt.

1309hj

Ein hybrides Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 kann in den beiden folgenden unterschiedlichen Konstellationen vorliegen:

- Eine Gesellschaft wird im Errichtungsstaat als steuerlich intransparent, jedoch im Staat eines ausländischen Gesellschafters als steuerlich transparent behandelt.

Beispiel 1:

Eine slowakische „kommanditna spolocnost“ (k.s.) wird in der Slowakei als eigenes Körperschaftsteuersubjekt behandelt, nach österreichischem Steuerrecht jedoch als

Personengesellschaft, sodass die anteiligen Einkünfte und Aufwendungen unmittelbar den österreichischen Gesellschaftern zuzurechnen sind.

Beispiel 2:

Eine österreichische GmbH wird in den USA als steuerlich transparent eingestuft, weil nach US-Steuerrecht aufgrund der sog. check-the-box-Regelungen das Wahlrecht zur Qualifikation der GmbH als Personengesellschaft für steuerliche Zwecke ausgeübt wurde.

- Eine Gesellschaft wird im Errichtungsstaat als steuerlich transparent, jedoch im Staat eines ausländischen Gesellschafters als steuerlich intransparent behandelt (umgekehrt hybrides Unternehmen).

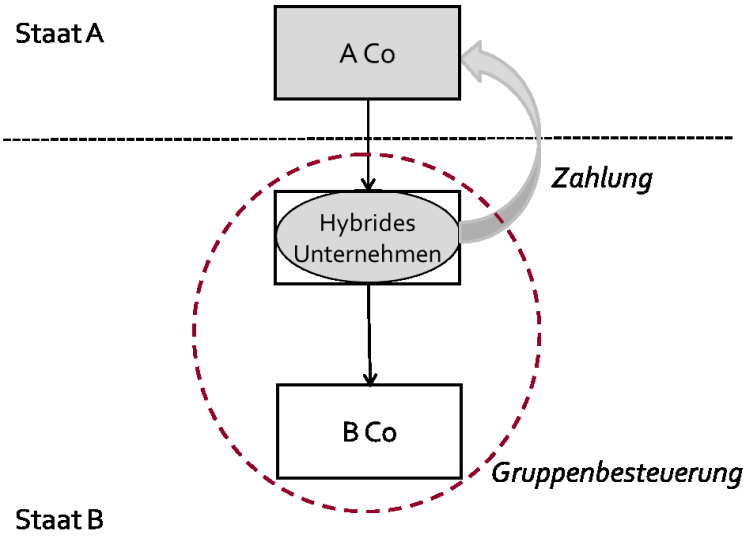
1309hk

Bei Zahlungen an ein hybrides Unternehmen kann sich eine hybride Gestaltung dann ergeben, wenn der Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung auf unterschiedliche Vorschriften über die Zuordnung dieser Zahlung zwischen einem hybriden Unternehmen und seinem Gesellschafter zurückzuführen ist, weil das hybride Unternehmen in dem Staat, nach dessen Rechtsvorschriften es errichtet wurde, nicht als Steuersubjekt, allerdings in dem Staat seines Gesellschafters als Steuersubjekt behandelt wird (siehe dazu das Beispiel in Rz 1309it).

1309hl

Eine hybride Gestaltung kann außerdem vorliegen, wenn eine Zahlung eines hybriden Unternehmens an seinen Gesellschafter zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt und diese Steuerdiskrepanz auf den Umstand zurückzuführen ist, dass die Zahlung nach den Rechtsvorschriften des Staates des Zahlungsempfängers nicht als Ertrag erfasst wird, weil das hybride Unternehmen aus Sicht dieses Staates nicht als Steuersubjekt behandelt wird, während aus Sicht des anderen Staates das hybride Unternehmen als Steuersubjekt behandelt wird.

Beispiel:



Ein im Staat B ansässiges hybrides Unternehmen tätigt eine Zahlung an seine im Staat A ansässige Gesellschafterin A Co.

Das hybride Unternehmen wird nach den Rechtsvorschriften des Staates A steuerlich als transparent behandelt. Daher führt die Zahlung im Staat A nicht zu steuerlichen Einkünften der A Co.

Im Staat B wird das hybride Unternehmen dagegen als steuerlich intransparent behandelt. Dieses bildet im Staat B mit der dort ansässigen B Co eine steuerliche Unternehmensgruppe. Die Zahlung wird daher im Staat B als Betriebsausgabe zum Abzug zugelassen und mit den positiven Einkünften der B Co im Rahmen der steuerlichen Unternehmensgruppe verrechnet.

Die unterschiedliche Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers führt zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/NI-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 vor.

23.3.3.5 Hybride Betriebsstätte

1309hm

§ 14 Abs. 3 Z 1 lit. a vierter Teilstrich KStG 1988 erfasst als hybride Gestaltungen jene D/NI-Steuerdiskrepanzen, die sich aufgrund von Unterschieden hinsichtlich der Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zu einer Betriebsstätte (hybride Betriebsstätte) ergeben.

1309hn

Eine hybride Betriebsstätte im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a vierter Teilstrich KStG 1988 liegt vor, wenn sowohl der Ansässigkeitsstaat (Stammhausstaat) des Unternehmens als auch der Betriebsstättenstaat zwar dem Grunde nach einheitlich vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgehen, jedoch Aufwendungen und Erträge nicht einheitlich der Betriebsstätte zuordnen. Entscheidend ist dabei zunächst, dass abgeleitet aus dem innerstaatlichen Recht oder dem DBA-Recht beide Staaten einheitlich die Existenz einer Betriebsstätte bejahen. Geht lediglich der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens vom Vorliegen einer Betriebsstätte im anderen Staat aus, liegt eine unberücksichtigte Betriebsstätte im Sinne des§ 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 vor (siehe dazu Rz 1309hr ff).

1309ho

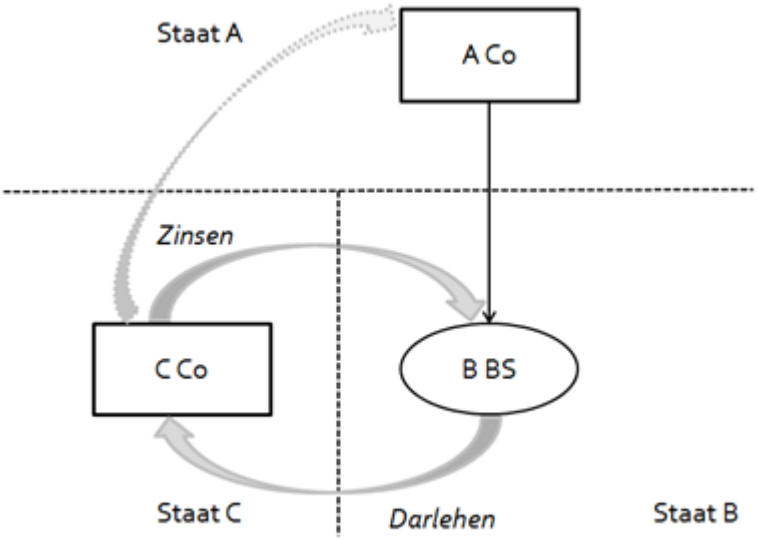
Gehen beide Staaten einheitlich vom Vorliegen einer Betriebsstätte aus, ist es in weiterer Folge nicht maßgeblich, ob sich die unterschiedliche Zuordnung der Einkünfte und Aufwendungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte durch unterschiedliche innerstaatliche Zuordnungsregelungen, unterschiedliche DBA-Auslegung oder unterschiedliche Sachverhaltsbeurteilung ergibt.

1309hp

Eine D/NI-Steuerdiskrepanz aufgrund einer hybriden Betriebsstätte tritt bei einer aufwandswirksam erfassten Zahlung an ein Unternehmen ein, wenn diese zu einer steuerlichen Nichtberücksichtigung der korrespondierenden Erträge wegen einer

unterschiedlichen Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte führt. Eine korrespondierende Erfassung der Erträge fehlt, wenn aus Sicht des Ansässigkeitsstaates des empfangenden Unternehmens die korrespondierenden Erträge einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden, die Betriebsstätteneinkünfte jedoch etwa aufgrund des DBA mit dem Betriebsstättenstaat aufgrund der Anwendung der Befreiungsmethode nicht im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen (Befreiungsmethode) und der Betriebsstättenstaat diese Erträge dem Stammhaus zuordnet.

Beispiel:



Die im Staat A ansässige Körperschaft A Co gewährt der im Staat C ansässigen Körperschaft C Co ein Darlehen. Die C Co tätigt dementsprechend Zinszahlungen an die A Co, die im Staat C als Betriebsausgabe abgezogen werden. Die A Co unterhält im Staat B eine Betriebsstätte. Zwischen Staat A und Staat B besteht ein DBA, nach dem Betriebsstätteneinkünfte im Staat B von Staat A freizustellen sind. Staat A ordnet das Darlehen der Betriebsstätte zu und erfasst daher die korrespondierenden Erträge (somit auch die von C Co geleisteten Zinsen) und Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Darlehen nicht. Staat B geht jedoch davon aus, dass das Darlehen nicht der Betriebsstätte, sondern dem Stammhaus zuzuordnen ist und erfasst daher ebenfalls die von C Co geleisteten Zinsen nicht als Ertrag. Die unterschiedliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zur Betriebsstätte führt zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/NI-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a vierter Teilstrich KStG 1988 vor.

1309hq

Keine D/NI-Steuerdiskrepanz aufgrund einer hybriden Betriebsstätte tritt daher im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode ein. Dies gilt auch im Anwendungsbereich der Befreiungsmethode, wenn es etwa dem Ansässigkeitsstaat nach dem jeweiligen DBA erlaubt ist, zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten von der Verpflichtung zur Freistellung abzusehen.

23.3.3.6 Unberücksichtigte Betriebsstätte

1309hr

§ 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 erfasst als hybride Gestaltungen jene D/NI-Steuerdiskrepanzen, die sich aufgrund von Unterschieden hinsichtlich der Beurteilung über das Bestehen einer Betriebsstätte (unberücksichtigte Betriebsstätte) ergeben.

1309hs

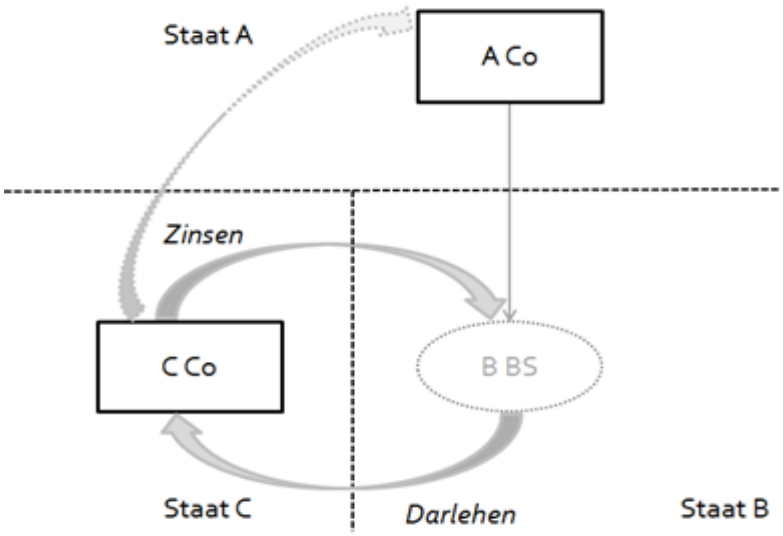
Eine sog. unberücksichtigte Betriebsstätte im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 liegt vor, wenn nach den Rechtsvorschriften des Stammhausstaates eines Unternehmens eine Betriebsstätte in einem anderen Staat besteht, jedoch dieser andere Staat nach dessen Rechtsvorschriften davon ausgeht, dass keine Betriebsstätte vorliegt.

Der Qualifikationskonflikt besteht somit im Unterschied zur hybriden Betriebsstätte im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a vierter Teilstrich KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309hm ff) bereits hinsichtlich der Frage der Existenz einer Betriebsstätte. Ob sich die unterschiedliche Beurteilung über das Bestehen einer Betriebsstätte durch unterschiedliche innerstaatliche Rechtsvorschriften der beiden Staaten, unterschiedliche DBA-Auslegung oder unterschiedliche Sachverhaltsbeurteilung ergibt, ist nicht maßgeblich.

1309ht

Eine D/NI-Steuerdiskrepanz aufgrund einer unberücksichtigten Betriebsstätte tritt bei einer aufwandswirksam erfassten Zahlung an ein Unternehmen ein, wenn diese zu einer steuerlichen Nichtberücksichtigung der korrespondierenden Erträge deswegen führt, weil aus Sicht des Ansässigkeitsstaates des empfangenden Unternehmens die korrespondierenden Erträge einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden, während der andere Staat nicht vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgeht und daher diese Erträge dem Ansässigkeitsstaat zuordnet. Diese setzt weiters voraus, dass die Betriebsstätteneinkünfte aufgrund des DBA mit dem Betriebsstättenstaat im Ansässigkeitsstaat aufgrund der Anwendung der Befreiungsmethode nicht im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen.

Beispiel:



Die im Staat A ansässige Körperschaft A Co gewährt der im Staat C ansässigen Körperschaft C Co ein Darlehen. Die C Co tätigt dementsprechend Zinszahlungen an die A Co, die im Staat C als Betriebsausgabe abgezogen werden. Zwischen Staat A und Staat B besteht ein DBA, nach dem Betriebsstätteneinkünfte im Staat B von Staat A freizustellen sind. Staat A geht vom Vorliegen einer Betriebsstätte im Staat B aus, ordnet das Darlehen dieser Betriebsstätte zu und erfasst daher die korrespondierenden Erträge (somit auch die von C Co geleisteten Zinsen) und Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Darlehen nicht. Nach den Vorschriften des Staates B liegt jedoch keine Betriebsstätte vor und Staat B erfasst daher ebenfalls die von C Co geleisteten Zinsen nicht als Betriebseinnahme. Die unterschiedliche Beurteilung über das Bestehen einer Betriebsstätte im Staat B führt zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/NI-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 vor.

1309hu

Keine D/NI-Steuerdiskrepanz aufgrund einer unberücksichtigten Betriebsstätte tritt daher im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode ein. Dies gilt auch im Anwendungsbereich der Befreiungsmethode, wenn der Ansässigkeitsstaat nach dem jeweiligen DBA zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten von der Verpflichtung zur Freistellung absehen kann (siehe dazu näher Rz 1309kb).

23.3.3.7 Hybride Gestaltungen im Zusammenhang mit DD-Steuerdiskrepanzen

1309hv

Gemäß § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 gelten bestimmte DD-Steuerdiskrepanzen als hybride Gestaltung. Betroffen sind in sachlicher Hinsicht der doppelte Abzug von Aufwendungen

- eines hybriden Unternehmens (siehe zum Begriff bereits Rz 1309hg ff),
- einer Betriebsstätte oder
- einer doppelt ansässigen Körperschaft,

wenn dieser aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften erfolgt.

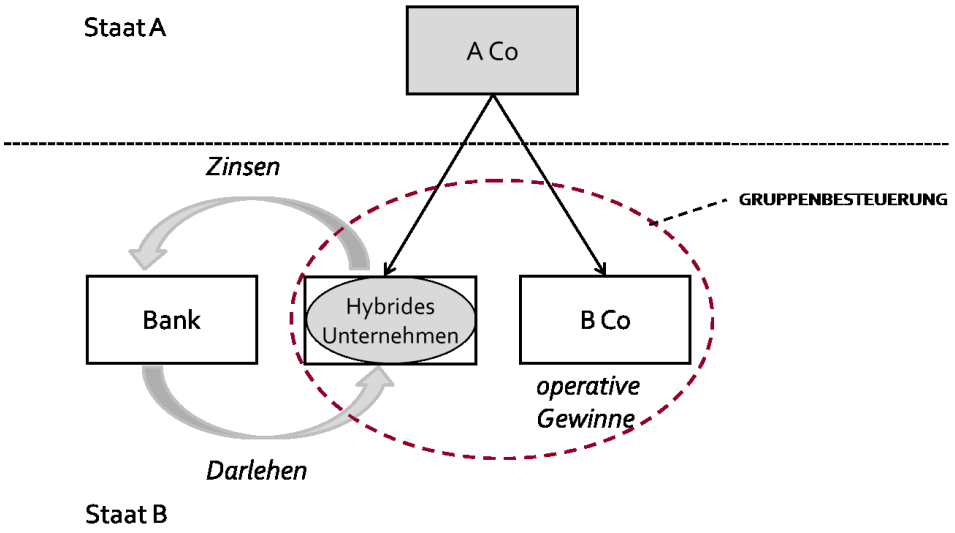
1309hw

Als steuerliche Sondervorschriften im Sinne dieser Bestimmung gelten insbesondere Gruppenbesteuerungsregelungen, die zu einem doppelten Abzug von Aufwendungen führen. Eine DD-Steuerdiskrepanz wird in der Regel durch eine divergierende Einkünftezurechnung aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften bewirkt. Andere steuerliche Sonderregelungen, wie beispielsweise steuerliche Investitionsbegünstigungen, führen in der Regel nicht zu einem doppelten Abzug und fallen nicht unter die Regelung.

1309hx

Eine DD-Steuerdiskrepanz von Aufwendungen eines hybriden Unternehmens aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften kann insbesondere bei Zahlungen eines hybriden Unternehmens in Kombination mit einer unterschiedlichen Einkünftezurechnung aufgrund einer in- oder ausländischen Gruppenbesteuerungsregelung eintreten.

Beispiel:



Die im Staat A ansässige Körperschaft A Co ist mehrheitlich an einem hybriden Unternehmen und an der B Co beteiligt, die beide im Staat B ansässig sind.

Aus Sicht des Staates A wird das hybride Unternehmen als steuerlich transparent eingestuft, aus Sicht des Staates B jedoch als steuerlich intransparent. Staat A behandelt das hybride Unternehmen wie eine Betriebsstätte der A Co im Staat B.

Im Staat B besteht eine steuerliche Unternehmensgruppe zwischen der B Co und dem hybriden Unternehmen. Das DBA zwischen Staat A und Staat B sieht die Anrechnungsmethode für Betriebsstätteneinkünfte vor.

Das hybride Unternehmen hat bei einer Bank im Staat B ein Darlehen aufgenommen. Die betreffenden Zinsaufwendungen können sowohl im Staat A (aufgrund der Anrechnungsmethode) mit anderen Einkünften der A Co als auch im Staat B (aufgrund der Unternehmensgruppe) mit den Gewinnen der B Co verrechnet werden. Die steuerlichen Sondervorschriften (Gruppenbesteuerung) im Staat B führen hinsichtlich der

Aufwendungen des hybriden Unternehmens zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 (DD-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 vor.

1309hy

Eine Betriebsstätte iSd § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 liegt dann vor, wenn zumindest nach den Rechtsvorschriften eines Staates vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgegangen wird und Aufwendungen dieser Betriebsstätte zugeordnet werden, die aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften doppelt abgezogen werden. Siehe dazu das Beispiel in Rz 1309jo.

1309hz

Der in § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 verwendete Begriff der doppelt ansässigen Körperschaft bezeichnet eine Körperschaft, die nach den jeweiligen innerstaatlichen Rechtsvorschriften in zwei (oder mehreren) Staaten aufgrund unterschiedlicher Anknüpfungsmerkmale (zB Sitz im Staat A und Ort der Geschäftsleitung im Staat B) als steuerlich ansässig gilt. Der Umstand, dass eine solche Körperschaft nach Maßgabe des jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens bei einer Art. 4 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Regelung nur in einem der beiden Staaten abkommensrechtlich ansässig ist, steht der Einstufung als doppelt ansässige Körperschaft im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 nicht entgegen.

1309ia

Eine DD-Steuerdiskrepanz im Zusammenhang mit einer doppelt ansässigen Körperschaft kann eintreten, wenn es in Kombination mit einer in- oder ausländischen Gruppenbesteuerungsregelung zum doppelten Abzug der Aufwendungen der doppelt ansässigen Körperschaft kommt. Siehe dazu das Beispiel in Rz 1309jw.

23.3.3.8 Naheverhältnis der an der hybriden Gestaltung beteiligten Parteien

1309ib

§ 14 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 schränkt den Anwendungsbereich der hybriden Gestaltungen auf jene Fallgruppen ein, in denen es bei einer aufgrund der gemäß § 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 entstandenen Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 KStG 1988 wahrscheinlich ist, dass die beteiligten Personen diese gezielt gestalterisch genutzt haben. Es werden daher nur solche Steuerdiskrepanzen im Sinne des § 14 Abs. 2 iVm Abs. 3 Z 1 KStG 1988 als hybride Gestaltungen erfasst, die sich

- zwischen verbundenen Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 4 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309ic ff),
- zwischen dem Stammhaus und einer Betriebsstätte eines Unternehmens,
- zwischen zwei oder mehreren Betriebsstätten desselben Unternehmens oder

- im Rahmen einer strukturierten Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309ii ff) ergeben.

23.4 Verbundene Unternehmen (§ 14 Abs. 4 KStG 1988)

23.4.1 Verbundene Unternehmen im Sinne des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 (§ 14 Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988)

1309ic

Gemäß § 14 Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988 gelten für Zwecke des § 14 KStG 1988 sämtliche Unternehmen im Sinne des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 als verbundene Unternehmen. Das Vorliegen eines verbundenen Unternehmens ist nach Maßgabe der Definition des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 zu beurteilen (siehe dazu näher Rz 1248cj ff). Dementsprechend kann ein verbundenes Unternehmen in drei unterschiedlichen Ausprägungen vorliegen, nämlich sowohl als Tochtergesellschaft (lit. a), Muttergesellschaft (lit. b) als auch als Schwestergesellschaft (letzter Satz) einer Körperschaft, auf deren Ebene die Neutralisierung der hybriden Gestaltung zu erfolgen hat.

1309id

Eine Körperschaft verfügt über ein verbundenes Unternehmen unabhängig davon, ob die Verbundenheit durch eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mindestens 25% in Form von Kapital- oder Stimmrechten oder aufgrund eines mindestens 25-prozentigen Gewinnanspruchs hergestellt wird.

1309ie

Der Begriff des verbundenen Unternehmens ist rechtsformunabhängig (siehe Rz 1248cp) und erfasst daher grundsätzlich juristische und natürliche Personen sowie Personenvereinigungen. Eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 KStG 1988 kann daher zB auch bei einer Zahlung eines ausländischen hybriden Unternehmens vorliegen, das nach österreichischem Steuerrecht als Personengesellschaft, jedoch nach ausländischem Steuerrecht als Körperschaft eingestuft wird. Allerdings hat eine Neutralisierung einer Steuerdiskrepanz nach Maßgabe von § 14 Abs. 6 bis 9 KStG 1988 im Inland stets nur auf Ebene einer Körperschaft im Sinne des KStG 1988 zu erfolgen.

Beispiel:

Eine inländische A GmbH ist zu 50% an einer in der Slowakei betrieblich tätigen k.s. beteiligt, die nach slowakischem Steuerrecht als Körperschaft, jedoch nach österreichischem Steuerrecht als Personengesellschaft eingestuft wird (hybrides Unternehmen). Die inländische A GmbH und die slowakische k.s. sind verbundene Unternehmen. Sofern eine Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 zwischen der inländischen A GmbH und der slowakischen k.s. vorliegen sollte, hat eine Neutralisierung nach Maßgabe von § 14 Abs. 6 bis 9 KStG 1988 auf Ebene der inländischen A GmbH zu erfolgen.

23.4.2 Unternehmen in demselben Konzernabschluss gemäß §§ 245a oder 247 UGB (§ 14 Abs. 4 zweiter Teilstrich KStG 1988)

1309if

Gemäß § 14 Abs. 4 zweiter Teilstrich KStG 1988 gelten als verbundene Unternehmen im Sinne des § 14 KStG 1988 auch jene Unternehmen, die vollständig in

- denselben Konzernabschluss gemäß § 245a UGB (Konzernabschluss nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen) oder
- denselben Konsolidierungskreis gemäß § 247 UGB einbezogen werden.

In beiden Fällen ist eine vollständige Konsolidierung des Unternehmens in den Konzernabschluss bzw. Konsolidierungskreis erforderlich; eine bloße „at equity"-Konsolidierung ist nicht ausreichend (siehe dazu auch Rz 1309cz).

23.4.3 Maßgeblich beherrschte und beherrschende Unternehmen (§ 14 Abs. 4 dritter und vierter Teilstrich KStG 1988)

1309ig

Als verbundene Unternehmen iSd § 14 KStG 1988 gelten auch

- Unternehmen, in denen eine – an einer Steuerdiskrepanz beteiligte – Körperschaft maßgeblichen Einfluss auf deren Unternehmensleitung nimmt (§ 14 Abs. 4 dritter Teilstrich KStG 1988), und
- Unternehmen mit einem maßgeblichen Einfluss auf die Leitung einer – an einer Steuerdiskrepanz beteiligten – Körperschaft (§ 14 Abs. 4 vierter Teilstrich KStG 1988).

1309ih

Ein maßgeblicher Einfluss auf die Leitung eines Unternehmens setzt eine maßgebliche Mitwirkung in Grundsatzfragen der Geschäfts- und Finanzpolitik voraus. Im Zweifel wird entsprechend § 189a Z 9 UGB von einem maßgeblichen Einfluss auf die Leitung eines anderen Unternehmens ab einem Besitz von 20% oder mehr der Stimmrechte dieses Unternehmens auszugehen sein. Im Einzelfall kann jedoch auch ohne Stimmrechtsbeteiligung bei tatsächlicher Einflussnahme auf die Unternehmensleitung ein maßgeblicher Einfluss im Sinne des § 14 Abs. 4 dritter und vierter Teilstrich KStG 1988 gegeben sein.

23.5 Strukturierte Gestaltung (§ 14 Abs. 5 KStG 1988)

1309ii

Eine hybride Gestaltung liegt auch vor, wenn eine Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 im Rahmen einer strukturierten Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 KStG 1988 eintritt (§ 14 Abs. 3 Z 2 vierter Teilstrich KStG 1988).

1309ij

Gemäß § 14 Abs. 5 erster Satz KStG 1988 liegt entsprechend Art. 2 Nr. 11 ATAD eine strukturierte Gestaltung vor, wenn

- die Steuerdiskrepanz in die Bedingungen der Gestaltung eingerechnet ist (erster Teilstrich, siehe dazu Rz 1309ik) oder
- diese mit der Absicht der Erzielung einer Steuerdiskrepanz entwickelt wurde (zweiter Teilstrich, siehe dazu Rz 1309il).

Zur Gegenausnahme gemäß § 14 Abs. 5 zweiter Satz KStG 1988 siehe Rz 1309im f.

1309ik

Eine Einrechnung der Steuerdiskrepanz in die Bedingungen der Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 erster Satz erster Teilstrich KStG 1988 liegt dann vor, wenn der sich aus der Steuerdiskrepanz ergebende Steuervorteil in die Konditionen der Gestaltung eingepreist wird. Ob der Steuervorteil im In- oder im Ausland eintritt, ist nicht maßgeblich. Auf das Ausmaß, in dem die Steuerdiskrepanz in die Gestaltung eingepreist wurde, kommt es ebenso wenig an. Indizien für die Einrechnung der Steuerdiskrepanz sind zB fremdunüblich vereinbarte Preise oder eine Vermarktung als steuerbegünstigte Gestaltung.

Beispiel:

A Co (ein im Staat A ansässiges Unternehmen) und B Co (ein in Staat B ansässiges Unternehmen) sind fremde Dritte. A Co leiht B Co im Rahmen eines Darlehens mit jährlicher Zinszahlung einen Betrag von 300.000 Euro. Die Anleihe wird nach den Rechtsvorschriften von Staat B als Fremdkapitalinstrument, nach den Rechtsvorschriften von Staat A aber als Eigenkapitalinstrument (dh. als Aktien) behandelt. Nach innerstaatlichem Recht befreit Staat A im Ausland erzielte Dividendeneinkünfte generell von der Steuer. Daher führt die Zahlung zu einem D/NI-Ergebnis, bei dem es sich um eine Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a erster Teilstrich KStG 1988 handelt.

Die Formel für die Berechnung der Zinszahlung für das Fremdkapitalinstrument sieht einen Abschlag gegenüber dem Marktzinssatz vor, der in Bezug auf den Körperschaftsteuersatz in Staat A berechnet wird (dh. die Zinsformel lautet Marktzinssatz x (1 - Steuersatz)). Der Marktzinssatz für das Darlehen würde 2% betragen (300.000 Euro x 2% = 6.000 Euro). Bei einem Steuersatz von 30% würde der A Co ein Zinsertrag nach Steuern iHv 4.200 Euro verbleiben. Da die Zahlung jedoch im Staat A als Dividendeneinkünfte behandelt und daher befreit wird, wird der sich aus der Steuerdiskrepanz ergebende Steuervorteil (1.800 Euro) in die Bedingungen der Vereinbarung eingerechnet, sodass die jährliche Zinszahlung für das Darlehen lediglich 4.200 Euro beträgt.

Da der Steuervorteil in die Berechnung des Zinssatzes eingepreist ist, liegt eine strukturierte Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 erster Teilstrich KStG 1988 vor.

1309il

Eine strukturierte Gestaltung liegt gemäß § 14 Abs. 5 zweiter Teilstrich KStG 1988 alternativ zum ersten Teilstrich auch dann vor, wenn eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 mit der Absicht zur Erzielung einer Steuerdiskrepanz entwickelt wurde. Diesbezüglich ist zu beurteilen, ob die Gegebenheiten und Umstände (einschließlich der Bedingungen) der Gestaltung objektiv auf eine solche subjektive Absicht jener Personen schließen lassen, welche an der Konzeption oder Beratung der Gestaltung beteiligt waren. Maßgeblich ist, ob die Absicht zur Erzielung einer Steuerdiskrepanz zum Zeitpunkt des Abschlusses der entsprechenden vertraglichen Vereinbarung gegeben war. Es ist nicht erforderlich, dass die Erzielung einer Steuerdiskrepanz der wesentliche Grund für den Abschluss der Vereinbarung war.

1309im

§ 14 Abs. 5 zweiter Satz KStG 1988 schließt als Gegenausnahme zum ersten Satz der Bestimmung das Vorliegen einer strukturierten Gestaltung jedoch aus, wenn

- die Körperschaft nicht an dem Steuervorteil aus der hybriden Gestaltung beteiligt wurde (Nichtbeteiligung) und
- vernünftigerweise davon ausgegangen werden kann, dass die Körperschaft oder ein verbundenes Unternehmen von der hybriden Gestaltung nichts wusste (Nichtwissen).

Die beiden Tatbestandsvoraussetzungen der Nichtbeteiligung am Steuervorteil und des Nichtwissens von der hybriden Gestaltung müssen kumulativ erfüllt sein.

1309in

Legt die Abgabenbehörde einen Anfangsbeweis für das Vorliegen einer strukturierten Gestaltung iSd § 14 Abs. 5 erster Satz KStG 1988 vor, obliegt die Beweislast über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gegenausnahme gemäß § 14 Abs. 5 zweiter Satz KStG 1988 der an der hybriden Gestaltung iSd § 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 beteiligten Körperschaft. Es ist dabei ausreichend, wenn die Körperschaft ihre Nichtbeteiligung am Steuervorteil und ihr Nichtwissen – sowie das ihrer verbundenen Unternehmen – glaubhaft machen kann.

23.6 Neutralisierung einer hybriden Gestaltung iZm einer D/NI-Steuerdiskrepanz (§ 14 Abs. 6 KStG 1988)

23.6.1 Allgemeines

1309io

§ 14 Abs. 6 KStG 1988 regelt die Neutralisierung jener hybriden Gestaltungen, die zu einem Abzug von Aufwendungen ohne korrespondierende Erfassung der Erträge als Einnahmen (D/NI-Steuerdiskrepanz) führen. Dabei ist zwischen der in § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988

geregelten primären Maßnahme der Neutralisierung – durch Versagung des steuerlichen Abzugs von Aufwendungen im Inland – und der in § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 geregelten sekundären Maßnahme der Neutralisierung – durch steuerliche Erfassung der Erträge im Inland – zu unterscheiden.

23.6.2 Primäre Maßnahme

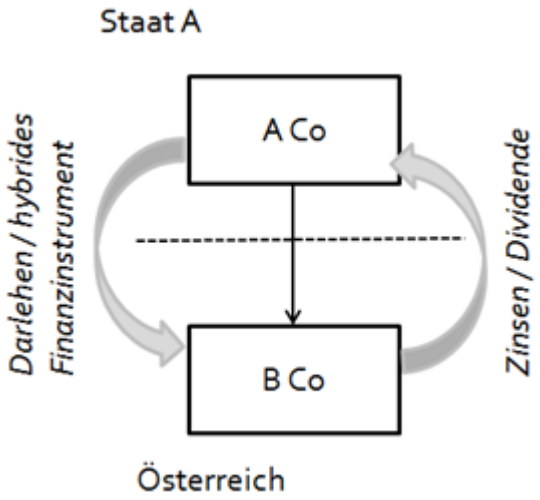
1309ip

Im Rahmen der primären Maßnahme kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 bei einer hybriden Gestaltung, die zu einem Abzug von Aufwendungen im Inland ohne korrespondierende steuerliche Erfassung der Erträge im Ausland führt, zu einer Neutralisierung durch Versagung des Abzugs von Aufwendungen im Inland als steuerliche (Betriebs-)Ausgabe.

1309iq

Bewirkt ein hybrides Finanzinstrument eine D/NI-Steuerdiskrepanz, kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zu einer Versagung des steuerwirksamen Abzugs von Aufwendungen aufgrund von Zahlungen einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf Basis dieses hybriden Finanzinstruments.

Beispiel:



Die Körperschaft A Co ist im Staat A ansässig und gewährt der inländischen Körperschaft B Co ein Darlehen. Die A Co ist zu 30% an der B Co beteiligt. Das Darlehen wird nach den Rechtsvorschriften von Staat A als Eigenkapitalinstrument eingestuft, weshalb die Zinsen auch aus Sicht des Staates A als steuerbefreite Dividenden behandelt werden. Aus Sicht des österreichischen Steuerrechts wird das Darlehen als Fremdkapital eingestuft. Dementsprechend stellen die Zinszahlungen aus österreichischer Sicht abzugsfähige Betriebsausgaben dar.

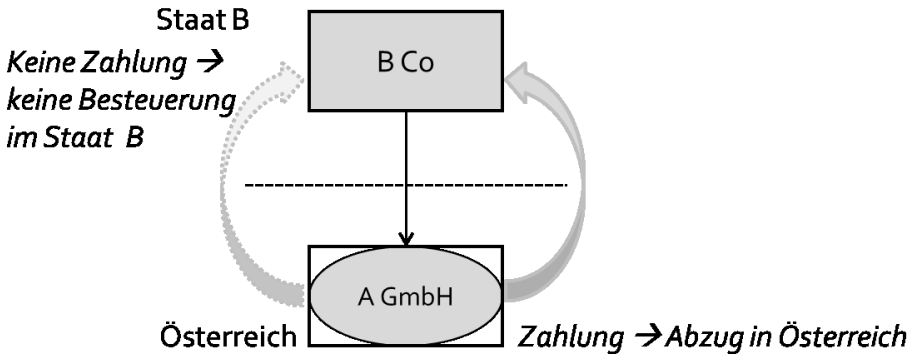
Zwischen Österreich und Staat A besteht eine Steuerdiskrepanz gemäß § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/NI-Ergebnis) hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des Finanzinstruments (hybrides Finanzinstrument). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung gemäß § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a erster Teilstrich KStG 1988 vor, die sich zwischen den verbundenen Unternehmen A Co

und B Co (§ 14 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich iVm Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988) ergibt. Die Zinsen sind daher in Österreich gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 nicht abzugsfähig.

1309ir

Führt eine Zahlung eines im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen hybriden Unternehmens zu einer D/NI-Steuerdiskrepanz, kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zu einer Versagung des steuerwirksamen Abzugs von Aufwendungen aufgrund von Zahlungen der im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft.

Beispiel:



Es erfolgt eine Zinszahlung der inländischen A GmbH an ihre ausländische Gesellschafterin B Co für ein Gesellschafterdarlehen. Die A GmbH wird von Staat B als transparent – wie eine Betriebsstätte der Gesellschafterin B Co – behandelt. Die Zinszahlung stellt im Inland grundsätzlich eine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe dar. Im Ausland erfolgt jedoch keine steuerliche Berücksichtigung der korrespondierenden Zinserträge beim Gesellschafter, weil die Erträge nach ausländischem Steuerrecht der Betriebsstätte in Österreich zugeordnet werden und das DBA für die Betriebsstättengewinne die Befreiungsmethode vorsieht.

Die unterschiedliche Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers führt zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/NI-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 vor, die sich zwischen dem hybriden Unternehmen A GmbH und seinem verbundenen Unternehmen B Co ergibt (§ 14 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich iVm § 14 Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988). Die D/NI-Steuerdiskrepanz ist gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 durch Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei dem hybriden Unternehmen A GmbH zu neutralisieren.

1309is

Die Anwendung von § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 setzt voraus, dass das inländische hybride Unternehmen aus ausländischer Sicht abkommensrechtlich als inländische Betriebsstätte der ausländischen beteiligten Körperschaft eingestuft wird und das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen für Betriebsstättengewinne die Befreiungsmethode vorsieht.

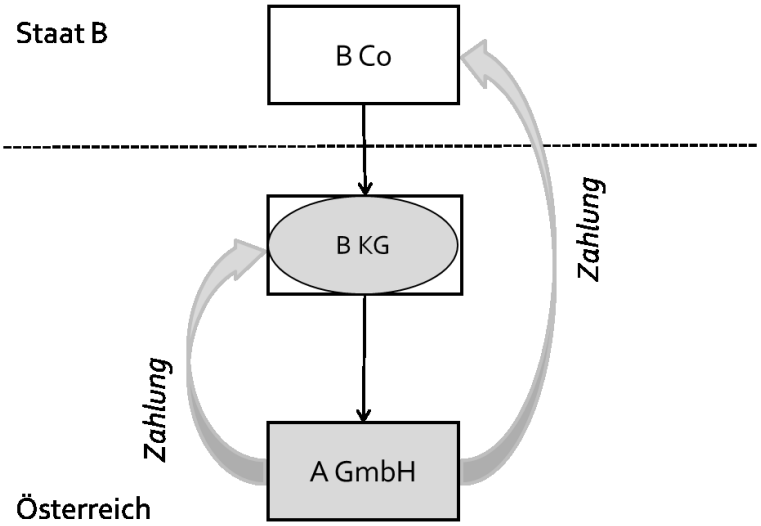
Sieht das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen jedoch für Betriebsstättengewinne die Anrechnungsmethode vor, werden die Einkünfte des inländischen hybriden

Unternehmens ohnedies doppelt erfasst, sodass keine Neutralisierung im Inland zu erfolgen hat. Dies gilt daher auch, wenn etwa aus ausländischer Sicht das hybride Unternehmen als vermögensverwaltende Personengesellschaft eingestuft wird und die anteiligen Einkünfte daher ohnedies auf Ebene der ausländischen beteiligten Körperschaft erfasst werden.

1309it

Führt eine Zahlung einer im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft an ein inländisches (umgekehrt) hybrides Unternehmen zu einer D/NI-Steuerdiskrepanz, kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zu einer Versagung des steuerwirksamen Abzugs von Aufwendungen aufgrund dieser Zahlungen der im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft.

Beispiel:



Die in Österreich ansässige A GmbH tätigt eine Zahlung an die vermögensverwaltende inländische B KG, an der zu 100% die B Co beteiligt ist. Die B Co ist im Staat B ansässig. Die nicht vermögensbeteiligte Komplementär-GmbH der B KG wird in der Grafik nicht dargestellt.

Die Zahlung wird aus österreichischer Sicht aufgrund der steuerlichen Transparenz der B KG nicht dieser, sondern deren 100-prozentiger Gesellschafterin, der Körperschaft B Co, zugeordnet. Die Zahlung wird daher in Österreich bei der A GmbH als Betriebsausgabe abgesetzt, ohne dass es im Inland zur Erfassung des korrespondierenden Ertrags mangels beschränkter Steuerpflicht der Gesellschafterin der B KG kommt.

Staat B behandelt die B KG als ein eigenständiges Steuersubjekt und rechnet diesem die Zahlung zu. Eine Besteuerung der Zahlung bei der B Co unterbleibt daher auch nach den Rechtsvorschriften des Staates B.

Es liegt ein D/NI-Ergebnis vor, weil die Zahlung in Österreich steuerlich bei der A GmbH abzugsfähig ist, ohne dass der korrespondierende Ertrag im Staat B (oder im Inland) bei B Co erfasst wird. Dieses D/NI-Ergebnis wird durch ein (umgekehrt) hybrides Unternehmen iSd § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 herbeigeführt und ergibt sich zwischen der A GmbH und ihrem verbundenen Unternehmen B Co (§ 14 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich KStG 1988 iVm § 14 Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988). Die D/NI-Steuerdiskrepanz ist

gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 durch Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei der A GmbH zu neutralisieren.

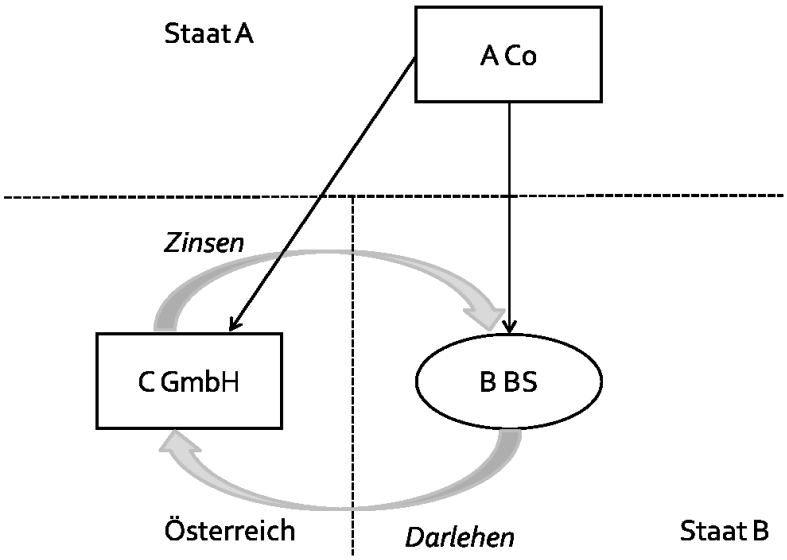
1309iu

Die Anwendung von § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 setzt voraus, dass den im Inland abgezogenen Aufwendungen für Zahlungen an ein inländisches hybrides Unternehmen keine korrespondierende Erfassung der Erträge im Ausland gegenübersteht. Werden zwar die korrespondierenden Erträge nicht im Ausland, jedoch im Inland erfasst, weil aus österreichischer Sicht die Gesellschafter des inländischen hybriden Unternehmens im Inland der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, hat insoweit ebenfalls keine Neutralisierung im Inland zu erfolgen.

1309iv

Führt eine Zahlung einer im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft an eine hybride Betriebsstätte zu einer D/NI-Steuerdiskrepanz, kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zu einer Versagung des steuerwirksamen Abzugs von Aufwendungen aufgrund dieser Zahlungen der im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft.

Beispiel:



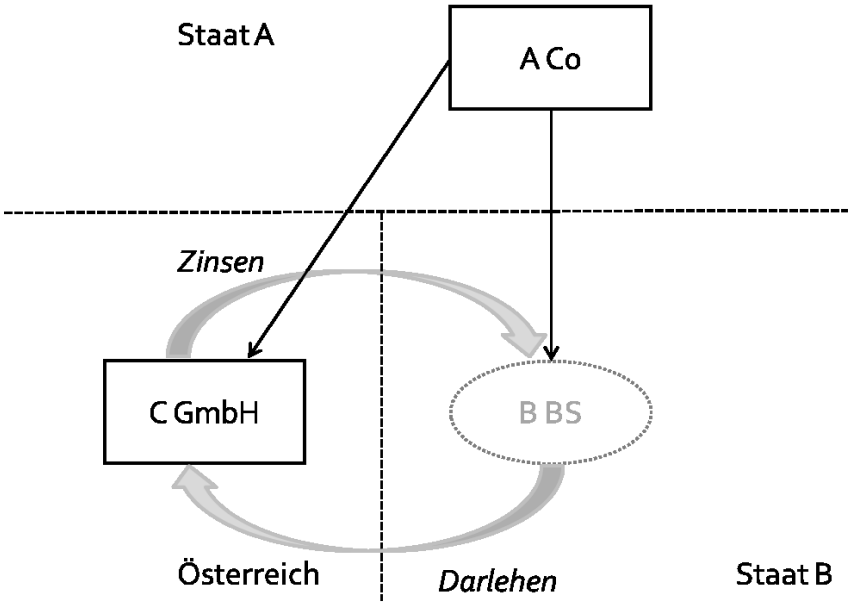
Die im Staat A ansässige Körperschaft A Co gewährt der in Österreich ansässigen C GmbH ein Darlehen. Die A Co ist zu 30% an der C GmbH beteiligt. Die C GmbH tätigt dementsprechend Zinszahlungen an die A Co, die in Österreich als Betriebsausgabe abgezogen werden. Die A Co unterhält im Staat B eine Betriebsstätte. Zwischen Staat A und Staat B besteht ein DBA, nach dem Betriebsstätteneinkünfte in Staat B vom Staat A freizustellen sind. Staat A ordnet das Darlehen der Betriebsstätte zu und erfasst daher die korrespondierenden Erträge (somit auch die von der C GmbH geleisteten Zinsen) und Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Darlehen nicht. Staat B geht jedoch davon aus, dass das Darlehen nicht der Betriebsstätte, sondern dem Stammhaus in Staat A zuzuordnen ist und erfasst daher ebenfalls die von der C GmbH geleisteten Zinsen nicht als Ertrag.

Die unterschiedliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zur Betriebsstätte führt zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/NI-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a vierter Teilstrich KStG 1988 vor, die sich zwischen der A Co und ihrem verbundenen Unternehmen C GmbH ergibt (§ 14 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich iVm § 14 Abs. 4 KStG 1988). Die D/NI-Steuerdiskrepanz ist gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 durch Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei der C GmbH zu neutralisieren.

1309iw

Führt eine Zahlung einer im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft an eine unberücksichtigte Betriebsstätte zu einer D/NI-Steuerdiskrepanz, kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zu einer Versagung des steuerwirksamen Abzugs von Aufwendungen aufgrund dieser Zahlungen der im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft.

Beispiel:



Die im Staat A (einem Drittstaat) ansässige Körperschaft A Co gewährt der in Österreich ansässigen C GmbH ein Darlehen. Die A Co ist zu 30% an der C GmbH beteiligt. Die C GmbH tätigt dementsprechend Zinszahlungen, die in Österreich als Betriebsausgabe abgezogen werden. Nach den steuerlichen Vorschriften des Staates A unterhält die A Co im Staat B eine Betriebsstätte B BS, der diese Zinszahlungen zugerechnet werden. Das DBA zwischen Staat A und Staat B sieht die Befreiungsmethode für Betriebsstätteneinkünfte vor. Nach den steuerlichen Vorschriften des Staates B liegt hingegen keine Betriebsstätte vor. Der Ertrag aus den Zinszahlungen wird daher auch in Staat B nicht besteuert.

Es liegt ein D/NI-Ergebnis im Zusammenhang mit einer unberücksichtigten Betriebsstätte der A Co im Staat B vor. Die unterschiedliche Beurteilung über das Bestehen einer Betriebsstätte im Staat B führt zu einer Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988. Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 vor, die sich zwischen der A Co und ihrem verbundenen Unternehmen C GmbH ergibt (§ 14 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich iVm § 14 Abs. 4 KStG 1988). Die D/NI-Steuerdiskrepanz ist gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 durch Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei der C GmbH zu neutralisieren.

1309ix

Das Abzugsverbot gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zur Neutralisierung einer D/NI-Steuerdiskrepanz kommt allerdings nicht zur Anwendung, wenn bereits durch andere Vorschriften des EStG 1988 oder KStG 1988 das D/NI-Ergebnis beseitigt wurde. Dies hat etwa Bedeutung für Zahlungen iZm hybriden Finanzinstrumenten oder Zahlungen an eine hybride oder unberücksichtigte Betriebsstätte, wenn ein D/NI-Ergebnis bereits durch das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 beim Zahler im Inland neutralisiert wird.

1309iy

Das Abzugsverbot gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 hat auch dann unangewendet zu bleiben, wenn eine hybride Gestaltung bereits durch die Anwendung der speziellen Regelung für unberücksichtigte Betriebsstätten gemäß § 14 Abs. 8 KStG 1988 im Inland (siehe dazu Rz 1309kd) oder einer vergleichbaren Maßnahme eines anderen Staates im Ausland neutralisiert wurde.

23.6.3 Sekundäre Maßnahme

1309iz

Im Rahmen der sekundären Maßnahme kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 bei einer hybriden Gestaltung, die zu einem Abzug von Aufwendungen im Ausland ohne korrespondierende steuerliche Erfassung der Erträge im Inland führt, zu einer Neutralisierung durch steuerliche Erfassung der Erträge im Inland.

1309ja

Die Neutralisierung im Inland im Wege der sekundären Maßnahme gilt nur subsidiär, wenn nicht bereits im Ausland die D/NI-Steuerdiskrepanz durch eine primäre Maßnahme im Sinne des § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 (dh. Verweigerung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Aufwendungen) beseitigt wurde. Eine primäre Maßnahme im Ausland geht daher der sekundären Maßnahme im Inland stets vor. Vor Anwendung der sekundären Maßnahme ist also zu prüfen, ob nicht bereits der andere Staat in Umsetzung der Verpflichtungen der ATAD oder der OECD-Empfehlungen die D/NI-Steuerdiskrepanz durch Anwendung einer primären Maßnahme neutralisiert hat. Soweit eine im Inland gemäß § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 neutralisierte hybride Gestaltung erst nachträglich im anderen Staat neutralisiert wird, stellt dies gemäß § 14 Abs. 10 KStG 1988 ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar (siehe dazu Rz 1309kl).

1309jb

Der Anwendungsbereich der sekundären Maßnahme ist auf D/NI-Steuerdiskrepanzen bei Zahlungen eines ausländischen hybriden Unternehmens im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 an die an ihm beteiligte inländische Körperschaft beschränkt. Als

Zahlung gilt jeder zu einem Aufwand beim hybriden Unternehmen führende Betrag, der aufgrund einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen dem hybriden Unternehmen und der beteiligten Körperschaft geleistet wird.

1309jc

Zahlungen einer anderen Körperschaft an eine hybride oder unberücksichtigte Betriebsstätte einer inländischen Körperschaft, die zu einer D/NI-Steuerdiskrepanz führen, fallen nicht unter § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988, sondern sind nach Maßgabe von § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 bei der zahlenden Körperschaft (siehe dazu Rz 1309it) oder § 14 Abs. 8 KStG 1988 im Fall einer unberücksichtigten Betriebsstätte bei der empfangenden Körperschaft zu neutralisieren (siehe dazu Rz 1309kd).

1309jd

Für Zwecke des § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 liegt ein ausländisches hybrides Unternehmen vor, wenn dieses nach österreichischem Steuerrecht als Personengesellschaft eingestuft wird und nach dem Recht jenes Staates, in dem es errichtet wurde oder seinen Sitz oder Ort der Geschäftsleitung hat, als Körperschaft eingestuft wird.

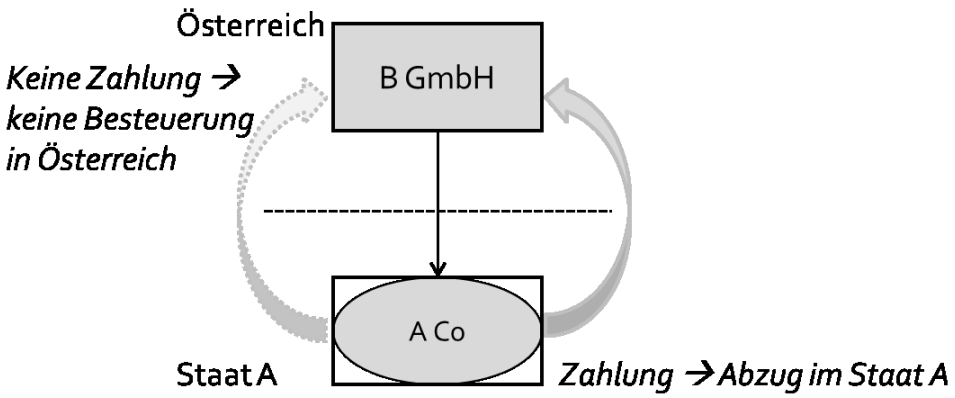
1309je

Eine inländische Körperschaft liegt vor, wenn diese ihren Sitz im Sinne des § 27 BAO im Inland hat. Für Zwecke der Anwendung des § 14 KStG 1988 gilt auch eine doppelt ansässige Körperschaft mit Sitz im Ausland und Ort der Geschäftsleitung im Inland als inländische Körperschaft.

1309jf

Ein Beteiligungsverhältnis im Sinne dieser Bestimmung kann durch unmittelbare oder mittelbare Beteiligung in Form von Kapitalanteilen, Stimmrechten oder einem Gewinnanspruch am hybriden Unternehmen begründet werden. Ein Mindestbeteiligungsausmaß ist nicht erforderlich, allerdings setzt das Vorliegen einer zu neutralisierenden hybriden Gestaltung voraus, dass die inländische beteiligte Körperschaft und das ausländische hybride Unternehmen verbundene Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich iVm Abs. 4 KStG 1988 sind oder eine strukturierte Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 KStG 1988 vorliegt.

Beispiel:



Es erfolgt eine Zinszahlung der im Staat A ansässigen A Co an ihre 80-prozentige Gesellschafterin, die in Österreich ansässige B GmbH, für ein Gesellschafterdarlehen. Die A Co wird im Staat A als intransparent (Steuersubjekt) behandelt; für die Zahlung wird ein Abzug zugelassen. Aus österreichischer Sicht wird die A Co als Personengesellschaft eingestuft und davon ausgegangen, dass im Staat A eine (anteilige) Betriebsstätte für die inländische Gesellschafterin B GmbH begründet wird. Das DBA zwischen Österreich und Staat A sieht für Betriebsstättengewinne die Befreiungsmethode vor. Es erfolgt daher keine steuerliche Berücksichtigung der Zahlung bei der Gesellschafterin B GmbH im Inland, weil die Zinsen als Sonderbetriebseinnahmen behandelt werden und als Teil des Gewinns der Betriebsstätte im Staat A in Österreich der Befreiungsmethode unterliegen.

Die unterschiedliche Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers führt zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/NI-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 (hybrides Unternehmen) vor, die sich zwischen dem hybriden Unternehmen A Co und seinem verbundenen Unternehmen B GmbH ergibt (§ 14 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich iVm Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988). Der Betrag der Zahlung ist daher in Österreich gemäß § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 bei der B GmbH steuerlich als Betriebseinnahme zu erfassen, sofern die D/NI-Steuerdiskrepanz nicht durch ein Abzugsverbot im Staat A beseitigt wurde.

1309jg

Die Anwendung von § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 setzt voraus, dass das ausländische hybride Unternehmen aus österreichischer Sicht abkommensrechtlich als ausländische Betriebsstätte der inländischen beteiligten Körperschaft eingestuft wird und das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen für Betriebsstättengewinne die Befreiungsmethode vorsieht.

Sieht das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen jedoch für Betriebsstättengewinne die Anrechnungsmethode vor, werden die Einkünfte der Betriebsstätte ohnedies doppelt erfasst, sodass keine Neutralisierung im Inland zu erfolgen hat. Dies gilt daher auch, wenn etwa aus österreichischer Sicht das hybride Unternehmen als vermögensverwaltende Personengesellschaft eingestuft wird und die anteiligen Einkünfte daher ohnedies auf Ebene der inländischen beteiligten Körperschaft erfasst werden.

1309jh

§ 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 regelt nicht die Neutralisierung einer im Ausland abzugsfähigen Zahlung im Zusammenhang mit einem hybriden Finanzinstrument an eine inländische Körperschaft, die im Inland als Beteiligungsertrag anzusehen wäre (D/NI-Steuerdiskrepanz iZm hybridem Finanzinstrument), weil bereits § 10 Abs. 4 KStG 1988 für solche Fälle eine steuerpflichtige Erfassung von Beteiligungserträgen aus hybriden Finanzinstrumenten vorsieht, soweit die Dividenden bei der auszahlenden Körperschaft abzugsfähig sind (siehe dazu Rz 1248).

23.7 Neutralisierung einer hybriden Gestaltung iZm einer DD-Steuerdiskrepanz (§ 14 Abs. 7 KStG 1988)

23.7.1 Allgemeines

1309ji

§ 14 Abs. 7 KStG 1988 regelt die Neutralisierung jener hybriden Gestaltungen, die zu einem doppelten Abzug von Aufwendungen im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 führen (DD-Fälle). Die Bestimmung setzt daher tatbestandlich sowohl

- das Vorliegen einer Steuerdiskrepanz in Form eines doppelten Abzugs iSd § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 (siehe dazu bereits Rz 1309gp) als auch
- das Vorliegen einer hybriden Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b iVm Z 2 KStG 1988 (siehe dazu bereits Rz 1309hv ff) voraus.

1309jj

§ 14 Abs. 7 KStG 1988 enthält 3 unterschiedliche Ziffern:

- Z 1 regelt als primäre Maßnahme im Sinne des Art. 9 Abs. 1 lit. a ATAD ein Abzugsverbot für doppelt berücksichtigte Aufwendungen im Inland (siehe dazu Rz 1309jm ff).
- Z 2 regelt als sekundäre Maßnahme im Sinne des Art. 9 Abs. 1 lit. b ATAD das Abzugsverbot von doppelt berücksichtigten Aufwendungen, wenn der andere Staat kein Abzugsverbot im Sinne der primären Maßnahme gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 vorsieht (siehe dazu Rz 1309jp ff).
- Z 3 regelt entsprechend Art. 9b ATAD den Sonderfall eines doppelten Abzugs bei doppelt ansässigen Körperschaften (siehe dazu Rz 1309jt ff).

1309jk

Gemäß § 14 Abs. 7 letzter Satz KStG 1988 kommen § 14 Abs. 7 Z 1 bis 3 KStG 1988 entsprechend dem Schlussteil von Art. 9 Abs. 1 ATAD jedoch nicht zur Anwendung, soweit die doppelt berücksichtigten Aufwendungen mit doppelt berücksichtigten Einkünften verrechnet werden. Dies gilt unabhängig davon, ob eine solche Verrechnung im jeweiligen

oder einem späteren Wirtschaftsjahr erfolgt. Die Regelung entspricht dem Schlussteil von Art. 9 Abs. 1 ATAD.

1309jl

Grundsätzlich ist es der Anrechnungsmethode in Doppelbesteuerungsabkommen systemimmanent, dass sowohl bei einer ausländischen Betriebsstätte als auch bei einer Beteiligung an einem ausländischen hybriden Unternehmen einer inländischen Körperschaft stets doppelt berücksichtigte Aufwendungen vorliegen, diese jedoch mit im In- und Ausland doppelt berücksichtigten Einkünften verrechnet werden. Diesfalls kommen daher die Neutralisierungsregelungen gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 bis 3 KStG 1988 nicht zur Anwendung. Diese sind jedoch anzuwenden, sofern die doppelt berücksichtigten Aufwendungen nicht – mit auch im Inland – erfassten Einkünften verrechnet werden (zB aufgrund einer Gruppenbesteuerung im Ausland; siehe dazu Rz 1309jn), weil in einem solchen Fall keine Verrechnung mit doppelt berücksichtigten Einkünften stattfindet.

23.7.2 Primäre Maßnahme (§ 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988)

1309jm

§ 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 sieht als primäre Maßnahme ein Abzugsverbot für doppelt berücksichtigte Aufwendungen im Inland bei der (beteiligten) Körperschaft vor. Erfasst sind von der Regelung jene Fälle, in denen eine inländische Körperschaft

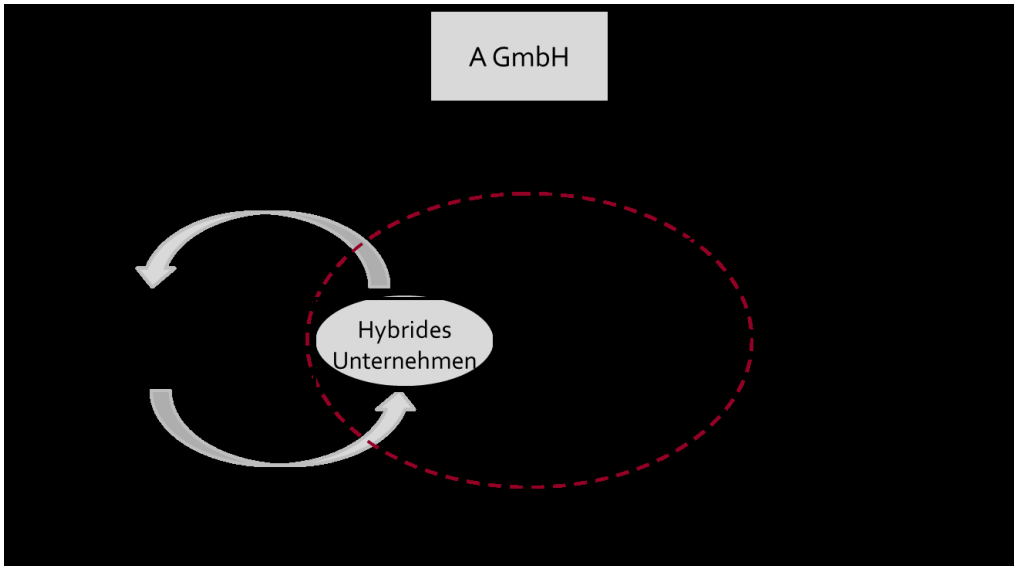
- an einem ausländischen hybriden Unternehmen beteiligt ist oder
- eine ausländische Betriebsstätte unterhält.

1309jn

Ist eine inländische Körperschaft an einem ausländischen hybriden Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 (siehe bereits Rz 1309hj) beteiligt, liegt ein doppelter Abzug von Aufwendungen im Sinne des § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 vor, wenn dieselben Aufwendungen sowohl in Österreich – dem Investorstaat im Sinne der ATAD – als auch in dem Zahlerstaat im Sinne der ATAD, in dem das dort als Steuersubjekt behandelte hybride Unternehmen ansässig ist, steuerlich abzugsfähig sind.

Diesfalls bewirkt die Regelung ein Abzugsverbot der doppelt berücksichtigten Aufwendungen bei der beteiligten inländischen Körperschaft im Inland, soweit die Aufwendungen nicht mit doppelt berücksichtigten Einkünften verrechnet werden (zB aufgrund einer Gruppenbesteuerungsregelung).

Beispiel:



Die in Österreich ansässige A GmbH hält eine 80-prozentige Beteiligung an einem (vermögensverwaltend tätigen) hybriden Unternehmen im Staat B. Das hybride Unternehmen wird aus österreichischer Sicht als steuerlich transparent, aus Sicht des Staates B jedoch als Steuersubjekt behandelt. Es besteht im Staat B eine steuerliche Unternehmensgruppe zwischen der B Co und dem hybriden Unternehmen, weshalb die Einkünfte der B Co und des hybriden Unternehmens im Rahmen der steuerlichen Unternehmensgruppe miteinander verrechnet werden können. Das hybride Unternehmen hat bei einer Bank im Staat B ein Darlehen aufgenommen. Die Zinsaufwendungen des hybriden Unternehmens, das aus österreichischer Sicht als vermögensverwaltende Personengesellschaft qualifiziert wird, können auf Ebene der A GmbH im Ausmaß der Beteiligung am hybriden Unternehmen als Betriebsausgabe abgezogen werden.

Die betreffenden anteiligen Zinsaufwendungen können daher sowohl in Österreich mit anderen Einkünften der A GmbH als auch im Staat B (aufgrund der Unternehmensgruppe) mit den Gewinnen der B Co (somit mit nicht doppelt berücksichtigten Einnahmen) verrechnet werden. Die steuerlichen Sondervorschriften (Gruppenbesteuerung) im Staat B führen hinsichtlich der anteiligen Aufwendungen des hybriden Unternehmens zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 (DD-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b iVm Z 2 erster Teilstrich KStG 1988 zwischen der A Co und seinem verbundenen ausländischen hybriden Unternehmen vor. Gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 sind die anteiligen Zinsaufwendungen bei der A GmbH im Inland nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

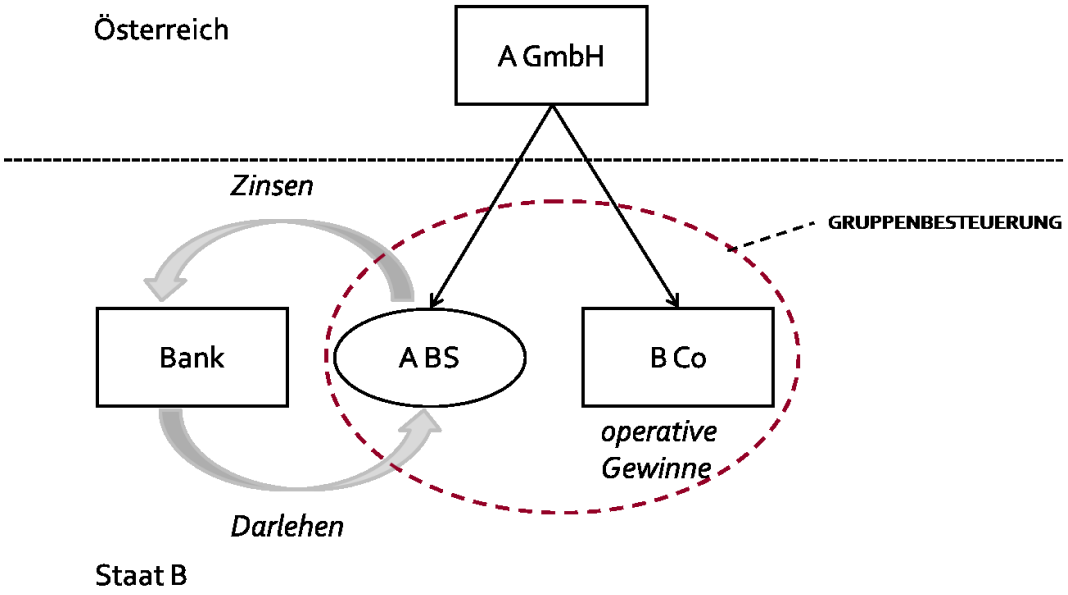
1309jo

Unterhält eine inländische Körperschaft eine ausländische Betriebsstätte, liegt ein doppelter Abzug von Aufwendungen im Sinne des § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 vor, wenn dieselben Aufwendungen sowohl in Österreich – dem Investorstaat im Sinne der ATAD – als auch in dem Zahlerstaat im Sinne der ATAD, in dem die Betriebsstätte belegen ist, steuerlich abzugsfähig sind.

Diesfalls bewirkt die Regelung ein Abzugsverbot der doppelt berücksichtigten Aufwendungen bei der inländischen Körperschaft im Inland, soweit die Aufwendungen nicht

mit doppelt berücksichtigten Einkünften verrechnet werden (zB aufgrund einer Gruppenbesteuerungsregelung).

Beispiel:



Die in Österreich ansässige A GmbH unterhält eine Betriebsstätte A BS und eine 100-prozentige Tochtergesellschaft B Co im Staat B. Es besteht eine steuerliche Unternehmensgruppe zwischen der B Co und der A BS, weil nach den steuerlichen Vorschriften von Staat B die Ergebnisse von Betriebsstätten im Staat B und dort ansässigen Körperschaften im Rahmen einer steuerlichen Unternehmensgruppe miteinander verrechnet werden können. Das DBA zwischen Österreich und Staat B sieht die Anrechnungsmethode für Betriebsstätteneinkünfte vor. Die A BS hat bei einer Bank im Staat B ein Darlehen aufgenommen, das nach den Vorschriften des Staates B der Betriebsstätte A BS in Staat B zugeordnet wird. Die A BS erzielt einen Verlust. Die betreffenden Zinsaufwendungen können sowohl in Österreich (aufgrund der Anrechnungsmethode) von anderen Einkünften der A GmbH als auch im Staat B (aufgrund der Unternehmensgruppe) mit den Gewinnen der B Co (somit mit nicht doppelt berücksichtigten Einnahmen) verrechnet werden.

Die steuerlichen Sondervorschriften (Gruppenbesteuerung) im Staat B führen hinsichtlich der Aufwendungen der Betriebsstätte A BS zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 (DD-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b iVm Z 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 zwischen der A GmbH und ihrer Betriebsstätte A BS vor. Gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 sind die Zinsaufwendungen bei der A GmbH im Inland nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

23.7.3 Sekundäre Maßnahme (§ 14 Abs. 7 Z 2 KStG 1988)

1309jp

§ 14 Abs. 7 Z 2 KStG 1988 versagt entsprechend Art. 9 Abs. 1 lit. b ATAD als sekundäre Maßnahme den Abzug von doppelt abzugsfähigen Aufwendungen, wenn Österreich der Zahlerstaat im Sinne der ATAD ist und der Investorstaat im Sinne der ATAD kein Abzugsverbot im Sinne des § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 vorsieht.

Die Regelung erfasst spiegelbildlich zu § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 jene Fälle, in denen eine ausländische Körperschaft

- an einem inländischen hybriden Unternehmen beteiligt ist oder
- eine inländische Betriebsstätte unterhält

und ein doppelter Abzug von Aufwendungen im In- und Ausland erfolgt.

1309jq

Ist eine ausländische Körperschaft an einem inländischen hybriden Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 (siehe bereits Rz 1309hj) beteiligt, liegt ein doppelter Abzug von Aufwendungen im Sinne des § 14 Abs. 7 Z 2 KStG 1988 vor, wenn dieselben Aufwendungen sowohl in Österreich – dem Zahlerstaat im Sinne der ATAD – als auch in dem Investorstaat im Sinne der ATAD, in dem die ausländische Körperschaft ansässig ist, steuerlich abzugsfähig sind.

Das Abzugsverbot im Inland kommt aufgrund der Ausnahme gemäß § 14 Abs. 7 letzter Satz KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309jk) nur zur Anwendung, soweit diese doppelt berücksichtigten Aufwendungen nicht mit doppelt berücksichtigten Einnahmen verrechnet werden (zB aufgrund der Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG 1988).

1309jr

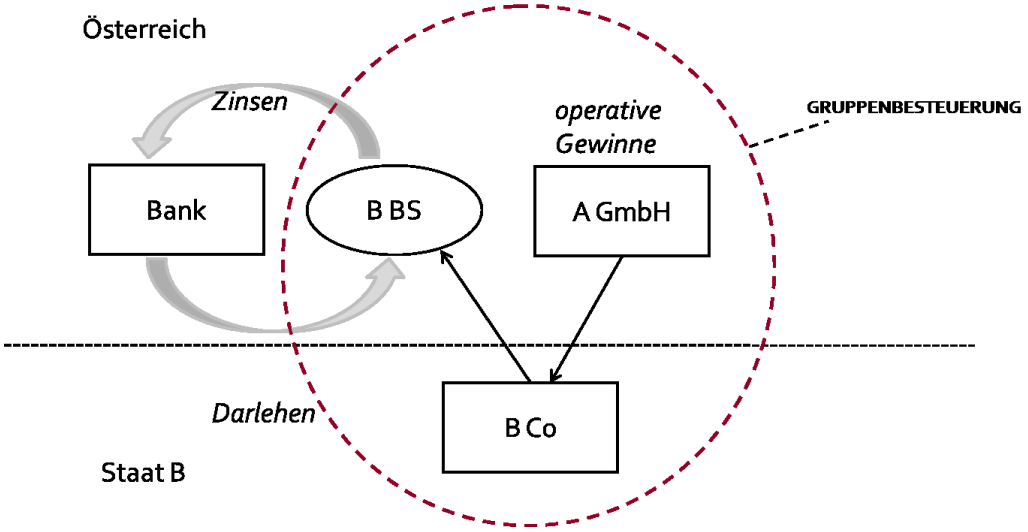
Als inländisches hybrides Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 gilt eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988, die ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland hat und die im Ausland als steuerlich transparent angesehen wird.

1309js

Unterhält eine ausländische Körperschaft eine inländische Betriebsstätte, liegt ein doppelter Abzug von Aufwendungen im Sinne des § 14 Abs. 7 Z 2 KStG 1988 vor, wenn dieselben Aufwendungen sowohl in Österreich – dem Zahlerstaat im Sinne der ATAD – als auch in dem Investorstaat im Sinne der ATAD, in dem die ausländische Körperschaft ansässig ist, steuerlich abzugsfähig sind.

Das Abzugsverbot im Inland kommt aufgrund der Ausnahme gemäß § 14 Abs. 7 letzter Satz KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309jk) nur zur Anwendung, soweit diese doppelt berücksichtigten Aufwendungen nicht mit doppelt berücksichtigten Einnahmen verrechnet werden (zB aufgrund der Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG 1988).

Beispiel:



Die in Österreich ansässige Körperschaft A GmbH ist die 100-prozentige Muttergesellschaft der in Staat B ansässigen Körperschaft B Co. Es besteht eine steuerliche Unternehmensgruppe zwischen der A GmbH als Gruppenträgerin und dem ausländischen Gruppenmitglied B Co. Die inländischen Betriebsstättenergebnisse der B BS können folglich im Rahmen der Gruppenbesteuerung mit den Einkünften der A GmbH verrechnet werden. Das DBA zwischen Österreich und Staat B sieht die Anrechnungsmethode für Betriebsstätteneinkünfte vor. Die B Co hat bei einer Bank in Österreich ein Darlehen aufgenommen, das der Betriebsstätte B BS in Österreich zugeordnet wird. Die B BS erzielt im Inland einen Verlust. Die betreffenden Zinsaufwendungen können sowohl im Staat B (aufgrund der Anrechnungsmethode) mit anderen Einkünften der B Co als auch in Österreich (aufgrund der Unternehmensgruppe) mit den Gewinnen der A GmbH (somit mit nicht doppelt berücksichtigten Einnahmen) verrechnet werden.

Die steuerlichen Sondervorschriften (Gruppenbesteuerung) in Österreich führen hinsichtlich der Aufwendungen der inländischen Betriebsstätte zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 (DD-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b iVm Z 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 zwischen der B Co und ihrer inländischen Betriebsstätte vor. Sieht Staat B in einem solchen Fall kein Abzugsverbot für diese Aufwendungen vor, sind diese gemäß § 14 Abs. 7 Z 2 KStG 1988 im Inland nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

23.7.4 Sonderregelung für doppelt ansässige Körperschaften (§ 14 Abs. 7 Z 3 KStG 1988)

1309jt

§ 14 Abs. 7 Z 3 erster Satz KStG 1988 sieht entsprechend Art. 9b ATAD ein Abzugsverbot im Inland für doppelt berücksichtigte Aufwendungen doppelt ansässiger Körperschaften vor.

Ein doppelter Abzug entsteht in solchen Fällen dann, wenn eine Körperschaft nach den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften in zwei (oder mehreren) Staaten steuerlich ansässig ist (siehe zur doppelten Ansässigkeit bereits Rz 1309hz) und in diesen Staaten dieselben Aufwendungen steuerlich abziehen kann.

Das Abzugsverbot im Inland kommt aufgrund der Ausnahme gemäß § 14 Abs. 7 letzter Satz KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309jk) nur zur Anwendung, soweit diese doppelt berücksichtigten

Aufwendungen nicht mit doppelt berücksichtigten Einnahmen verrechnet werden (zB aufgrund der Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG 1988).

1309ju

Das Abzugsverbot ist gemäß § 14 Abs. 7 Z 3 zweiter Satz KStG 1988 nicht bei einer doppelt ansässigen Körperschaft anwendbar, wenn Österreich aufgrund eines DBA mit einem EU-Mitgliedstaat abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat der Körperschaft ist. Die Beurteilung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit erfolgt anhand der sogenannten Tie-Breaker-Regelung im Sinne des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA des betreffenden DBA. Diesfalls hat entsprechend Art. 9b zweiter Satz ATAD der andere EU-Mitgliedstaat als abkommensrechtlicher Quellenstaat der doppelt ansässigen Körperschaft ein Abzugsverbot vorzusehen.

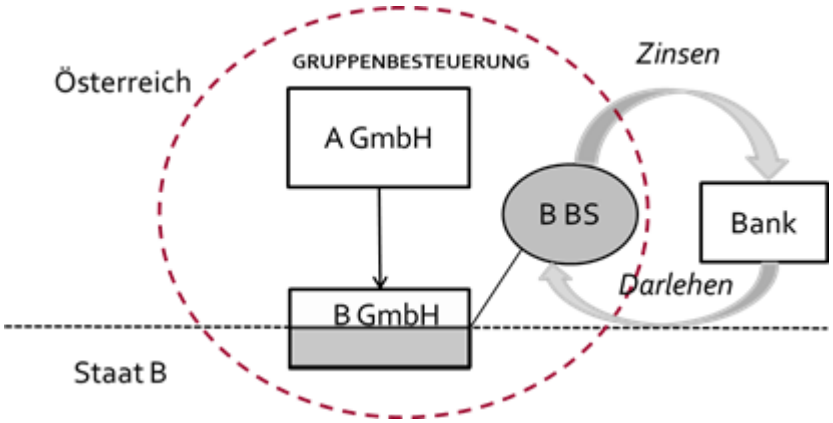
1309jv

Ist eine doppelt ansässige Körperschaft nach den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften sowohl in Österreich als auch in einem Drittstaat ansässig, gilt das Abzugsverbot im Inland entsprechend Art. 9b erster Satz ATAD unabhängig davon, ob Österreich abkommensrechtlich der Ansässigkeitsstaat oder der Quellenstaat der doppelt ansässigen Körperschaft ist. Sollte jedoch der Drittstaat abkommensrechtlicher Quellenstaat sein und entsprechend den OECD-Empfehlungen zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen seinerseits ein Abzugsverbot zur Vermeidung eines doppelten Abzugs vorsehen, liegt im Ergebnis kein doppelter Abzug vor, sodass diesfalls keine Neutralisierung gemäß § 14 Abs. 7 Z 3 KStG 1988 im Inland erfolgt.

1309jw

Ist Österreich abkommensrechtlicher Quellenstaat einer doppelt ansässigen Körperschaft, bei der Aufwendungen sowohl im In- als auch im Ausland doppelt abgezogen werden und nicht mit doppelt berücksichtigten Einnahmen verrechnet werden, kommt daher das Abzugsverbot im Inland gemäß § 14 Abs. 7 Z 3 KStG 1988 zur Anwendung.

Beispiel:



Die doppelt ansässige Körperschaft B GmbH mit Sitz in Österreich und Ort der Geschäftsleitung im Staat B ist Gruppenmitglied einer inländischen Unternehmensgruppe mit der A GmbH als Gruppenträgerin. Der inländische Betrieb der B GmbH stellt abkommensrechtlich eine Betriebsstätte B BS dar. Nach dem DBA zwischen Staat B und Österreich ist Staat B der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat der B GmbH und Österreich der abkommensrechtliche Quellenstaat. Das DBA sieht für Betriebsstätteneinkünfte die Anrechnungsmethode vor. Die B GmbH hat bei einer Bank in Österreich ein Darlehen aufgenommen, das der Betriebsstätte B BS in Österreich zugeordnet wird. Die B GmbH erzielt im Inland einen Verlust; dieser wird im Rahmen der Gruppenbesteuerung mit Einkünften der Gruppenträgerin A GmbH (somit mit nicht doppelt berücksichtigten Einnahmen) verrechnet. In Staat B wird der inländische Verlust als Betriebsstättenverlust aufgrund der Anrechnungsmethode ebenfalls angesetzt und mit anderen Einkünften der doppelt ansässigen B GmbH verrechnet.

Die steuerlichen Sondervorschriften (Gruppenbesteuerung) in Österreich führen hinsichtlich der Aufwendungen der doppelt ansässigen B GmbH zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 (DD-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b iVm Z 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 zwischen der B GmbH und ihrer inländischen Betriebsstätte vor. Die Aufwendungen der doppelt ansässigen B GmbH sind im Inland gemäß § 14 Abs. 7 Z 3 KStG 1988 nicht abzugsfähig. Da Österreich der abkommensrechtliche Quellenstaat ist, gilt dies unabhängig davon, ob Staat B ein Drittstaat oder ein EU-Mitgliedstaat ist.

23.8 Sonderregelung für unberücksichtigte Betriebsstätten (§ 14 Abs. 8 KStG 1988)

1309jx

§ 14 Abs. 8 erster Satz KStG 1988 sieht vor, dass weder im Inland noch im Betriebsstättenstaat erfasste Erträge einer ausländischen unberücksichtigten Betriebsstätte im Inland steuerlich zu erfassen sind. Dabei handelt es sich entsprechend Art. 9 Abs. 5 ATAD um eine Sonderregelung, die im Fall von unberücksichtigten Betriebsstätten den Ansässigkeitsstaat einer Körperschaft dazu verpflichtet, bei dieser jene Einkünfte zu berücksichtigen, die aus dessen Sicht der im Ausland unberücksichtigten Betriebsstätte zugeordnet werden.

1309jy

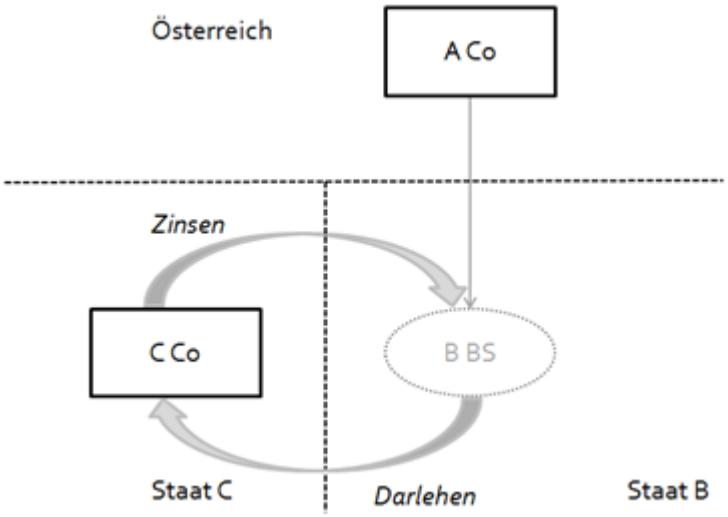
Eine ausländische unberücksichtigte Betriebsstätte iSd § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 liegt vor, wenn bei einer in Österreich ansässigen Körperschaft aus österreichischer Sicht eine Betriebsstätte in einem anderen Staat besteht, jedoch dieser andere Staat nach dessen Rechtsvorschriften davon ausgeht, dass keine Betriebsstätte vorliegt (siehe dazu bereits Rz 1309hr ff).

1309jz

Eine D/NI-Steuerdiskrepanz im Zusammenhang mit einer ausländischen unberücksichtigten Betriebsstätte tritt dann ein, wenn eine Zahlung an die im Inland ansässige Körperschaft zu einem steuerlichen Abzug führt und bei der empfangenden Körperschaft weder im Inland

(beim Stammhaus) noch in dem anderen Staat (bei der unberücksichtigten Betriebsstätte) aufgrund der unterschiedlichen Beurteilung über das Bestehen der Betriebsstätte steuerlich als Ertrag erfasst wird. Dies setzt voraus, dass für ausländische Betriebsstättengewinne nach dem anzuwendenden DBA die Befreiungsmethode vorgesehen ist; im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode kann dieser D/NI-Effekt nicht eintreten.

Beispiel:



Die in Österreich ansässige Körperschaft A Co gewährt der im Staat C ansässigen Körperschaft C Co ein Darlehen. Die C Co tätigt dementsprechend Zinszahlungen, die in Staat C als (Betriebs-)Ausgaben abgezogen werden. Aus österreichischer Sicht unterhält die A Co in Staat B (einem EU-Mitgliedstaat) eine Betriebsstätte B BS, der diese Zinszahlungen zugerechnet werden. Das DBA zwischen Österreich und Staat B sieht die Befreiungsmethode für Betriebsstätteneinkünfte vor. Staat B geht nicht vom Vorliegen einer Betriebsstätte aus. Der Ertrag aus den Zinszahlungen wird daher auch in Staat B nicht besteuert.

Es liegt ein D/NI-Ergebnis im Zusammenhang mit einer unberücksichtigten Betriebsstätte im Ausland im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 zwischen der österreichischen A Co und ihrer unberücksichtigten Betriebsstätte (§ 14 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich KStG 1988) vor. Der Ertrag aus den Zinszahlungen ist daher bei der inländischen A Co gemäß § 14 Abs. 8 KStG 1988 als (Betriebs-)Einnahme zu erfassen.

1309ka

§ 14 Abs. 8 erster Satz KStG 1988 führt im Verhältnis zu anderen EU-Mitgliedstaaten zur Durchbrechung einer sich ansonsten aus dem jeweiligen DBA ergebenden Freistellungsverpflichtung (siehe dazu Rz 1309kb) und geht daher dem Abkommen vor.

Im Verhältnis zu Drittstaaten kommt § 14 Abs. 8 KStG 1988 nicht zur Anwendung.

1309kb

Ob sich tatsächlich eine abkommensrechtliche Verpflichtung zur Freistellung von Einkünften einer ausländischen unberücksichtigten Betriebsstätte ergibt, ist zunächst nach Maßgabe des jeweiligen DBA zu beurteilen.

Sofern der Qualifikationskonflikt hinsichtlich des Bestehens einer ausländischen Betriebsstätte auf unterschiedliches nationales Recht zurückzuführen ist, erlischt die Freistellungsverpflichtung Österreichs nämlich bereits auf abkommensrechtlicher Ebene.

Sofern der Qualifikationskonflikt durch eine unterschiedliche DBA-Auslegung oder durch unterschiedliche Sachverhaltsbeurteilungen ausgelöst wird und das DBA eine dem Art. 23A Abs. 4 OECD-MA entsprechende Regelung vorsieht, erlischt die Freistellungsverpflichtung Österreichs ebenfalls bereits auf abkommensrechtlicher Ebene.

In diesen Fällen wird daher die D/NI-Steuerdiskrepanz bereits auf DBA-Ebene vermieden, sodass § 14 Abs. 8 KStG 1988 nicht mehr zur Anwendung kommt.

1309kc

§ 14 Abs. 8 KStG 1988 kommt nicht zur Anwendung, wenn bereits durch andere Vorschriften des EStG 1988 oder KStG 1988 (etwa durch das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988) das D/NI-Ergebnis durch die Versagung des Betriebsausgabenabzugs beim Zahler beseitigt wurde (siehe dazu bereits Rz 1309ix).

1309kd

Die Anwendung von § 14 Abs. 8 erster Satz KStG 1988 auf Ebene der empfangenden inländischen Körperschaft geht allerdings der Anwendung von § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 bei der zahlenden Körperschaft im Inland vor (siehe dazu bereits Rz 1309iy). In diesem Fall erfolgt die Neutralisierung der Steuerdiskrepanz daher nicht durch die Versagung des Betriebsausgabenabzugs beim Zahler, sondern durch die steuerliche Erfassung der Einnahme beim Empfänger.

Dies gilt auch bei Zahlungen einer inländischen Körperschaft an die unberücksichtigte Betriebsstätte einer in einem anderen EU- Mitgliedstaat ansässigen Körperschaft, wenn der andere EU-Mitgliedstaat entsprechend Art. 9 Abs. 5 ATAD eine § 14 Abs. 8 KStG 1988 vergleichbare Maßnahme zur Vermeidung der D/NI-Steuerdiskrepanz vorsieht.

23.9 Sonderregelung für importierte hybride Gestaltungen (§ 14 Abs. 9 KStG 1988)

1309ke

§ 14 Abs. 9 erster Satz KStG 1988 sieht entsprechend Art. 9 Abs. 3 ATAD ein Abzugsverbot von Aufwendungen für die Zahlung einer Körperschaft im Inland vor, wenn diese Zahlung in einem Drittstaat mit abzugsfähigen Aufwendungen im Rahmen einer hybriden Gestaltung verrechnet wird (importierte hybride Gestaltungen). Bei einer importierten hybriden Gestaltung werden die Auswirkungen einer hybriden Gestaltung zwischen Parteien in Drittstaaten unter Verwendung eines nicht hybriden Instruments in das Inland verlagert,

weshalb eine in Österreich abzugsfähige Zahlung zur Finanzierung von Aufwendungen im Rahmen einer hybriden Gestaltung verwendet werden könnte.

1309kf

Das Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit importierten hybriden Gestaltungen ist lediglich subsidiär anzuwenden. Es gilt daher gemäß § 14 Abs. 9 zweiter Satz KStG 1988 nicht, wenn bereits einer der involvierten Drittstaaten die Steuerdiskrepanz im Rahmen der hybriden Gestaltung neutralisiert hat.

Soweit eine im Inland gemäß § 14 Abs. 9 KStG 1988 neutralisierte importierte hybride Gestaltung erst nachträglich in einem Drittstaat neutralisiert wird, stellt dies gemäß § 14 Abs. 10 KStG 1988 ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar (siehe Rz 1309kl).

1309kg

Eine importierte hybride Gestaltung liegt nur vor, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Eine im Inland steuerlich abzugsfähige Zahlung durch eine unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Körperschaft wird an ein in einem Drittland ansässiges verbundenes Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 4 KStG 1988 (siehe dazu bereits Rz 1309ic ff) geleistet, wobei im Verhältnis zwischen Zahler und Empfänger keine hybride Gestaltung iSd § 14 Abs. 3 KStG 1988 vorliegt.
- Die Zahlung wird von dem empfangenden verbundenen Unternehmen im Drittstaat steuerlich als Einnahme erfasst und in einem Drittstaat mit abzugsfähigen Aufwendungen im Rahmen einer hybriden Gestaltung (siehe zur importierten hybriden Gestaltung näher Rz 1309kh) direkt oder indirekt verrechnet (siehe dazu Rz 1309ki f).

1309kh

Das Vorliegen der (importierten) hybriden Gestaltung zwischen dem empfangenden verbundenen Unternehmen im Drittstaat und einer weiteren beteiligten Partei ist nach Maßgabe von § 14 Abs. 3 bis 5 KStG 1988 zu beurteilen (siehe dazu bereits Rz 1309gt ff).

Die Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 zwischen dem empfangenden verbundenen Unternehmen im Drittstaat und der weiteren beteiligten Partei muss sich daher entsprechend § 14 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zwischen verbundenen Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 4 KStG 1988 oder aufgrund einer strukturierten Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 KStG 1988 ergeben.

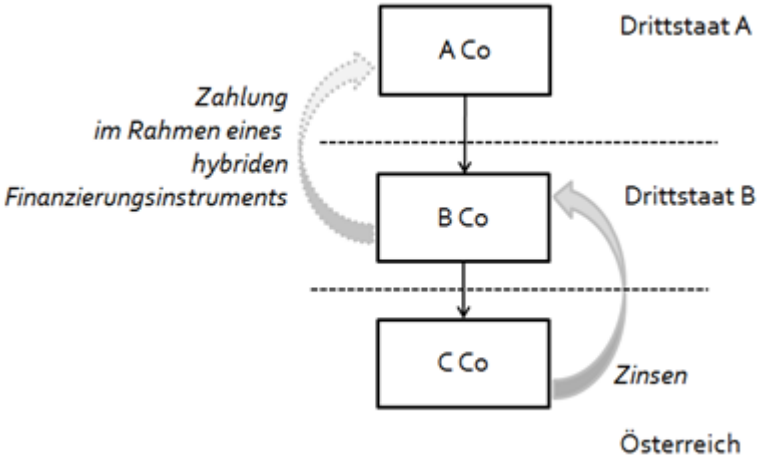
Die weitere beteiligte Partei muss ebenfalls in einem Drittstaat ansässig sein. Bei Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat wäre entsprechend den Vorgaben von Art. 9 Abs. 1

oder Abs. 2 ATAD dieser EU-Mitgliedstaat unmittelbar zur Neutralisierung der hybriden Gestaltung verpflichtet.

1309ki

Eine direkte Verrechnung liegt dann vor, wenn es beim empfangenden verbundenen Unternehmen zu einem steuerwirksamen Ausgleich der empfangenen Zahlung mit einem Abzugsposten kommt, der im Rahmen einer hybriden Gestaltung iSd § 14 Abs. 3 KStG 1988 anfällt. Eine importierte hybride Gestaltung mit einem D/NI-Ergebnis tritt daher insbesondere bei einer sog. „Back to Back"-Finanzierung eines nicht hybriden Finanzinstruments über ein hybrides Finanzinstrument ein.

Beispiel:



A Co, B Co und C Co sind verbundene Unternehmen. Die in Österreich ansässige C Co kann grundsätzlich die Zinszahlungen für ein Darlehen des im Drittstaat B ansässigen verbundenen Unternehmens B Co als Betriebsausgabe geltend machen. Unternehmen B Co berücksichtigt die Zinszahlung als Einkünfte, verrechnet diese jedoch mit einer Zahlung an Unternehmen A Co im Rahmen eines hybriden Finanzinstruments. Diese Zahlung wird im Drittstaat B als Zinszahlung abgezogen, aber bei Unternehmen A Co im Drittstaat A als Dividende freigestellt. Folglich liegt im Drittstaat B ein Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung im Drittstaat A vor. Die hybride Gestaltung zwischen Drittstaat B und Drittstaat A wird von der inländischen Körperschaft C Co über die Zinszahlung an B Co nach Österreich importiert.

Der Abzug der Zinszahlung von C Co an die B Co wird daher im Inland bei der C Co gemäß § 14 Abs. 9 KStG 1988 im Umfang des Abzugs der Aufwendungen ohne korrespondierende Erfassung der Erträge als Einnahmen bei der A Co verweigert.

1309kj

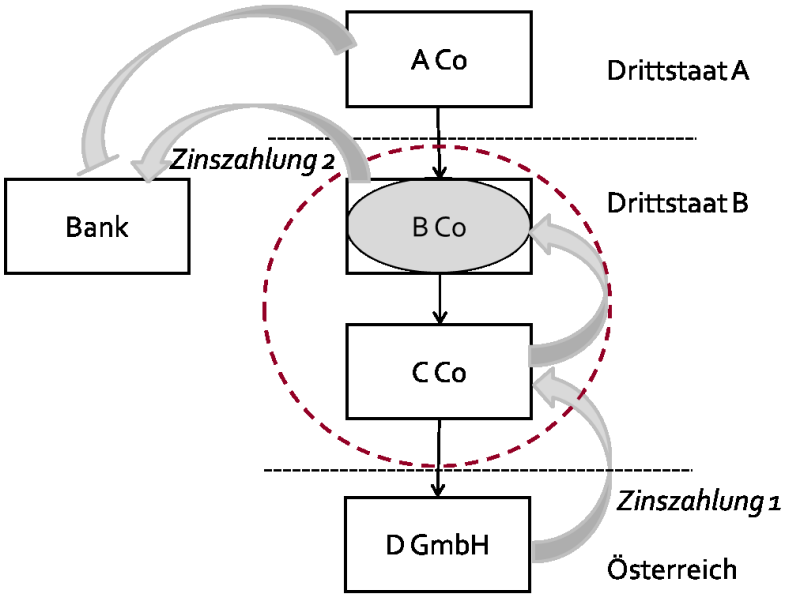
Eine indirekte Verrechnung liegt dann vor, wenn es nicht bereits auf Ebene des empfangenden verbundenen Unternehmens, sondern erst auf Ebene einer weiteren Körperschaft mittelbar zu einem steuerwirksamen Ausgleich der weitergeleiteten empfangenen Zahlung mit einem Abzugsposten kommt, der im Rahmen einer hybriden Gestaltung iSd § 14 Abs. 3 KStG 1988 anfällt. Eine indirekte Verrechnung setzt voraus, dass

eine wirtschaftliche Verkettung zwischen den der ursprünglichen Zahlung und der weiteren Zahlung zu Grunde liegenden Rechtsverhältnissen vorliegt. Dies wird insbesondere dann anzunehmen sein, wenn ein betraglicher oder zeitlicher Zusammenhang zwischen den zugrundeliegenden Rechtsverhältnissen vorliegen sollte (zB bei einer „Back to Back"-Finanzierung).

1309kk

Eine gemäß § 14 Abs. 9 KStG 1988 zu neutralisierende importierte hybride Gestaltung kann auch im Zusammenhang mit einer DD-Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 eintreten:

Beispiel:



A Co, B Co, C Co und D GmbH sind verbundene Unternehmen. Die in Österreich ansässige D GmbH kann grundsätzlich die Zinszahlungen für ein Darlehen des im Drittstaat B ansässigen verbundenen Unternehmens C Co als Betriebsausgabe geltend machen. Unternehmen C Co berücksichtigt die Zinszahlung als Einkünfte, verrechnet diese jedoch im Rahmen eines Gruppenbesteuerungsregimes mit Ergebnissen des hybriden Unternehmens B Co, das eine Zinszahlung an eine Bank leistet. Da B Co aus Sicht des Drittstaates A als steuerlich transparent gilt, wird die Zinszahlung als Betriebsausgabe bei der A Co zugelassen und damit zweimal in Abzug gebracht; eine Verrechnung mit doppelt berücksichtigten Einkünften findet aufgrund der ausländischen Gruppenbesteuerung nicht statt (hybride Gestaltung iZm DD-Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 2 KStG 1988).

Die hybride Gestaltung zwischen Drittstaat B und Drittstaat A wird von der inländischen Körperschaft D GmbH über die Zinszahlung 1 nach Österreich importiert. Der Abzug der Zinszahlung 1 wird daher im Inland bei der D GmbH gemäß § 14 Abs. 9 KStG 1988 versagt.

23.10 Nachträgliche Neutralisierung im Ausland (§ 14 Abs. 10 KStG 1988)

1309kl

Zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch parallele Anwendung der Bestimmungen zur Neutralisierung von hybriden Gestaltungen in mehreren Staaten sieht

§ 14 Abs. 10 KStG 1988 vor, dass in den Fällen des § 14 Abs. 6 Z 2, Abs. 7 Z 2, Abs. 8 und Abs. 9 KStG 1988 eine nachträgliche Neutralisierung der hybriden Gestaltung im Ausland ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellt.

1309km

Abgabenbescheide, in denen zur Neutralisierung einer hybriden Gestaltung Erträge im Inland bereits gemäß § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 oder § 14 Abs. 8 KStG 1988 steuerlich erfasst wurden oder Aufwendungen im Inland steuerlich gemäß § 14 Abs. 7 Z 2 KStG 1988 oder § 14 Abs. 9 KStG 1988 nicht abgezogen wurden, können daher gemäß § 295a BAO insoweit abgeändert werden, als es nachträglich ebenfalls zu einer Neutralisierung der hybriden Gestaltung im Ausland (zB als Folge einer Betriebsprüfung) kommt.

23.11 Überschießende Anrechnung von Quellensteuern (§ 14 Abs. 11 KStG 1988)

1309kn

Entsprechend den Vorgaben von Art. 9 Abs. 6 ATAD regelt § 14 Abs. 11 KStG 1988 ausdrücklich, dass eine hybride Übertragung eines Finanzinstruments nicht zu einer Ermäßigung oder Anrechnung der Quellensteuer auf eine Zahlung aus dem übertragenen Finanzinstrument bei mehr als einer beteiligten Partei führen kann. Die Anwendung des § 14 Abs. 11 KStG 1988 setzt tatbestandlich nicht das Vorliegen einer Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 KStG 1988 voraus. Weiters ist auch nicht maßgeblich, ob zwischen den beteiligten Parteien ein Naheverhältnis im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 2 iVm Abs. 4 KStG 1988 oder eine strukturierte Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 KStG 1988 vorliegt.

1309ko

§ 14 Abs. 11 KStG 1988 setzt tatbestandlich lediglich voraus, dass eine hybride Übertragung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a zweiter Teilstrich KStG 1988 vorliegt (siehe dazu bereits Rz 1309hd ff), die mit der Absicht entwickelt wurde, bei mehr als einer an der Gestaltung beteiligten Parteien eine Ermäßigung oder Anrechnung der Quellensteuer auf eine Zahlung aus einem übertragenen Finanzinstrument herbeizuführen.

1309kp

Eine mehrfache Quellensteueranrechnung könnte sich etwa bei Wertpapierleihegeschäften dadurch ergeben, dass die Einkünfte aus dem übertragenen Wertpapier in zwei Staaten unterschiedlichen Steuerpflichtigen zugerechnet werden und bei beiden Steuerpflichtigen die einbehaltene Quellensteuer in voller Höhe bei der Einkommensermittlung angerechnet wird.

1309kq

Die Rechtsfolge des § 14 Abs. 11 KStG 1988 besteht darin, den sich aus der mehrfachen Ermäßigung oder Anrechnung der Quellensteuer ergebenden Vorteil im Verhältnis zu den steuerpflichtigen Nettoeinkünften im Zusammenhang mit der Zahlung zu begrenzen. Da sich dieses Ergebnis aber ohnedies bereits aufgrund der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages ergibt (siehe dazu EStR 2000 Rz 7583 ff), hat § 14 Abs. 11 KStG 1988 lediglich klarstellenden Charakter.

24. Einkunftsarten (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 21 bis 32 EStG 1988)

24.1 Allgemeines

24.1.1 Einkunftsarten

1310

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 übernimmt grundsätzlich sämtliche Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988.

Für Körperschaften können allerdings begrifflich nur folgende Einkunftsarten in Betracht kommen:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1988)
- Einkünfte aus (sonstiger) selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988)
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988)
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 3 Z 5 EStG 1988)
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988)
- Sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988)

Die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften können alle genannten Einkünfte erzielen. Siehe weiters Rz 1316 bis 1321.

1311

Bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 sind alle Einkünfte aus nichtgewerblichen Tätigkeiten und aus gewerblichen Veräußerungs- oder Aufgabetatbeständen den "laufenden" Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Siehe weiters Rz 401 und 1322.

24.1.2 Einschränkungen

1312

Allgemein auf Körperschaften bezogen ergeben sich folgende Einschränkungen:

- Aufgrund der Rechtsnatur der Körperschaften sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG 1988) nicht denkbar.
- Die Tätigkeit eines Betriebes gewerblicher Art gilt stets als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 KStG 1988);

- Die übrigen Einkunftsarten des EStG 1988 sind im Bereich der Körperschaftsteuer dort nicht anwendbar, wo ein bestimmter Tatbestand begrifflich und inhaltlich nur auf natürliche Personen zutreffen kann. So sind insb. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (§ 22 Z 1 EStG 1988) einer Körperschaft wesensfremd, sie kann ferner nicht Aufsichtsrat im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 und auch nicht öffentlich-rechtlicher Funktionär im Sinne des § 29 Z 4 EStG 1988 sein.

24.1.3 Nicht steuerbare und nicht steuerpflichtige Vermögensvermehrungen

1313

Was unter Einkünften im Bereich der Körperschaftsteuer zu verstehen ist, ergibt sich im Wege des § 7 Abs. 2 KStG 1988 aus § 2 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Rz 349).

Einnahmen sind nur insoweit steuerlich zu erfassen, als sie innerhalb einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 anfallen. Andere Vermögenszugänge wie zB Erbschaften, Schenkungen, Lotteriegewinne sind nicht steuerbar, bleiben also auch bei Körperschaften außer Ansatz (siehe EStR 2000 Rz 101). Dies gilt auch für Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988. Durch den Hinweis auf § 2 Abs. 3 EStG 1988 wird für diese ausdrücklich sichergestellt, dass nur steuerbare Einkünfte im Sinne des EStG 1988 bei der Gewinnermittlung heranzuziehen sind. Nicht steuerbar sind auch Vermögenszugänge auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage und Einkünfte aus Liebhaberei (siehe LRL 2012 Rz 130). Zu den nicht steuerbaren Vermögensveränderungen auf gesellschaftsrechtlicher Ebene gehören die gesellschaftsrechtlichen Einlagen, die Einlagenrückgewähr auf Grund einer ordentlichen Kapitalherabsetzung, Buchgewinne auf Grund einer nominellen Kapitalherabsetzung oder Personensteuervergütungen. Buchgewinne dieser Art fallen nicht im Rahmen der Einkunftsarten, sondern als Folge gesellschaftsrechtlicher Vorgänge an und führen demgemäß zu keiner Steuerpflicht (siehe Rz 486 bis 536).

1314

Ebenso liegen nichtsteuerpflichtige Einkünfte vor, wenn eine Tätigkeit im äußeren Erscheinungsbild einer der sechs für Körperschaften maßgebenden Einkunftsarten entspricht, aber (außerhalb des Erscheinungsbildes eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes) ohne Gewinn- bzw. Überschussabsicht unternommen wird, wobei dieses Fehlen einer Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar sein muss (siehe Rz 390 und 391).

1315

Werden Subventionen im Rahmen einer Tätigkeit gewährt, die der Erzielung von Einkünften dienen, sind sie als Einnahme der entsprechenden Einkunftsart steuerpflichtig, sofern sie nicht aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung steuerfrei gestellt sind.

24.1.4 Die einzelnen Einkunftsarten

24.1.4.1 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 2 Abs. 3 Z 1 EStG 1988)

1316

Der Steuerpflicht unterliegen die Einkünfte aus einer Land- und Forstwirtschaft. Zu den Einkünften zählen auch die Gewinne aus der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und die Einkünfte aus einer Beteiligung als Mitunternehmer an einem solchen Betrieb (siehe EStR 2000 Rz 15).

24.1.4.2 Einkünfte aus (sonstiger) selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 2 EStG 1988)

1317

Freiberufliche Einkünfte können nur von natürlichen Personen erzielt werden, sie sind daher bei einer Körperschaft nicht möglich. Denkbar sind hingegen Einkünfte aus einer sonstigen selbständigen Arbeit wie etwa Einkünfte aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit (zB für die Tätigkeit als Hausverwalter).

24.1.4.3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988)

1318

Der Begriff des Gewerbebetriebes ist in § 23 Z 1 EStG 1988 definiert und entspricht jenem des § 28 BAO. Da die Merkmale der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr allen betrieblichen Einkunftsarten gemeinsam sind, stellen nur jene Tätigkeiten, die keine Ausübung der Land- und Forstwirtschaft sind und den Rahmen der reinen Vermögensverwaltung überschreiten, gewerbliche Einkünfte dar (siehe EStR 2000 Rz 5401 ff).

24.1.4.4 Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 2 Abs. 3 Z 5 EStG 1988)

1319

Körperschaften, soweit sie Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen können (dh. nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen), unterliegen nach Maßgabe des § 97 EStG 1988 der Endbesteuerung. Endbesteuerungsfähige (Kapital)Einkünfte können bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften auf Antrag unter Anrechnung der KESt veranlagt werden (§ 1 Abs. 5 Endbesteuerungsgesetz, BGBl. Nr. 11/1993).

Beispiel:

1. Ein eigennütziger Verein erzielt einen gewerblichen Verlust von 20.000 Euro und außerhalb dieses Betriebes (mit dem Vereinsvermögen) Zinserträge von 30.000 Euro, wovon 7.500 Euro KESt einbehalten wurden. Im Wege einer Veranlagung können die Zinserträge (Einkünfte aus Kapitalvermögen) mit dem gewerblichen Verlust ausgeglichen werden. Auf die auf eine Bemessungsgrundlage von 10.000 Euro entfallende Körperschaftsteuer von 2.500 Euro wird die KESt von 7.500 Euro angerechnet.

2. Ein eigennütziger Verein erzielt mit dem Vereinsvermögen ausschließlich Dividenden aus inländischen Aktien in Höhe von 10.000 Euro, wovon 2.500 Euro KESt einbehalten wurden. Im Wege der Körperschaftsteuerveranlagung wird die gesamte KESt erstattet, da die gemäß § 10 KStG 1988 befreiten Beteiligungserträge zu keiner Körperschaftsteuer führen.

Bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 und 3 KStG 1988 ist ein Ausgleich endbesteuerungsfähiger körperschaftsteuerpflichtiger Kapitaleinkünfte (zB Zinserträge) mit anderen Einkünften nicht möglich. Eine KESt-Anrechnung kommt nur in Betracht, wenn die der KESt unterliegenden Erträge als betriebliche Einkünfte steuerpflichtig sind. Zur Erstattung der KESt von nicht betrieblichen Beteiligungserträgen siehe VereinsR 2001 Rz 420.

Die nicht unter die Endbesteuerung fallenden Kapitaleinkünfte (zB Kreditvergabe) sind stets im Veranlagungsweg zu erfassen.

24.1.4.5 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988)

1320

Der Steuerpflicht unterliegen auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 28 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 6401 ff). Hinsichtlich der Besonderheiten bei der entgeltlichen Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art siehe Rz 85 bis 87.

24.1.4.6 Sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Z 7 EStG 1988)

1321

Wiederkehrende Bezüge, Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988), Spekulationseinkünfte (§ 31 EStG 1988) 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 6601 ff). Funktionsgebühren können hingegen einer Körperschaft nicht zugerechnet werden.

24.2 Besonderheiten

24.2.1 Buchführungspflichtige Körperschaften (§ 7 Abs. 3 KStG 1988)

1322

Aus der gesetzlichen Aussage, nach der alle Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen sind, ergibt sich, dass nur steuerbare Einkünfte im Sinne des EStG 1988 den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet und der Gewinnermittlung unterworfen werden können. Ferner ergibt sich aus dem Hinweis auf § 23 Z 1 EStG 1988, dass die zuzurechnenden Einkünfte stets als laufende gelten und dass somit auch Veräußerungsgewinne darunter fallen (siehe Rz 399 und 401). Zum „außerbetrieblichen Bereich" von Körperschaften in gesonderten Fällen (zB Liebhaberei) siehe Rz 435 bis 437.

24.2.2 Betriebe gewerblicher Art

1323

Jeder Betrieb gewerblicher Art gilt für sich als Körperschaftsteuersubjekt. Die Zusammenfassung mehrerer Betriebe ist jedoch unter bestimmten Voraussetzungen möglich (siehe Rz 67 und 68). Der grundsätzlich auch für Betriebe gewerblicher Art geltende Einkommensbegriff des § 7 Abs. 2 KStG 1988 erfährt durch § 2 Abs. 1 letzter Satz KStG 1988 eine Modifizierung dahingehend, dass die Tätigkeit der Einrichtung stets als Gewerbebetrieb gilt. Sämtliche diesem Körperschaftsteuersubjekt zuzurechnenden Einkünfte sind damit solche aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988. Werden Einkünfte aus anderen Einkunftsarten im Rahmen des Betriebes gewerblicher Art bezogen (zB land- und forstwirtschaftliche Einkünfte, die nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu gewerblichen werden, oder die als Teilbereich eines Gewerbebetriebes anzusehen sind; Wertpapiereinkünfte oder Beteiligungserträge, wenn die Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art gehören), zählen sie ebenso zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (siehe Rz 74).

24.2.3 Privatstiftungen

1324

Eigen- und gemischtnützige Privatstiftungen, die ihrer Offenlegungspflicht im Sinne des § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 nachkommen, können Einkünfte aus allen der sechs für Körperschaften möglichen Einkunftsarten erzielen. Diese Privatstiftungen sind nach § 13 Abs. 1 KStG 1988 ausdrücklich vom Geltungsbereich des § 7 Abs. 3 KStG 1988 ausgenommen, dh. sie gelten nicht als rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende, sondern sind nur mit Einkünften aus den im EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten zu erfassen, sofern die Einkünfte nicht steuerbefreit sind. Siehe im Übrigen StiftR 2009 Rz 24.

24.2.4 Vereine

1325

Unbeschränkt steuerpflichtige Vereine können Einkünfte aus allen der sechs für Körperschaften möglichen Einkunftsarten erzielen.

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 des § 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. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes dient, kann nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden (vgl. etwa VwGH 26.5.2021, Ra 2019/15/0046 zum Verkauf von Grundstücken zur bloßen Finanzierung der Vereinszwecke; VwGH 22.9.2005, 2001/14/0037). 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.

24.2.5 Gemeinnützig anerkannte Bauvereinigungen

1327

Gemeinnützig anerkannte Bauvereinigungen sind entweder zur Gänze nach § 5 Z 10 KStG 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen (siehe Rz 210), oder infolge einer Ausnahmegenehmigung nur mit begünstigungsschädlichen Geschäften unbeschränkt steuerpflichtig, oder mangels Antrag gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 unbeschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 (siehe Rz 273). Eine Steuerpflicht kann sich aus Einkünften aus dem Reservekapital (siehe Rz 277) ergeben.

24.2.6 Gesamtrechtsnachfolge

1328

Im Falle der Gesamtrechtsnachfolge einer nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft (Erbanfall) sind sowohl Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 1 und 3 bis 5 EStG 1988 als auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988) denkbar. Vermögensmassen unterliegen der Körperschaftsteuer, sofern deren Einkommen nicht unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. Können im Rahmen von Verlassenschaftskonkursen das Massevermögen bzw. die daraus fließenden Einkünfte einem anderen Steuerpflichtigen steuerlich deshalb nicht zugerechnet werden, weil keine erbserklärten Erben vorhanden sind oder die Erben die Verlassenschaft nicht antreten, ist die Insolvenzmasse auf Grund der Bestimmung des § 3 KStG 1988 der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Der hier entwickelte Grundsatz ist ganz allgemein auf alle Nachlassvermögen anzuwenden, deren Einkünfte der Verfügung anderer Steuerpflichtiger mangels vorhandener Erben oder auf Grund von Erbsentschlagungen entzogen sind.

Bei der Insolvenzmasse sind Einkünfte, die in Fortsetzung der betrieblichen Sphäre des erblasserischen Vermögens erzielt werden, weiterhin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen.

Dem Privatbereich des erblasserischen Vermögens zuzuzählende Vermögensgegenstände nehmen bei Fortbestand ihrer bisherigen privaten Widmung nicht die Eigenschaft von Gegenständen des Betriebsvermögens an, sodass diesbezügliche Veräußerungserlöse grundsätzlich nicht der Körperschaftsteuer unterliegen. Werden mit derartigen Gegenständen außerbetriebliche Einkünfte erzielt (denkbar wären zB Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung), sind diese Einkünfte nach Maßgabe der gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 in Betracht kommenden Einkunftsart körperschaftsteuerpflichtig.

24.2.7 Beschränkt Steuerpflichtige

1329

Ausländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen unterliegen nach § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 der beschränkten Steuerpflicht. Besteuerungsgegenstand bei beschränkt Steuerpflichtigen sind ausschließlich inländische Einkünfte und nicht das Einkommen. Die Steuerpflicht erstreckt sich nach § 21 Abs. 1 KStG 1988 auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988 (siehe Rz 1475).

Inländische beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind mit den (weitgehend dem Steuerabzug unterliegenden) Einkünften nach Maßgabe des § 21 Abs. 2 und Abs. 3 KStG 1988 zu erfassen (siehe Rz 1496).

25. Sonderfragen bei bestimmten Körperschaften (§§ 7 und 13 bis 17 KStG 1988)

25.1 Privatstiftungen

1330

Auf eigen- und gemischtnützige Stiftungen nach dem Privatstiftungsgesetz (PSG), BGBl. Nr. 694/1993, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, sind die Sondernormen des § 13 KStG 1988 anzuwenden. Zum Begriff und zur Besteuerung der Privatstiftungen siehe die StiftR 2009.

25.2 Kreditinstitute

25.2.1 Haftrücklage

25.2.1.1 Zuführungen zur Haftrücklage

1331

Gemäß § 26a Abs. 2 KStG 1988 sind Zuführungen zur Haftrücklage in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 1996 enden, steuerneutral.

25.2.1.2 Auflösungen der Haftrücklage

25.2.1.2.1 Bestimmungsgemäße Verwendung

1332

Eine Auflösung der Haftrücklage kann gemäß § 23 Abs. 6 BWG nur insoweit erfolgen, als dies zur Erfüllung von Verpflichtungen im Rahmen der Einlagensicherung (§ 93 BWG) oder zur Deckung sonst im Jahresabschluss auszuweisender Verluste erforderlich ist. Dies ist dann der Fall, wenn das Kreditinstitut gezwungen wäre, im Jahresüberschuss Verluste auszuweisen, und nicht in der Lage wäre, diese Verluste durch andere bilanztechnische Maßnahmen abzudecken. Die Haftrücklage darf nur zur Deckung eines Bilanzverlustes herangezogen werden, der nicht durch Bildung freier Rücklagen entstanden ist. Eine Auflösung der Haftrücklage zur Verlustabdeckung ist auch im Bildungsjahr möglich.

1333

Gemäß § 26a Abs. 2 KStG 1988 sind steuerwirksame Haftrücklagen, die für vor dem 1. Jänner 1997 endende Wirtschaftsjahre gebildet wurden, in den Jahren ihrer bestimmungsgemäßen Verwendung nachzuversteuern. Bei der bestimmungsgemäßen Verwendung ist eine Aufteilung der Rücklagenauflösung auf den steuerwirksamen und den steuerunwirksamen Teil vorzunehmen; hierbei ist nach dem Verhältnis zwischen steuerwirksam und steuerunwirksam gebildeten Rücklagenteilen vor der bestimmungsgemäßen Verwendung auszugehen.

1334

Zuordnungsbeispiele:

Als steuerneutral gebildete Rücklagenteile kommen insbesondere in Frage:

- Zuführungsteile, die wegen Überschreitens der 15%-Grenze gemäß § 14 Abs. 1 KStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 nicht abzugsfähig waren,
- Zuführungen, die in Einzelfällen aus besonderen Gründen nicht abzugsfähig waren,
- im Normalfall die Hälfte der Zuführungen in den Jahren 1994 und 1995,
- im Normalfall drei Viertel der Zuführung im Jahr 1996.

1335

Die gemäß § 14 Abs. 2 KStG 1988 idF BGBl. Nr. 818/1993 nach steuerneutraler Verwendung erfolgte steuerneutrale Wiederauffüllung führt nicht zu einem steuerunwirksam gebildeten Teil der Haftrücklage; es wird vielmehr der vor der Verwendung bestehende Zustand wieder hergestellt.

Der aus der Sammelwertberichtigung stammende Teil der Haftrücklage ist normalerweise steuerwirksam gebildet worden.

25.2.1.2.2 Entfall der Bildungsverpflichtung dem Grunde nach

1336

Die Verpflichtung zur Bildung der Haftrücklage dem Grunde nach entfällt, wenn der Status als Kreditinstitut im Sinne des BWG verloren geht. Praktische Anwendungsfälle sind zB

- der Verlust der Konzession,
- ein Wechsel in der Betätigung,
- die Änderung der gesetzlichen Vorschriften betreffend den Bankgeschäftskatalog oder die Liquidation des Unternehmens,
- die grenzüberschreitende Verschmelzung des Kreditinstituts auf den ausländischen in der EU ansässigen Hauptgesellschafter nach den Bestimmungen des EU-VerschG mit Entstehen einer Betriebsstätte.

1337

Hinsichtlich der Auflösung der Haftrücklage bei Entfall der Bildungsverpflichtung dem Grunde nach enthält § 26a Abs. 2 KStG 1988 keine ausdrückliche Regelung. Die Übergangsbestimmungen betreffend die bestimmungsgemäße Verwendung der Haftrücklage sind aber analog auf die Auflösung der Haftrücklage infolge Entfalles der Bildungsverpflichtung dem Grunde nach anzuwenden. Steuerwirksame Haftrücklagen, die für

Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 1997 enden, gebildet wurden, sind in dem Jahr des Entfalles der Bildungsverpflichtung nachzuversteuern. Dies ergibt sich schon nach dem allgemeinen Steuerrechtsgrundsatz, dass gewinnmindernd gebildete Passivposten mangels entgegenstehender ausdrücklicher Regelung im Fall ihres Wegfalles wiederum nur gewinnerhöhend aufzulösen sind.

Bezüglich der Vorgangsweise bei der Rücklagenauflösung wird auf die Ausführungen in den Rz 1332 bis 1335 verwiesen.

1338

Es bestehen keine Bedenken, die mit der oben erwähnten verschmelzenden Umwandlung eines inländischen Kreditinstituts auf den ausländischen Hauptgesellschafter verbundene Auflösung des steuerwirksamen Teiles der seinerzeit gebildeten Haftrücklage gemäß § 14 KStG 1988 in Verbindung mit § 26a Abs. 2 KStG 1988 als Teil des Übergangsgewinnes im Sinne des § 9 Abs. 3 UmgrStG zu behandeln und die Möglichkeit der Dreijahresverteilung in Anspruch zu nehmen.

25.2.1.3 Wiederauffüllung der Haftrücklage

1339

Die im § 57 Abs. 5 BWG geregelte Wiederauffüllung der Haftrücklage nach bestimmungsgemäßer Verwendung ist steuerneutral.

25.2.1.4 Gebundene Rücklagen gemäß § 130 AktG idF BGBl. Nr. 475/1990

1340

Gemäß § 103 Z 12 lit. c BWG idF BGBl. Nr. 532/1993 ist eine zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1. Jänner 1994 das Erfordernis gemäß § 23 Abs. 6 BWG idF BGBl. Nr. 532/1993 übersteigende Haftrücklage sowie die Sonderhaftrücklage gemäß Abschnitt I Artikel III Abs. 2 Z 2 lit. c KWG-Novelle 1986, BGBl. Nr. 325/1986, auf eine gebundene Rücklage im Sinne des § 130 AktG idF BGBl. Nr. 475/1990 zu übertragen. Gebundene Rücklagen dürfen gemäß § 130 Abs. 4 AktG idF BGBl. Nr. 475/1990 nur zum Ausgleich eines ansonsten auszuweisenden Bilanzverlustes aufgelöst werden.

1341

Jene Teile der Haftrücklage, die das zum 1. Jänner 1994 gemäß § 23 Abs. 6 BWG idF BGBl. Nr. 532/1993 erforderliche Ausmaß überstiegen und daher in die gebundene Rücklage gemäß § 130 AktG idF BGBl. Nr. 475/1990 übertragen wurden, sind bei der Einkommensermittlung steuerwirksam zu berücksichtigen. Nicht steuerhängig sind nur die steuerunwirksam gebildeten Haftrücklagenteile. Die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Finanzmarktanpassungsgesetzes 1993 zu § 103 Z 12 BWG, BGBl. Nr. 532/1993, setzen trotz der im BWG vorgesehenen Überführung in eine gebundene Rücklage

für die weitere Anwendbarkeit des angesprochenen Steuertatbestandes eine Weiterführung und Fortentwicklung (Auflösung) der übersteigenden Haftrücklage für steuerliche Zwecke voraus.

1342

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmung in § 103 Z 12 lit. c BWG idF BGBl. Nr. 532/1993, dass Abschnitt V Artikel II Z 2 KWG-Novelle 1986, BGBl. Nr. 325/1986, weiter anzuwenden ist, ist die Sonderhaftrücklage in den Jahren der Auflösung nachzuversteuern. Der Teil der gebundenen Rücklage gemäß § 130 AktG idF BGBl. Nr. 475/1990, der einer übertragenen Sonderhaftrücklage entspricht, ist für steuerliche Zwecke als Sonderhaftrücklage weiterzuführen.

1343

Die steuerfrei gebildeten Rücklagen gemäß § 13 Abs. 4 und 5 Rekonstruktionsgesetz, BGBl. Nr. 183/1955, sind ebenfalls gemäß § 103 Z 12 lit. c BWG idF BGBl. Nr. 532/1993 auf eine gebundene Rücklage im Sinne des § 130 AktG idF BGBl. Nr. 475/1990 zu übertragen. Steuerpflicht tritt anlässlich der Auflösung der Rücklage nur dann ein, wenn eine solche nicht ausschließlich zum Ausgleich von Wertminderungen oder zur Deckung von sonstigen Verlusten erfolgt.

25.2.2 Bewertungsfragen bei Kreditinstituten

25.2.2.1 "Überpari" begebene Wertpapiere

1344

Werden Wertpapiere „überpari" begeben, hat jener Teil des Ausgabebetrages, der über dem Nennwert des Papiers liegt, eine regulierende Wirkung auf den Zinsertrag aus dem Papier. Die effektive Verzinsung liegt dadurch unter der nominellen Verzinsung. Im Sinne einer periodengerechten Erfassung des effektiven Zinssatzes ist der „Überparibetrag" aktiv abzugrenzen und auf die Laufzeit des Papiers finanzmathematisch verteilt abzuschreiben. Davon getrennt sind die Anschaffungskosten des Papiers anzusetzen. Diese Anschaffungskosten sind auch Ausgangspunkt für die weitere Bewertung des Papiers.

1345

Wird ein "pari" begebenes Wertpapier am Sekundärmarkt zu einem "Überparipreis" erworben, handelt es sich beim "Überparibetrag" nicht um ein regulierendes Instrument für den Zinsertrag, sondern um einen echten Bestandteil des Kaufpreises. Es ist daher der volle Betrag, der für den Erwerb des Papiers aufgewendet wurde, als Ausgangspunkt für die weitere Bewertung des Papiers zu nehmen. Sollte die Entwicklung des Teilwertes des Papiers nicht erheblich von jenem Ergebnis abweichen, das bei der Verteilung des

"Überparibetrages" nach Art einer Abgrenzung eintritt, bestehen gegen eine derartige Vorgangsweise keine Bedenken.

Wurde ein bereits überpari begebenes festverzinsliches Forderungswertpapier am Sekundärmarkt zu einem noch höheren Betrag (Agio, Überparibetrag) erworben, ist jener Überparibetrag, der bei Begebung bereits im Kaufpreis des Forderungswertpapiers enthalten war und dem Emittenten als Zinsregulativ gedient hat, weiterhin bis zur Tilgung finanzmathematisch verteilt abzuschreiben, der restliche Kaufpreis ist allerdings einheitlich als Anschaffungskosten des Forderungswertpapiers anzusehen (VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039).

Beispiel:

Ein festverzinsliches Wertpapier mit einem Nominale von 100, das überpari zu 104 im Jahr 00 mit einer Laufzeit von 10 Jahren begeben wurde, wird durch eine Bank am Sekundärmarkt um 110 im Jahr 04 erworben. Restlaufzeit ist 5 Jahre. Der Überparibetrag von 4 hätte vom Veräußerer bereits finanzmathematisch abgegrenzt und auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben werden müssen, sodass sich bei Veräußerung im fünften Jahr ein Restbetrag von 2,03 ergeben müsste. Aus dem Kaufpreis von 110 ist daher ein Betrag von 2,03 herauszuschälen und auf die Restlaufzeit von 5 Jahren verteilt abzuschreiben, 107,97 sind Anschaffungskosten für das Wertpapier und unterliegen der Teilwertbetrachtung. Wäre der Teilwert des Forderungswertpapiers im Jahr 06 106, käme es zu einer Teilwertabschreibung von 1,97.

25.2.2.2 Wertpapiere in fremder Währung

1346

Bei Wertpapieren, die auf eine ausländische Währung lauten, ist nicht zwischen einer Bewertung in der Originalwährung, auf die das Wertpapier lautet, und der Umrechnung in inländische Währung zu differenzieren, sondern es ist von einem einheitlichen umgerechneten Wert für die weitere Bewertung auszugehen. Die Umrechnung hat gemäß § 58 Abs. 1 BWG zwingend zum Mittelkurs am Bilanzstichtag zu erfolgen.

25.2.2.3 Einzelwertberichtigungen zu Ausleihungen

1347

Wertberichtigungen sind steuerlich nur anzuerkennen, wenn zum Bilanzstichtag konkrete Risiken bestehen, die einzelnen Forderungen direkt zugerechnet werden können und eine Einstellung von Kreditrückzahlungen vorliegt. Es muss mit großer Wahrscheinlichkeit zu rechnen sein, dass bestimmte Forderungen nicht mit dem vollen Nennbetrag eingehen werden. Solche konkrete Risiken können sein:

- Nichteinhaltung einer Ratenvereinbarung,
- dauernde Einstellung von Kreditrückzahlungen,
- schlechte Vermögens- und Liquiditätslage des Schuldners,

- Währungsverlust.

Ein unbesicherter Blankoanteil allein reicht keinesfalls für die Bildung einer Einzelwertberichtigung aus, da er als allgemeines Bankrisiko in der Bildung der Haftrücklage Berücksichtigung findet. Sicherheiten sind entsprechend zu berücksichtigen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH 19.2.1991, 90/14/0242, liegt weder bei einem Tilgungsrückstand noch bei einer Kontoüberziehung allein eine vorübergehende oder dauernde Einstellung von Kreditrückzahlungen vor, die eine Einzelwertberichtigung rechtfertigt, da diese auch saisonbedingt sein kann oder auch andere ausreichende Sicherheiten vorliegen können.

25.2.2.4 Pauschale Einzelwertberichtigungen zu Ausleihungen

1348

Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2021 beginnen, gilt:

Pauschalwertberichtigungen, die einem allgemeinen Forderungs-, Kredit- oder Branchenrisiko Rechnung tragen, ohne dass eine Risikozuordnung zu bestimmten Forderungen vorgenommen werden kann, sind steuerlich nicht zulässig (§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG; siehe EStR 2000 Rz 2372).

Laut Erkenntnis des VwGH 27.8.1998, 96/13/0165, ist es jedoch denkbar, dass eine Einzelwertberichtigung von verschiedenen Forderungen bei tatsächlich gleichartigem Sachverhalt im Wege einer Schätzung in gleichem Ausmaß vorgenommen wird.

Pauschal ermittelte Einzelwertberichtigungen sind 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. Siehe EStR 2000 Rz 2376.

1349

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen, gilt:

Aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF COVID-19-StMG ist eine pauschale Wertberichtigung von Forderungen unter den Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 7 UGB idF BGBl. I Nr. 22/2015 zulässig. Danach muss die Bestimmung eines Wertes, die nur auf Basis von Schätzungen möglich ist, auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen (allgemeiner Bewertungsgrundsatz der verlässlichen Schätzung). Liegen statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleichgelagerten Sachverhalten vor, sind diese gemäß § 201 Abs. 2 Z 7 UGB bei der umsichtigen Beurteilung zu berücksichtigen (zB statistisch ermittelte Ausfallswahrscheinlichkeiten), dh., sie müssen diesfalls in die Schätzung einfließen.

Zur Zulässigkeit pauschaler Wertberichtigungen von Forderungen gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF COVID-19-StMG unter den Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 7 UGB sowie zur erstmaligen Anwendung der Neuregelung unter Berücksichtigung des über fünf Jahre zu verteilenden „Altbestandes" (§ 124b Z 372 lit. a iVm lit. c EStG 1988) siehe EStR 2000 Rz 2373.

25.2.2.5 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 aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG nicht vor, hätte der Wechsel des Wertberichtigungssystems zu einer steuerlich wirksamen Auflösung der Einzelwertberichtigung einerseits und der steuerlich nicht abzugsfähigen Bildung der pauschalen Wertberichtigung andererseits geführt.

> *Beispiel:*
>
> *Vom K-Kreditinstitut wurden insgesamt Einzelwertberichtigungen iHv 1.000.000 Euro steuerlich wirksam gebildet. Die Überführung in steuerlich aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG 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 Euro, 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 1988 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 2020 unverändert beizubehalten und ab der Veranlagung 2021 jährlich um ein Fünftel steuerwirksam aufzulösen (zur steuerwirksamen Auflösung der Zuschreibungsrücklage und der steuerlichen Anerkennung künftiger pauschaler Forderungswertberichtigungen aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF COVID-19-StMG siehe Rz 1349e). Durch die Bildung einer Zuschreibungsrücklage 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 durch die Auflösung der bestehenden steuerwirksam gebildeten Einzelwertberichtigungen begrenzt.

Beispiel 1:

Vom K-Kreditinstitut wurden insgesamt Einzelwertberichtigungen iHv 1.000.000 Euro steuerlich wirksam gebildet. Diese werden aufgelöst und durch steuerlich aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG nicht abzugsfähige pauschale Wertberichtigungen iHv 1.200.000 Euro ersetzt.

Der gesamte Auflösungsbetrag iHv 1.000.000 Euro kann der Zuschreibungsrücklage gemäß § 124b Z 270 lit. c EStG 1988 zugeführt werden.

Beispiel 2:

Vom K-Kreditinstitut wurden insgesamt Einzelwertberichtigungen iHv 1.000.000 Euro steuerlich wirksam gebildet. Diese werden aufgelöst und durch steuerlich aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG nicht abzugsfähige pauschale Wertberichtigungen iHv 750.000 Euro ersetzt.

Der Auflösungsbetrag kann iHv 1.000.000 Euro der Zuschreibungsrücklage gemäß § 124b Z 270 lit. c EStG 1988 zugeführt werden.

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 Euro steuerlich wirksam gebildet. Diese werden aufgelöst und durch Wertberichtigungen iHv 1.100.000 Euro ersetzt, davon sind 150.000 Euro als steuerlich abzugsfähige Einzelwertberichtigungen zu qualifizieren, die restlichen 950.000 Euro stellen steuerlich aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG nicht abzugsfähige pauschale Wertberichtigungen dar. Der Auflösungsbetrag kann iHv 950.000 Euro der Zuschreibungsrücklage gemäß § 124b Z 270 lit. c EStG 1988 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 2021 jährlich zu je einem Fünftel steuerwirksam zu verringern.

Aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF COVID-19-StMG sind pauschale Forderungswertberichtigungen nach Maßgabe von § 201 Abs. 2 Z 7 UGB nunmehr auch steuerlich anerkannt. Die Bildung von pauschalen Wertberichtigungen nach diesen Voraussetzungen ist erstmals für nach dem 31.12.2020 beginnende Wirtschaftsjahre möglich, dh. im Falle eines Regelwirtschaftsjahres somit erstmalig zum 31.12.2021 (siehe Rz 1349 sowie EStR 2000 Rz 2373). Der mit der Veranlagung 2021 beginnenden steuerwirksamen Auflösung der Zuschreibungsrücklage steht folglich die steuerliche Anerkennung der nach Maßgabe von § 201 Abs. 2 Z 7 UGB gebildeten Pauschalwertberichtigungen von Forderungen gegenüber.

25.3 Versicherungsunternehmen und Pensionskassen

25.3.1 Versicherungstechnische Rückstellungen

25.3.1.1 Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen

1350

Der Versicherungsschutz umfasst einerseits das Dienstleistungsgeschäft und andererseits ein Risikogeschäft. Im Bereich des Dienstleistungsgeschäfts sind die damit verbundenen Risiken, dh. die Erfolgsschwankungen, ähnlich denen anderer Geschäftszweige. Im Bereich des Risikogeschäfts, das den Kern eines Versicherungsgeschäfts (Produktion von Versicherungsschutz) darstellt, wird gegen Zahlung von Prämien die Wahrscheinlichkeitsverteilung von Schäden auf den Versicherer transferiert. Der Versicherer produziert damit Versicherungsschutz über mehrere Perioden. Durch die Zuführungen zu versicherungstechnischen Rückstellungen soll also der Geldbedarf gedeckt werden, der durch den Eintritt eines Versicherungsfalles (zB Schaden, Unfall, Krankheit, Erleben, Ableben) verursacht wird.

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 idF BGBl. II Nr. 323/2016, 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 idF BGBl. II Nr. 324/2016 , und die Versicherungsunternehmen-Höchstzinssatzverordnung der FMA vom 6.10.2015, BGBl. II Nr. 299/2015 idF BGBl. II Nr. 266/2016. 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.

1353

§ 15 Abs. 1 zweiter Satz KStG 1988 enthält einen Verweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung mit der steuerlichen Implikation, dass versicherungstechnische Rückstellungen den Betrag nicht übersteigen dürfen, der zur Sicherstellung der Verpflichtungen aus den am Bilanzstichtag bestehenden Versicherungsverträgen notwendig ist. In Vollziehung dieses Hinweises ist die Abgabenbehörde zur Prüfung der versicherungstechnischen Rückstellungen der Höhe nach verpflichtet.

25.3.1.2 Schwankungsrückstellung

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 Nr. 315/2015 idF BGBl. II Nr. 324/2016, 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 (§ 8 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) 150.000 Euro übersteigen.
- Wenn die Schwankungen des Schadenbedarfs durch Prämien gedeckt werden, ist eine Voraussetzung für die Bildung einer Schwankungsrückstellung nicht erfüllt.
- Die Schwankungsrückstellung ist durch die Höhe des Sollbetrages gemäß § 10 der oben angeführten VO über die Schwankungsrückstellung am jeweiligen Bilanzstichtag nach oben hin begrenzt. Dieser Betrag stellt aus steuerrechtlicher Sicht die Höchstgrenze dar.
- Änderungen der Schwankungsrückstellung sind zur Hälfte steuerwirksam.

25.3.1.3 Steuerliche Abzugsfähigkeit

1356

Die Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle und die sonstigen Rückstellungen gemäß § 144 Abs. 3 D 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.

Randzahl 1357: *entfällt*

1358

Bei Rückstellungen mit einer Laufzeit von weniger als 12 Monaten wird keine Kürzung vorgenommen, wobei 70% der Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle kurzfristiger als 12 Monate angesehen werden.

25.3.1.4 Prämienüberträge

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 Prämienvorschreibungen mitunter über den Bilanzstichtag hinaus und sind durch Passivposten (Prämienüberträge) in den Bilanzen zu berücksichtigen (Hinweis auf § 151 VAG 2016). Diese Passivposten sind ihrem Wesen nach in erster Linie Rechnungsabgrenzungsposten. Sie sind grundsätzlich für jeden Versicherungsvertrag nach einer zeitanteiligen Einzelberechnung zu ermitteln.

1360

In der Lebensversicherung ist die Berechnung der Prämienüberträge in den Geschäftsplänen für die Lebensversicherung geregelt. In der Krankenversicherung werden überwiegend Monatsprämien vorgeschrieben, daher spielen Prämienüberträge kaum eine Rolle. Die größte Bedeutung haben die Prämienüberträge in der Schaden-Unfallversicherung.

25.3.1.5 Deckungsrückstellung

1361

Der Deckungsrückstellung kommt in den Bereichen Lebensversicherung und Krankenversicherung besondere Bedeutung zu. Sie ist aber auch für nach der Art der von Lebensversicherungen betriebenen Versicherungszweige (Unfallversicherung) zu bilden. Grundsätzlich ist eine Einzelberechnung zu fordern, wobei ua. mathematisch-statistische Methoden insoweit zulässig sind, als sie zu einem annähernd gleichen Ergebnis führen.

1362

In der Lebensversicherung ist es das primäre Ziel, die Deckung eines einzelnen ungewissen, insgesamt geschätzten Mittelbedarfs auf der Grundlage des Risikoausgleichs im Kollektiv und in der Zeit zu gewährleisten. Dazu sind nach versicherungsmathematischen Grundsätzen

Kapitalansammlungen zu berechnen, wobei als Grundlage der technische Geschäftsplan des Unternehmens dient. In die Berechnung fließen insbesondere die Sterblichkeitsrate, der Rechnungszinsfuß, Kosten und die Stornowahrscheinlichkeit ein. Zur Deckung der rechnungsmäßigen Abschlusskosten gibt es ein eigenes Verfahren, wobei zu beachten ist, dass negatives Deckungskapital immer auf Null aufgefüllt werden muss.

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 idF BGBl. II Nr. 266/2016). Die Bildung der Zinszusatzrückstellung ist trotz des pauschalen Charakters (§ 3 Abs. 3 der Verordnung) 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.

Die aufsichtsrechtliche Mindestbildung ist steuerlich abzugsfähig. Eine darüber hinausgehende Dotierung ist steuerlich wirksam, wenn das Erfordernis iSd § 15 Abs. 1 zweiter Satz KStG 1988 durch eine Einzelberechnung der Deckungsrückstellung aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten des Versicherungsunternehmens nachgewiesen wird.

1364

In der Krankenversicherung ist die Prämie auf Basis des für die gesamte voraussichtliche Laufzeit zu erwartenden Morbiditätsrisikos derart kalkuliert, dass konstante Prämien einem altersbedingt steigenden Erkrankungsrisiko gegenüberstehen. Der Ausgleich erfolgt über die Deckungsrückstellung (auch Alterungsrückstellung genannt). In ihr werden also Teile der anfänglich im Verhältnis zum Risiko überhöhten Prämien angesammelt, verzinst und später zur Auffüllung der nicht mehr ausreichenden Prämien wieder aufgelöst.

1365

Die Alterungsrückstellung stellt keinen Sparvorgang im herkömmlichen Sinn dar (im Unterschied zu Lebensversicherungen bei gemischten Tarifen). Bei Auflösung des Vertrages hat daher der Versicherungsnehmer per Vertragsklausel keinen Anspruch auf die bisher angesammelte Alterungsrückstellung. In die Berechnung der Deckungsrückstellung bei der Krankenversicherung fließen insbesondere die Sterblichkeitsrate, die Schadenhäufigkeit, die Kostenhöhe und die Stornowahrscheinlichkeit ein.

25.3.1.6 Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle

1366

Gemäß § 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." (§ 12 Abs. 6 VO der FMA über die Rechnungslegung von Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen (VU-RLV) vom 21.10.2015, BGBl. II Nr. 316/2015 idF BGBl. II Nr. 323/2016). Steuerlich handelt es sich dabei auf Grund der Einschränkung des § 15 Abs. 1 zweiter Satz KStG 1988 um eine Höchstgrenze. Auf Grund der vergangenheitsbezogenen Ermittlung des Abwicklungsgewinnes im Rahmen einer mehrjährigen Betrachtung sind Abwicklungsgewinne bis zu 15% in einzelnen Versicherungszweigen dann steuerlich unbedenklich, wenn die – entsprechend den aufsichtsrechtlichen Vorgaben ermittelte – Grenze von 10% nur in einzelnen Jahren und nicht dauerhaft überschritten wird.

25.3.1.6.1 Rückstellung für Schadenregulierungsaufwendungen

1367

Die Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle hat gemäß § 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.

25.3.1.6.2 Auswirkung des § 15 Abs. 3 KStG 1988

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 70% der Summe dieser Rückstellungen die Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als 12 Monate beträgt.

25.3.1.7 Sonstige versicherungstechnische Rückstellungen

1369

Zu den sonstigen versicherungstechnischen Rückstellungen gehören insbesondere:

25.3.1.7.1 Stornorückstellung

1370

Die Rückstellung für Storni von noch nicht bezahlten Prämien ist eine Wertberichtigung zu den Prämienaußenständen.

25.3.1.7.2 Rückstellung für Großschäden

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.

25.3.1.7.3 Rückstellung für Verluste aus dem indirekten Geschäft

1372

Diese Rückstellung kommt in der Regel dann vor, wenn Erträge und Aufwendungen aus dem indirekten Geschäft ein Jahr zeitversetzt in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen werden, und aufgrund von Mitteilungen der Zedenten oder nach der Erfahrung damit gerechnet werden muss, dass aus den Abrechnungen ein Verlust resultieren wird.

25.3.1.7.4 Rückstellung für drohende Verluste

1373

Eine Rückstellung für drohende Verluste ist in solchen Sparten zu bilden, in denen anzunehmen ist, dass die Prämien in den kommenden Jahren zur Deckung der Schäden und laufenden Kosten nicht ausreichen, die Verträge vom Versicherungsunternehmen erst bei Ablauf aufgelöst und keine Prämienanpassungen vorgenommen werden können.

25.3.2 Prämienrückerstattungen

25.3.2.1 Allgemeines

1374

Das Wesen der Prämienrückerstattung besteht darin, dass dem Versicherungsnehmer jene Prämienteile rückerstattet werden, die zur Deckung der mit der Leistung der Versicherungsunternehmen verbundenen Aufwendungen nicht benötigt werden (Rückerstattung "überhobener" Beiträge).

25.3.2.2 Prämienrückerstattungen

1375

Gemäß § 17 Abs. 1 KStG 1988 sind Prämienrückerstattungen, die auf Grund des Ergebnisses des direkten Versicherungsgeschäftes im Eigenbehalt gewährt werden, abzugsfähig.

1376

Die im Gesetz angeführten Worte "für erfolgsabhängige Prämienrückerstattungen" (Gewinnbeteiligungen) stellen klar, dass es sich hierbei sachlich um eine Rückerstattung von zu hohen Prämien handeln müsse und andere Überschüsse hierbei auszuscheiden haben. Damit soll die Grenze zwischen (abzugsfähiger) Prämienrückerstattung und (zu versteuernder) Gewinnverwendung klar gezogen werden.

1377

Da auf das Ergebnis des direkten Versicherungsgeschäftes im Eigenbehalt hingewiesen wird, scheiden das indirekte Versicherungsgeschäft und das Rückversicherungsgeschäft aus der Betrachtung aus.

1378

In § 17 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 wird in anderen Versicherungszweigen als dem Lebens-, Kranken- und Unfallversicherungsgeschäft 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.

1379

Betreibt ein Versicherungsunternehmen ausschließlich das Rückversicherungsgeschäft, ist das Rückversicherungsgeschäft dem direkten Versicherungsgeschäft gleichzuhalten.

25.3.2.3 Rückstellungen für Prämienrückerstattungen

25.3.2.3.1 Allgemeines

1380

Infolge eines günstigeren Geschäftsverlaufes, anders als bei der Kalkulation der Prämien angenommen, kommt es auf Grund des Ergebnisses des direkten Versicherungsgeschäftes zu Überschüssen. In die Rückstellung für Prämienrückerstattung werden jene Teile der Überschüsse eingestellt, die nach der Satzung, nach den Versicherungsbedingungen oder auf Grund eines Vorstandsbeschlusses bei der Erstellung des Jahresabschlusses für die Gewinnbeteiligung der Versicherungsnehmer gewidmet werden. Im Interesse einer gerechten und gleichmäßigen Ausschüttungspolitik werden die Überschüsse nicht sofort ausbezahlt bzw. dem einzelnen Vertrag zugewiesen, sondern zunächst vorgetragen. Die Ausschüttung (Verwendung) der Rückstellung erfolgt in Übereinstimmung mit den im Versicherungsvertrag eingegangen Verpflichtungen durch Beschluss der zuständigen Organe (bei einer Aktiengesellschaft in der Regel der Vorstand, bei Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit die Mitgliedervertretung).

1381

Bei Veränderungen des steuerlichen Gewinnes von Versicherungsunternehmen durch die Veranlagung oder Betriebsprüfung kommt es zu keiner steuerlichen Anpassung der Rückstellung für Prämienrückerstattung. Laut § 17 KStG 1988 ist das Ergebnis des direkten Versicherungsgeschäftes im Eigenbehalt die Grundlage für die Zuweisung der Rückstellung für Gewinnbeteiligung und erst wenn die durch die Finanzverwaltung vorgenommenen Gewinnadaptierungen Eingang in die UGB-Bilanz und damit in das Ergebnis des direkten Versicherungsgeschäftes gefunden haben, kann von den zuständigen Organen des Unternehmens unter Einhaltung der dafür vorgesehenen Formvorschriften über diese Beträge entschieden werden. In den steuerlichen Vorschriften ist jedoch keine Adaptierung dieses Ergebnisses an steuerliche Veränderungen im gleichen Bilanzjahr vorgesehen.

25.3.2.3.2 Rückstellungen für Prämienrückerstattung in der Lebensversicherung

1382

Bei Feststellung des Jahresabschlusses werden üblicherweise 80% - 90% des Gewinnes der Rückstellung für Prämienrückerstattung zugewiesen. Die Höhe der Zuführung richtet sich nach versicherungsmathematischen Grundlagen und nach den in den Versicherungsbedingungen (Geschäftsplan) festgelegten Grenzen über das Ausmaß und die Form der Gewinnzuteilung an die Versicherungsnehmer. Insofern wird hiermit ein Betrag bestimmt, der durch die bilanzmäßige Darstellung bekanntgemacht wird (erklärte Gewinnanteile).

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 zugeteilten Gewinnanteile, den erklärten Gewinnanteilen des Bilanzjahres sowie den gemäß § 5 Lebensversicherung-Gewinnbeteiligungsverordnung - LV-GBV vom 6.10.2015, BGBl. II Nr. 292/2015 idF BGBl. II Nr. 322/2016, zwingend für Schlussgewinnanteile rückzustellenden Beträgen.

25.3.2.3.3 Rückstellungen für Prämienrückerstattung in der Krankenversicherung, Schadenversicherung und Unfallversicherung

1384

Die Höhe der Rückstellung wird versicherungsmathematisch nach den vertraglichen Verpflichtungen des Versicherungsunternehmens berechnet. Darüber hinaus kann eine Rückstellung für künftige Gewinnverwendung innerhalb der Rückstellung für Prämienrückerstattung beschlossen werden. Der steuerlich abzugsfähige Höchstbetrag dieser Rückstellung für künftige Gewinnverwendung ist mit der Summe der Ausschüttung des Bilanzjahres und den beiden vorangegangenen Jahren begrenzt.

25.3.2.4 Mindestbesteuerung gemäß § 17 Abs. 3 KStG 1988

1385

§ 17 Abs. 3 KStG 1988 bestimmt, dass Versicherungsunternehmen mindestens 20% des nach den Vorschriften des EStG 1988 jeweils ermittelten Gewinnes aus verschiedenen Versicherungszweigen zu versteuern haben, von dem der für die Versicherten bestimmte Anteil (Rückstellung für Prämienrückerstattung) noch nicht abgezogen ist (Mindestgewinn). Die Regelung ist verfassungskonform (VfGH 11.10.2000, B 787/99).

1386

In die Berechnung ist nur die erfolgsabhängige Rückstellung für Prämienrückerstattung einzubeziehen, nachdem nur diese im § 17 KStG 1988 geregelt ist. Zu beachten ist, dass alle für den Versicherungsnehmer bestimmten Gewinnanteile von der Regelung umfasst sind; zB direkt in die Deckungsrückstellung übertragene Gewinnanteile und direkt an den Versicherungsnehmer ausbezahlte Gewinnanteile.

1387

Die erfolgsunabhängige Rückstellung für Prämienrückerstattung ist vom Schadensverlauf des einzelnen Versicherungsvertrages abhängig und innerhalb des allgemeinen Steuerrechts geregelt.

1388

Die Berechnung des Mindestgewinnes hat für jeden der im Gesetz angeführten Teilbereiche gesondert zu erfolgen. Dabei ist auf die sachgerechte Zuordnung der einzelnen Aufwendungen und Erträge in den entsprechenden Teilbereichen zu achten.

Beispiel:

Berechnung der Mindeststeuer

Sparten	*Lebens-versicherung*	*Kranken-versicherung*	*Unfall-versicherung*	*Gesamt*
Gewinn laut UGB-Bilanz	*2.000*	*0*	*-200*	*1.800*
steuerliche Zurechnungsposten	*500*	*100*	*250*	*850*
steuerliche Abrechnungsposten	*-400*	*-200*	*-150*	*-750*
Zwischensumme = vorläufiger steuerpflichtiger Gewinn	*2.100*	*-100*	*-100*	*1.900*
Zuführung zur Rückstellung für Prämienrückerstattung	*5.000*	*50*	*200*	*5.250*
Zwischensumme	*7.100*	*-50*	*100*	*7.150*
davon 20% (Mindestgewinnanteil)	*1.420*	*-10*	*20*	*1.430*
Daher Zurechnung gemäß § 17 Abs. 3 KStG 1988	*0*	*0*	*120*	*120*
Der steuerpflichtige Gewinn (Zwischensumme plus Zurechnung)	*2.100*	*-100*	*20*	*2.020*

1389

Die rückwirkend angeordnete Befreiung für Beteiligungserträge (BBG 2009, siehe dazu Rz 1160) kann bei Anwendbarkeit der Mindestbesteuerung zu einem steuerlich schlechteren Ergebnis für das Versicherungsunternehmen führen, wenn bislang die ausländische anrechenbare Steuer in voller Höhe angerechnet wurde und sich die Beteiligungsertragsbefreiung nur zu 20% auswirkt. In diesen Fällen kann bis zur Veranlagung 2008 die Steuer angerechnet werden, die ausschließlich durch die rückwirkende Anwendung der Befreiungsbestimmung entfällt.

25.3.3 Risikorücklage

1390

Versicherungsunternehmen müssen eine gemäß § 143 Abs. 1 VAG 2016 in der Bilanz gesondert auszuweisende Risikorücklage bilden. 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 § 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 Bildung der Rücklage ist mit 4% dieser Prämien beschränkt (§ 143 Abs. 2 VAG 2016).

1392

Die Risikorücklage ist nur zur Deckung von sonst in der Bilanz auszuweisenden Verlusten und erst nach Auflösung aller sonstigen satzungsmäßigen und freien Rücklagen zu verwenden (Verwendungsbeschränkung). Eine Auflösung wegen der Überschreitung der 4%-Grenze (siehe Rz 1391) ist nicht vorzunehmen (VwGH 3.9.2008, 2004/13/0022).

1393

Die Zuführung und Auflösung der Risikorücklage ist ab der Veranlagung 1997 zur Gänze steuerneutral. Soweit für Veranlagungen vor 1997 steuerwirksame Risikorücklagen gebildet wurden, sind sie in den Jahren ihrer bestimmungsmäßigen Verwendung nachzuversteuern. Bei einer Veranlagung ab 1996 sind daher steuerneutral gebildete Teile der Risikorücklage im Fall ihrer Verwendung auch steuerneutral aufzulösen.

1394

Dies bedeutet:

- Erfolgte die Dotierung steuerwirksam, ist sowohl eine Verwendung als auch eine Auflösung steuerwirksam,
- Erfolgte die Dotierung steuerneutral, ist sowohl eine Verwendung als auch eine Auflösung steuerneutral,
- erfolgten Teile der Dotierung steuerwirksam und der Rest steuerneutral, ist eine Aufteilung der Rücklagenauflösung in einen steuerwirksamen und einen steuerneutralen Teil in jenem Verhältnis vorzunehmen, das sich aus dem Verhältnis des steuerwirksam zum steuerneutral gebildeten Risikorücklagenteils ergibt.

25.3.4 Verwaltungskostenrückstellung bei Pensionskassen

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 idF BGBl. II Nr. 92/2017).

25.4 Genossenschaften

1396

Im Hinblick auf die Gewinnbesteuerung bei unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Genossenschaften gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 ist vorrangig die Frage zu klären, ob die Zuwendungen der Genossenschaft an ihre Mitglieder aus dem Mitgliedergeschäft Gewinnverteilung (Einkommensverwendung) oder gewinnmindernde Betriebsausgaben darstellen. Zuwendungen aus dem Nichtmitgliederzweckgeschäft stellen auf alle Fälle Einkommensverwendung dar und sind somit der Körperschaftsteuer zu unterziehen (vgl. § 5 Z 9 lit. a und b KStG 1988).

1397

Insbesonders ist für die steuerliche Qualifizierung eine Unterscheidung zwischen den einzelnen Arten von Genossenschaften notwendig:

- Landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Verwertungsgenossenschaften und Nutzungsgenossenschaften: Diese Genossenschaften (zB Molkereigenossenschaften, Winzergenossenschaften einerseits und Zuchtgenossenschaften, Weidegenossenschaften, Maschinengenossenschaften andererseits) sind vorrangig im Absatzgeschäft der von den Mitgliedern übernommenen Produkte tätig bzw. auf die Nutzung landwirtschaftlicher und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände durch ihre Mitglieder ausgerichtet. Die Geschäftstätigkeit beschränkt sich fast ausschließlich auf den Ankauf und die anschließende Bearbeitung oder Verwertung der von den Mitgliedern produzierten, angelieferten Waren (zB Wein, Milch, Holz). Gemäß § 5 Z 9 lit. a und b KStG 1988 sind Befreiungen für bestimmte Genossenschaften (landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaften und Winzergenossenschaften) vorgesehen, wenn sich die Geschäftstätigkeit nur auf das Mitgliedergeschäft beschränkt (siehe Rz 200, 201 und 1399 bis 1402) Die Problematik, ob Warenrückvergütungen, Kaufpreisnachzahlungen und Geschäftsanteilverzinsung Betriebsausgabe oder Einkommensverwendung darstellen, ist bei den befreiten Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften nicht von Bedeutung.

- Verbrauchergenossenschaften: Diese sind ausschließlich im Bezugsgeschäft tätige Genossenschaften (zB Konsumgenossenschaften), in dem sie Waren an ihre Mitglieder (und Nichtmitglieder) verkaufen. Auf die Aufhebung (VfGH 5.10.1994, G 252/93) der Sondervorschriften für Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften gemäß § 13 KStG 1988 (aufgehoben durch VfGH gemäß BGBl. Nr. 922/1994) und § 8 Abs. 3 Z 2 zweiter Satz KStG 1988 (aufgehoben durch VfGH gemäß BGBl. Nr. 922/1994, wirksam ab 25. November 1994) und § 11 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 (aufgehoben durch BGBl. Nr. 201/1996, wirksam ab 1. Mai 1996) wird verwiesen.
- Landwirtschaftliche Einkaufsgenossenschaften und Verkaufsgenossenschaften bzw. Warengenossenschaften: Diese Art der Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften (zB Raiffeisenlagerhäuser) ist für ihre Mitglieder sowohl im Absatzgeschäft (Ankauf der von den Mitgliedern angelieferten landwirtschaftlichen Produkte und anschließenden Verkauf am freien Markt) als auch im Bezugsgeschäft (Verkauf von Produkten an ihre Mitglieder) tätig. Zusätzlich sind diese Genossenschaften verstärkt im Dienstleistungsbereich (zB Baumärkte, Installationen, Werkstätten) im zunehmenden Ausmaß auch gegenüber Nichtmitgliedern tätig.

1398

Auf Grund des Förderungsauftrages (§ 1 GenG) hat die Genossenschaft ihre Mitglieder zu fördern, die Gewinnerzielungsabsicht sollte daher nicht im Vordergrund stehen. Die Genossenschaft soll lediglich eine Hilfseinrichtung für ihre Mitglieder darstellen. Steuerrechtlich muss trotzdem an die rechtliche Selbständigkeit einer Genossenschaft (als Körperschaftsteuersubjekt vergleichbar mit Kapitalgesellschaften) und den damit verbundenen Folgen angeknüpft werden (siehe VfGH 4.10.1991, B 1408/90). Das Genossenschaftsmitglied tritt der Genossenschaft als Anteilseigner in gesellschaftsrechtlicher Beziehung, und als Kunde bzw. Lieferant in Lieferverträgen gegenüber.

25.4.1 Steuerpflichtiger Bereich bei befreiten Genossenschaften

1399

Zu den im Zusammenhang mit dem Übergang der steuerbefreiten Genossenschaften in die Steuerpflicht (bzw. Übergang von der Steuerpflicht in die Steuerbefreiung) entstehenden Abgrenzungsfragen siehe Rz 1415 bis 1423.

25.4.1.1 Nach § 5 Z 5 KStG 1988 befreite Genossenschaften

1400

Für Agrargemeinschaften und andere in § 5 Z 5 KStG 1988 genannten Körperschaften ist auch die Rechtsform der Genossenschaft möglich. Diese Genossenschaften sind insoweit steuerpflichtig, als sie

- einen Gewerbebetrieb unterhalten, der über den Umfang eines Nebenbetriebes hinausgeht, oder
- einen solchen Gewerbebetrieb verpachten, oder
- Grundstücke entgeltlich für andere als landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Zwecke zur Nutzung überlassen.

Siehe auch Rz 174 bis 176 und 121 bis 130.

25.4.1.2 Befreite Genossenschaften nach § 5 Z 9 KStG 1988

1401

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen (siehe Rz 198 bis 209) müssen im gesamten Besteuerungszeitraum vollständig vorliegen. Bei Nichterfüllung der Voraussetzung geht die Steuerbefreiung grundsätzlich zur Gänze verloren.

1402

Eine Ausnahme von dieser Grundregel bilden die so genannten zwangsweisen Nichtmitgliedergeschäfte. Dabei handelt es sich um solche Geschäfte, die auf Grund von Gesetzen, Verordnungen, oder behördlichen Anordnungen auch mit Nichtmitgliedern getätigt werden müssen.

Nur der Gewinn aus diesen Nichtmitgliedergeschäften ist steuerpflichtig.

Beispiele:

Eine Maschinengenossenschaft erhält aus öffentlichen Mitteln eine Subvention zum Ankauf einer Maschine mit der Auflage, diese Maschine allen Landwirten ihres Bereiches leihweise zu überlassen.

Eine Genossenschaft betreibt eine Brückenwaage mit Öffentlichkeitspflicht.

25.4.2 Aktive Preispolitik

1403

Darunter ist eine unangemessene, dem Fremdvergleich nicht standhaltende Preisgestaltung der Genossenschaft gegenüber ihren Mitgliedern zu verstehen. Durch die beim Geschäftsabschluss (Einkauf oder Verkauf) unmittelbare Weitergabe von Preisvorteilen an die Mitglieder wird das Entstehen von Gewinnen bei der Genossenschaft verhindert. Die Vorteilszuwendungen im Rahmen der "aktiven Preispolitik" sind als verdeckte Ausschüttung zu behandeln. Die "aktive Preispolitik" kann in folgenden Bereichen auftreten:

- im Absatzgeschäft: durch Verrechnung von überhöhten Übernahmspreisen für die angelieferten Produkte an die Genossenschaft, und
- im Bezugsgeschäft: durch Verrechnung von Unterpreisen beim Verkauf von Waren und Artikeln an die Mitglieder, und

- im Leistungsbereich: durch Verrechnung von Unkostenbeiträgen (bzw. Verrechnung von Zuschlägen) ausschließlich an Nichtmitglieder bei Inanspruchnahme von genossenschaftlichen Anlagen

  Beispiel 1:

  Preisvorteile an die Mitglieder in Höhe von 5% bis 10% vom fremdüblichen Marktpreis der angelieferten bzw. verkauften Produkte an die Mitglieder erscheinen nicht angemessen und halten dem Fremdvergleich nicht stand. Diese Beträge stellen bei der Genossenschaft Einkommensverwendung dar und sind als verdeckte Ausschüttung zu behandeln.

  Beispiel 2:

  Die Weitergabe von Preisvorteilen im Bezugsgeschäft, die durch größere Einkaufseinheiten von Lieferanten generell an Kunden (Mitglieder und Nichtmitglieder) in gleicher Höhe weitergegeben werden, ist als Betriebsausgabe (Rabatt) abzugsfähig.

  Beispiel 3:

  Wenn Genossenschaften im Zuge der Getreideübernahme nur den Nichtmitgliedern Anlagenbenützungsgebühren, Zuschläge bei den Trocknungsgebühren oder höhere Regiezuschläge in den Werkstätten verrechnen, stellen diese Preisvorteile auf Grund der Konditionendifferenzierungen bei den Mitgliedern verdeckte Ausschüttungen dar.

Bezüglich steuerlicher Behandlung der offenen und verdeckten Ausschüttung bei der Genossenschaft bzw. bei den Mitgliedern siehe Rz 1404 bis 1413.

25.4.3 Warenrückvergütungen und Geschäftsanteilverzinsung

25.4.3.1 Warenrückvergütungen

1404

Warenrückvergütungen sind Rückzahlungen von Überschüssen aus dem Mitgliedergeschäft an die Genossenschafter. Sie sind nach Jahreserfolg und Jahresumsatz aus den Mitgliedergeschäften abhängige Vergütungen (Umsatzdividenden), die nach Maßgabe der Häufigkeit der Inanspruchnahme der Genossenschaft durch die einzelnen Mitglieder für die getätigten Umsätze im Bezugsgeschäft und Absatzgeschäft im Nachhinein bezahlt werden, unabhängig von der Kapitalbeteiligung.

1405

Gemäß § 8 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind Rückvergütungen, die von Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften gewährt werden und aus dem Mitgliedergeschäft erwirtschaftet wurden, generell als Einkommensverwendung bzw. offene Ausschüttung anzusehen und stellen trotz des Förderungsauftrages gemäß § 1 GenG keine gewinnmindernden Betriebsausgaben dar, unabhängig davon, ob die Vergütungen bereits am Beginn des Wirtschaftsjahres dem Grunde und der Höhe nach feststehen oder erst am Ende des Wirtschaftsjahres beschlossen werden. Der Zusatz "Mitgliedergeschäft" dient nur zur Klarstellung, denn die Überschussverteilung aus dem "Nichtmitgliedergeschäft" stellt

ohne Zweifel Einkommensverwendung dar. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Judikatur des VfGH (VfGH 5.10.1994, G 252/93) verwiesen, dem zufolge zwischen den Einkaufsgenossenschaften und Verkaufsgenossenschaften und den Verbrauchergenossenschaften keine steuerlichen Unterschiede zu erkennen sind und die Sondervorschriften für Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften gemäß § 13 KStG 1988 als verfassungswidrig aufgehoben wurden. Die rückbezahlten Beträge an die Genossenschaftsmitglieder sind daher bei allen Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften (auch bei den Verbrauchergenossenschaften) der Körperschaftsteuer zu unterziehen und als offene Ausschüttung bzw. als verdeckte Ausschüttung (falls diese Beträge von der Genossenschaft als Betriebsausgaben abgezogen wurden) an die Genossenschaftsmitglieder zu behandeln.

1406

Bei den empfangenden Genossenschaftern (Landwirte und Forstwirte, Privatpersonen) unterliegen die Rückvergütungen (wie auch die restlichen Gewinnanteile eines Genossenschaftsanteiles) unabhängig von der Zugehörigkeit der Genossenschaftsanteile zum Betriebs- oder Privatvermögen als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. b EStG 1988) der Abgeltungswirkung durch Einbehaltung der Kapitalertragsteuer durch die Genossenschaft, die für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer haftet (vgl. § 93 Abs. 2 Z 1 und § 95 Abs. 2 Z 1 lit. a EStG 1988).

1407

Bei Körperschaften als Genossenschaftsmitgliedern sind derartige Beteiligungserträge aus Rückvergütungen (Kaufpreisrückvergütungen und Kaufpreisnachzahlungen) von inländischen Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 befreit. Gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 kann ein Kapitalertragsteuerabzug unterbleiben, wenn die Beteiligung an der Genossenschaft mindestens 10% beträgt. Unter die Beteiligungsertragsbefreiung fallen gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 weiters Gewinnanteile jeder Art (Geschäftsanteilverzinsung, Ausschüttung von Dividenden) auf Grund eines Genossenschaftsanteiles (siehe Rz 1162).

1408

Rückvergütungen der Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften an ihre Genossenschaftsmitglieder können in folgender Form nach Schluss des Wirtschaftsjahres geleistet werden:

- Kaufpreisrückvergütungen: Warenrückvergütungen, Warenrabatte für Produkte und Artikel, welche die Mitglieder zu überhöhten Preisen im Bezugsgeschäft von der Genossenschaft (bei günstiger Entwicklung von Beschaffungspreisen) erworben haben.

(zB Kunstdünger, Pflanzenschutzmitteln, Saatgut, Futtermittel, Treibstoffe und sonstige Artikel aus den Lebensmittelmärkten und Baumärkten)

- Kaufpreisnachzahlungen: für Produkte (zB Getreide, Kartoffel, Holz, Alternativprodukte, Milch, Wein), die von den Mitgliedern an die Genossenschaft geliefert wurden. Vergütungen für zu geringe Übernahmspreise bei späterer günstiger Entwicklung im Absatzgeschäft, und
- Unkostenvergütungen: Rückzahlungen im Leistungsbereich der Genossenschaft. Entweder wurden Leistungen der Mitglieder zu gering vergütet oder von der Genossenschaft für ihre eigenen Leistungen zu hohe Unkostenbeiträge eingehoben.

1409

Der Rückvergütung liegt ein Umsatzvorgang zu Grunde (Liefervertrag) und auch ein genossenschaftsrechtlicher Grund, der für die steuerliche Beurteilung (gewinnmindernder Rabatt bzw. Wareneinsatz oder Gewinnverwendung) maßgeblich ist. Ein entscheidendes Kriterium für die steuerliche Beurteilung (Betriebsausgabe oder Einkommensverwendung) ist, ob die Leistung der Rückvergütung durch die Genossenschaft an die Mitglieder ihren Rechtsgrund aus einem Liefervertrag oder dem Gesellschaftsvertrag abgeleitet. Die Klärung dieser Frage ist schwierig, da der Empfänger der Rückvergütung sowohl Anteilseigner als auch Kunde bzw. Lieferant ist.

1410

Mengenabhängige Rabatte und Lieferantenrabatte aus dem Bezugsgeschäft der Genossenschaft, wie sie auch von anderen Firmen gewährt werden bzw. unabhängig vom Erfolg der Genossenschaft gewährt werden (Fremdvergleichsgrundsatz: auch Nichtmitgliedern) stellen keine Rückvergütungen gemäß § 8 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 dar, sondern gewinnmindernde Erlösberichtigungen. Falls ein Rabattanspruch nur Genossenschaftern und nicht allen Kunden (Nichtmitgliedern) zusteht, ist die Auszahlung solcher Vergütungen als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen.

Beispiel:

Legt eine Einkaufsgenossenschaft und Verkaufsgenossenschaft vor Beginn des Wirtschaftsjahres fest, dass nur die Mitglieder aus dem Bezugsgeschäft nach Ende des Jahres eine Kaufpreisrückvergütung in Höhe von 1% (2%, 3%) der bezogenen Waren erhalten, stellen diese Beträge Einkommensverwendung dar.

1411

Kaufpreisnachzahlungen für angelieferte Produkte, deren Preise nach Qualitätskriterien gestaffelt werden, sind keine Rückvergütungen gemäß § 8 Abs. 3 Z 2 KStG 1988, sondern gewinnmindernd als Betriebsausgaben (Wareneinsatz) abzugsfähig. Andererseits werden

auch Preisabzüge (für Reinigungskosten und Trocknungskosten der Genossenschaft) für mindere Qualität der angelieferten Produkte an den Lieferanten weitergegeben und stellen Qualitätsabschläge dar. Eine spätere Auszahlung von Teilen der festgelegten Übernahmspreise (zB erst bei Weiterverkauf der Ernte oder nach erfolgter Qualitätsbestimmung) stellt keine Rückvergütung dar, wenn diese erfolgsunabhängig ist.

Beispiel 1:

Bei der Anlieferung von Gerste wird der Preis für Futtergerste bezahlt. Falls die Qualitätsanforderungen stimmen und die Gerste an Brauereien weiterverkauft werden kann, wird die Differenz zum Übernahmspreis für die qualitativ höherwertige Braugerste nachbezahlt. Diese Beträge sind keine Rückvergütungen, sondern Betriebsausgaben.

Beispiel 2:

Kaufpreisnachzahlungen an die Mitglieder in Höhe von 5% bis 10% vom üblichen Marktpreis der angelieferten Produkte erscheinen nicht angemessen und halten dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht stand. Diese Beträge stellen bei der Genossenschaft Einkommensverwendung dar und sind entsprechend als verdeckte Ausschüttung zu behandeln.

Beispiel 3:

Werden im Zuge der Getreideanlieferung von Lieferanten (Mitglieder und Nichtmitglieder) durch die Genossenschaft generell Anlagenbenützungsgebühren oder Zuschläge bei den Trocknungsgebühren verrechnet, und werden diese eingehobenen Unkostenbeiträge nach Ende des Wirtschaftsjahres nur an die Mitglieder rückvergütet, stellen diese Beträge eine verdeckte Ausschüttung bei den Mitgliedern dar.

1412

Gewinnverteilungen nach Höhe der Genossenschaftsanteile (Geschäftsanteilverzinsung, Dividenden) stellen auf alle Fälle Einkommensverwendung dar (siehe Rz 1414).

1413

Unter bestimmten Voraussetzungen ist es jedoch möglich, dass Kaufpreisrückvergütungen und Kaufpreisnachzahlungen an die Mitglieder bei der Genossenschaft abzugsfähige Betriebsausgaben, entweder als Erlösberichtigungen in Form von Rabatten oder als erhöhten Wareneinsatz, darstellen. Bei den empfangenden Genossenschaftern unterliegen diese Gutschriften folglich nicht der Endbesteuerung von Kapitalerträgen.

Die von den landwirtschaftlichen Genossenschaften eingeräumten Preisvorteile auf die üblichen Marktpreise an ihre Kunden (Mitglieder und Nichtmitglieder)

- für den Ankauf von landwirtschaftlichen Produkten (bei Genossenschaft erhöhte Preise für übernommene Waren von den Landwirten) durch Preisnachzahlungen im Absatzgeschäft der Genossenschaften und

- für den Verkauf von Waren (durch Genossenschaft an ihre Abnehmer zu ermäßigten Preisen) durch Rabattgewährungen im Bezugsgeschäft der Genossenschaften

können entweder unmittelbar beim Warenaustausch (aktive Preispolitik) oder nachträglich nach Abschluss des Wirtschaftsjahres (Rückvergütungen) verrechnet werden. Derartige Preisnachzahlungen und Rabattgewährungen bilden steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben (samt Umsatzsteuerkorrektur), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

- Die Beschlüsse über die Gewährung von Preisvorteilen durch die zuständigen Genossenschaftsorgane müssen im Voraus gefasst werden. Somit können nur solche Vergütungsbeträge abgesetzt werden, die auf Ankäufe und Verkäufe entfallen, die frühestens nach dem Tag der Beschlussfassung getätigt werden.
- Die Beschlüsse müssen gehörig kundgemacht werden (Anschlag auf dem Schwarzen Brett einer jeden Geschäftsstelle oder durch Aussendungen), sodass gewährleistet ist, dass im Zeitpunkt des Umsatzes (Warenaustausches) die Vergütungen, da den Kontrahenten bekannt, einen festen Preisbestandteil bilden.
- Der Preisvorteil muss Genossenschaftsmitgliedern und Nichtmitgliedern in gleicher Höhe gewährt werden, um dem Fremdvergleichsgrundsatz standzuhalten.
- Die Vergütungen dürfen eine angemessene handelsübliche Höhe nicht überschreiten. Als oberste Grenze einer noch zulässigen Vergütung kann die Deckung im Warenbruttogewinn (Differenz zwischen Verkaufspreis und Einstandspreis der betreffenden Ware) angesehen werden. Ausnahmen sind nur in folgenden Fällen vertretbar:
- Zwingender Konkurrenzdruck
- Abverkauf von Ladenhütern
- Bewerbung eines neuen Artikels
- Werbemaßnahme
- Räumungsverkäufe.
- Die Auszahlung der Preisnachzahlungen oder Rabatte ist jeweils spätestens bis Ende des Wirtschaftsjahres durchzuführen, das auf jenes folgt, wofür der Rechtsanspruch besteht, oder die Genossenschaft hat die bis zu diesem Zeitpunkt erfolgten Verständigungen der betroffenen Lieferanten bzw. Kunden nachzuweisen, mit welchen den Empfängern die genaue Höhe ihrer Ansprüche bekanntgegeben wird. Dieser Nachweis kann durch Postbestätigungen, von den Empfängern gefertigte Empfangsbestätigungen oder Listen

erbracht werden. Die bloße Verbuchung des Vergütungsbetrages, auch wenn diese auf dem Kontokorrentkonto erfolgt, ersetzt nicht die belegmäßige Verständigung.

- Die Verständigung der Empfänger mittels Belegen, die den im § 11 UStG 1994 enthaltenen Erfordernissen für Rechnungen und Gutschriften entsprechen, ist auch deswegen geboten, weil die Genossenschaften nur bei Vorliegen von umsatzsteuergerechten Belegen berechtigt sind, ihre abziehbaren Vorsteuern um die auf die Preisnachzahlungen entfallenden Umsatzsteuerbeträge zu erhöhen bzw. ihre abzuführende Umsatzsteuer um die auf die Rabatte entfallenden Umsatzsteuerbeträge zu mindern.
- Sollten Preisnachzahlungen bzw. Rabatte bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr folgt, in dem der Anspruch auf diese Preisvorteile entstanden ist, weder ausbezahlt noch mit den einzelnen Vergütungsberechtigten belegmäßig abgerechnet (unabhängig ob bereits verfügbar) worden sein, sind diese Beträge der Körperschaftsteuer zu unterziehen.

25.4.3.2 Geschäftsanteilverzinsung

1414

Die Geschäftsanteilverzinsung stellt ebenfalls eine Verteilung des Gewinnes an das Genossenschaftsmitglied dar. Sie ist vergleichbar mit einer Dividende, die für Kapitalbindung an der Genossenschaft bezahlt wird und nach Maßgabe der Kapitalbeteiligung dem Mitglied zu Gute kommt. Eine Verzinsung der von den Genossenschaftsmitgliedern gezeichneten und eingezahlten Geschäftsanteile durch die Erwerbsgenossenschaften und Wirtschaftsgenossenschaften stellt auf alle Fälle eine Ausschüttung dar. Die an die Mitglieder bezahlten Zinsen mindern daher nicht den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn der Genossenschaft, unabhängig davon, ob der Beschluss der Genossenschaft vor oder nach dem betreffenden Wirtschaftsjahr getroffen wurde. Der Jahreserfolg der Genossenschaft sowie die Höhe bzw. der Prozentsatz der bezahlten Zinsen sind für die steuerliche Beurteilung ebenfalls irrelevant. Zur körperschaftsteuerlichen Behandlung bei der Genossenschaft und Endbesteuerung von Kapitalerträgen bei den Empfängern siehe Rz 1404 bis 1413.

26. Einkommensermittlung bei Beginn und Ende der Steuerpflicht (§§ 18 bis 20 KStG 1988)

26.1 Beginn und Ende einer Steuerbefreiung (§ 18 KStG 1988)

26.1.1 Allgemeines

1415

Der Anwendungsbereich des § 18 KStG 1988 beschränkt sich einerseits auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, andererseits auf die betrieblichen Einkunftsarten nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988.

Regelungsgegenstand ist der Wechsel von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht und umgekehrt, der sich durch das Vorliegen oder Nichtvorliegen eines persönlichen Befreiungstatbestandes bei einer Körperschaft ab einem bestimmten Jahr auf Grund der Vorschriften des KStG 1988 oder eines anderen Gesetzes ergibt und der sich auf das gesamte Einkommen oder Teile davon erstrecken kann. Die Gründe für den Beginn bzw. Ende der Steuerbefreiung, die als Folge der wirtschaftlichen Gestaltung bzw. einer gesetzlichen Anordnung eintreten können, sind dabei ohne Bedeutung.

1416

Abweichungen betreffend Beginn und Ende der Steuerbefreiung ergeben sich aus Sonderregelungen:

- § 6 Abs. 3 KStG 1988 stellt klar, dass bei einer bestehenden Pensions- und Unterstützungskasse, die die Voraussetzungen für die Befreiung erst im Laufe eines Kalenderjahres erfüllt, die Steuerbefreiung erst mit Beginn des folgenden Kalender-(Wirtschafts-)jahres eintritt.
- Ebenso sind nach § 6a Abs. 1 KStG 1988 gemeinnützige Bauvereinigungen im Sinne des § 5 Z 10 KStG 1988, die Geschäfte außerhalb der in § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz bezeichneten Art tätigen, ab dem Wirtschaftsjahr unbeschränkt steuerpflichtig, in dem die Tätigkeit aufgenommen wird.
- Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgende Körperschaften im Sinne des § 5 Z 6 KStG 1988 treten immer mit dem Ablauf bzw. dem Beginn des Veranlagungszeitraumes in die Befreiung oder in die Steuerpflicht ein, da § 43 BAO die Begünstigungserfordernisse bei der Körperschaftsteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes verlangt, sodass bei Eintritt befreiungsschädlicher Verhältnisse während des Veranlagungszeitraumes die Befreiung für diesen Zeitraum zur Gänze entfällt.

26.1.2 Beginn einer Steuerbefreiung (§ 18 Abs. 1 KStG 1988)

1417

§ 18 Abs. 1 KStG 1988 stellt auf den Beginn der Steuerbefreiung bzw. das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht ab. Dieser Zeitpunkt beurteilt sich nach dem Ereignis, das die Befreiung eintreten lässt, sodass dieser grundsätzlich nicht mit dem Beginn und Ende des Veranlagungszeitraumes zusammenfällt. Diese Bestimmung sieht vor, dass in den Fällen des Eintrittes bzw. Beginnes einer Steuerbefreiung die in der beendeten steuerpflichtigen Zeit im Betriebsvermögen angewachsenen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. Dadurch soll sichergestellt werden, dass diese stillen Reserven nicht endgültig unversteuert bleiben.

1418

Bei Eintritt des die Steuerfreiheit begründenden Ereignisses hat daher die Körperschaft zusätzlich zur laufenden Gewinnermittlung eine Entstrickungsrechnung aufzustellen, in welcher der Buchwert der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens dem gemeinen Wert dieser Wirtschaftsgüter gegenübergestellt und der Unterschiedsbetrag der Besteuerung zu Grunde gelegt wird. Der steuerpflichtige Schlussgewinn ergibt sich somit aus dem nach allgemeinen Grundsätzen ermittelten laufenden Gewinn und dem Buchgewinn, wobei auf Grund der vorgenommenen Gegenüberstellung sichergestellt wird, dass ein selbstgeschaffener Firmenwert von der Besteuerung nicht betroffen ist.

Die stillen Reserven werden aber nicht nur im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und § 5 EStG 1988 erfasst, sondern auch bei aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausscheidenden Körperschaften, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln.

Das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht ist dabei einer Betriebsaufgabe gleichzuhalten, weshalb nach der laufenden Gewinnermittlung für den sich bis zum Wechsel ergebenden Zeitraum eine Übergangsgewinnermittlung tritt, bei der entsprechende Zu- und Abschläge gemäß § 4 Abs. 10 EStG 1988 vorzunehmen sind.

> *Beispiel:*
>
> *Für eine Körperschaft, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, endet ab dem Wirtschaftsjahr 2002 die Steuerpflicht. Der laufende Gewinn des Jahres 2001 beträgt 15.000 Euro. Durch den Übergang von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 zum 31.12.2001 ergibt sich nach Anwendung des § 4 Abs. 10 EStG 1988 ein Gewinn in Höhe von 20.000 Euro. Aus der Gegenüberstellung der Buchwerte zum gemeinen Wert in der Entstrickungsrechnung gemäß § 18 Abs. 1 KStG 1988 resultiert ein Unterschiedsbetrag von 18.000 Euro. Es ergibt sich somit eine Besteuerungsgrundlage von 53.000 Euro.*

1419

Der Beginn der Steuerfreiheit bzw. die Beendigung der Steuerpflicht löst auch die Rechtsfolgen einer Betriebsaufgabe nach § 24 EStG 1988 aus, sodass der Freibetrag in Höhe von 7.300 Euro bei nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften zur Anwendung kommt.

1420

Steuertatbestände einer nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft außerhalb des Betriebsvermögensbereiches betreffend die Einkunftsarten Kapitalvermögen (§ 27 EStG 1988), Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) und sonstige Einkünfte (§§ 29 bis 31 EStG 1988) gelten durch den Eintritt der persönlichen Steuerbefreiung nicht als verwirklicht.

26.1.3 Ende einer Steuerbefreiung (§ 18 Abs. 2 KStG 1988)

26.1.3.1 Allgemeines

1421

§ 18 Abs. 2 KStG 1988 betrifft inländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die die steuerbefreite Sphäre verlassen und in die unbeschränkte Steuerpflicht eintreten.

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer persönlichen Steuerbefreiung müssen grundsätzlich während des ganzen Jahres bestanden haben. Sind diese weggefallen, ist für den Beginn dieses Jahres für das Betriebsvermögen eine Eröffnungsbilanz bzw. ein Vermögensstatus zu erstellen. Ebenso wie beim Ende der Steuerpflicht kommt der Ansatz eines selbstgeschaffenen Firmenwerts in der Eröffnungsbilanz nicht in Betracht.

26.1.3.2 Aufwertung von bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens

1422

Um zu vermeiden, dass die während der Steuerfreiheit angesammelten stillen Reserven in die Besteuerung einbezogen werden, sieht § 18 Abs. 2 KStG 1988 idF AbgÄG 2012 zu Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht den Ansatz des gemeinen Wertes für die bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens vor. Eine Aufwertung von außerbetrieblichem Vermögen (zB Vermögen von Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen) erfolgt nicht.

Für die Aufwertung von Wirtschaftsgütern nach Maßgabe des § 18 Abs. 2 KStG 1988 ist daher entscheidend,

- dass es sich um Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der in die unbeschränkte Steuerpflicht eintretenden Körperschaft handelt,

- dass die Wirtschaftsgüter bislang nicht steuerhängig, somit nicht bereits vor Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht steuerpflichtig waren (im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art), und
- dass die unbeschränkte Steuerpflicht im Hinblick auf die jeweiligen Wirtschaftsgüter erst beginnt und dieser nicht bereits vorher unterlagen (partielle Anwendbarkeit des § 18 Abs. 2 KStG 1988 gemäß § 18 Abs. 3 KStG 1988).

Im Hinblick auf die Aufwertung von Grundstücken iSd § 18 Abs. 2 KStG 1988 sind dabei unter Berücksichtigung der Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht auf Grundstücksveräußerungen (siehe dazu Rz 1501) folgende Fälle denkbar:

Beispiel 1:

Ein Grundstück befindet sich in einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft. Im Rahmen dieses unentbehrlichen Hilfsbetriebes ist das Grundstück steuerbefreit und folglich bei Eintritt der Körperschaft in die unbeschränkte Steuerpflicht nicht steuerhängig. Es liegt in weiterer Folge auch ein Betrieb der Körperschaft vor, sodass es hinsichtlich des Grundstückes zu einer Aufwertung auf den gemeinen Wert gemäß § 18 Abs. 2 KStG 1988 kommt.

Beispiel 2:

Ein Grundstück befindet sich in einem entbehrlichen Hilfsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft. Im Rahmen dieses entbehrlichen Hilfsbetriebs unterliegt die gemeinnützige Körperschaft mit dem Grundstück bereits der unbeschränkten Steuerpflicht. Daher tritt im Hinblick auf das Grundstück die unbeschränkte Steuerpflicht nicht erst mit Wegfall der Befreiung der Körperschaft ein, weshalb gemäß § 18 Abs. 3 KStG 1988 keine Aufwertung des Grundstücks iSd § 18 Abs. 2 KStG 1988 erfolgt.

Beispiel 3:

Ein Grundstück ist keinem Hilfsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft zuzuordnen und befindet sich daher in der allgemeinen Sphäre der Körperschaft.

- *Handelt es sich bei der gemeinnützigen Körperschaft um einen Verein, ist das Grundstück in weiterer Folge keinem Betriebsvermögen zugehörig (keine unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft), weshalb es bei Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht zu keiner Aufwertung des Grundstücks iSd § 18 Abs. 2 KStG 1988 kommt.*
- *Handelt es sich bei der gemeinnützigen Körperschaft um eine GmbH, ist das Grundstück in weiterer Folge zwar dem Betriebsvermögen der Körperschaft zuzurechnen (unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft). Jedoch ist das Grundstück bei Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht steuerhängig, weil es bisher der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art unterlag. Es kommt daher zu keiner Aufwertung nach § 18 Abs. 2 KStG 1988.*

26.1.4 Anteiliger Beginn bzw. anteiliges Ende einer Steuerbefreiung

1423

§ 5 KStG 1988 sieht auch Teilsteuerbefreiungen und auch Teilsteuerpflichten vor. Bei den hier angesprochenen Befreiungen sind jedenfalls nicht nur die persönlichen Befreiungen

erfasst, sondern auch jene Mischtatbestände der unbeschränkten Steuerpflicht mit teils sachlichen Freistellungen.

§ 18 Abs. 3 KStG 1988 sieht in jenen Fällen, in denen die unbeschränkte Steuerpflicht nicht zur Gänze beginnt oder endet, den partiellen Eintritt in die Steuerbefreiung oder in die Steuerpflicht vor.

Bei Eintritt nunmehr gänzlicher unbeschränkter Steuerpflicht einer bislang teilweise befreiten Körperschaft erfolgt nur eine anteilige Aufwertung der Wirtschaftsgüter befreiter Betriebe auf den gemeinen Wert. Nicht erfasst ist dabei allerdings das Entstehen oder die Beendigung einer sachlichen Befreiung.

26.2 Auflösung und Abwicklung (§ 19 KStG 1988)

26.2.1 Betroffene Körperschaften

1424

§ 19 KStG 1988 sieht in einer gewissen Analogie zum einkommensteuerrechtlichen Tatbestand des § 24 EStG 1988 die Besteuerung des Liquidationsgewinnes und damit eine Schlussbesteuerung vor, um die Besteuerung gebildeter stiller Reserven sowie noch nicht realisierter Gewinne, die nach dem imparitätischen Realisationsprinzip (noch) keiner Besteuerung unterzogen wurden, sicherzustellen.

26.2.1.1 Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988

1425

§ 19 Abs. 1 bis 6 KStG 1988 regelt die Liquidationsbesteuerung der unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften. Betroffen sind:

- Aktiengesellschaften
- Gesellschaften mbH
- Rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- Gemeinnützig anerkannte Bauvereinigungen, soweit sie infolge begünstigungsschädlicher Geschäfte unbeschränkt steuerpflichtig sind
- Sparkassen
- Betriebe gewerblicher Art, die nach unternehmensrechtlichen oder vergleichbaren Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind und deren maßgebliche Umsätze mehr als 700.000 Euro betragen (Rz 95)

- Betriebliche Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 und eigen- und gemischtnützige Privatstiftungen, die ihrer Offenlegungsverpflichtung im Sinne des § 13 Abs. 1 KStG 1988 nicht nachgekommen sind.

Auf Grund der Bezugnahme auf § 7 Abs. 3 KStG 1988 ergibt sich weiters, dass § 19 KStG 1988 grundsätzlich nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften in Betracht kommt. § 19 KStG 1988 ist aber auch auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften insoweit anzuwenden, als sie im Inland eine Betriebsstätte unterhalten und daher gemäß § 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 insofern unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen.

26.2.1.2 Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen

1426

§ 19 Abs. 7 KStG 1988 sieht für den Fall der Abwicklung einer nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft die Anwendung der allgemeinen einkommensteuerrechtlichen und körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften, vor allem der Regelungen über die Betriebsveräußerung oder -aufgabe im Sinne des § 24 EStG 1988 vor. Betroffen sind

- Vereine
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die nicht rechnungslegungspflichtig sind
- Stiftungen, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen
- Fonds
- Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen
- Körperschaften (Personenvereinigungen, Vermögensmassen) im Sinne des § 3 KStG 1988.

Bei abzuwickelnden Körperschaften dieser Art, die keinen Betrieb im einkommensteuerlichen Sinn unterhalten (zB Verein, der nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt), kann sich eine Körperschaftsteuerpflicht nur im Rahmen der Tatbestände der §§ 28, 30 oder 31 EStG 1988 ergeben.

26.2.2 Auflösungstatbestände

1427

Obwohl § 19 Abs. 1 KStG 1988 von einer beschlossenen Auflösung spricht, ist ein formeller Auflösungsbeschluss nicht als Anwendungsvoraussetzung für die Liquidationsbesteuerung zu sehen.

Sämtliche unternehmensrechtliche Auflösungstatbestände sind auch als steuerrechtliche Auflösungstatbestände anzusehen.

Nach den einzelnen Gesellschaftsformen kommen etwa folgende Auflösungsgründe in Betracht:

- Gesetzliche Auflösungsgründe einer AG nach § 203 Abs. 1 AktG (Zeitablauf, qualifizierter Hauptversammlungsbeschluss, Insolvenzeröffnung, Ablehnung des Insolvenzverfahrens mangels Kostendeckung)
- Gesetzliche Auflösungsgründe einer GmbH nach § 84 GmbHG (Zeitablauf, Generalversammlungsbeschluss, Verschmelzung, Insolvenzeröffnung, Verfügung der Verwaltungsbehörde, Beschluss des Firmenbuchgerichtes)
- Gesetzliche Auflösungsgründe bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gemäß § 36 ff GenG (Zeitablauf, Auflösungsbeschluss mit qualifizierter Mehrheit, Konkurseröffnung, Verfügung der Verwaltungsbehörde, Verschmelzung)
- Auflösung einer AG oder GmbH aus anderen (nicht gesetzlichen) Gründen
- Nichtigerklärung einer AG nach §§ 216 ff AktG
- Auflösung nach § 6 Abs. 4 BWG
- Amtswegige Löschung einer Genossenschaft wegen Vermögenslosigkeit
- Auflösung von Sparkassen (§ 26 Sparkassengesetz)

1428

Der Eintritt des Auflösungsgrundes bringt allerdings die Körperschaft nicht mit sofortiger Wirkung zum Erlöschen, sondern es setzt die Abwicklung und damit die Liquidationsbesteuerung ein. Voraussetzung ist allerdings, dass die Körperschaft auch tatsächlich abgewickelt wird, also die Gesellschaft beendet, das Vermögen verwertet und die Verbindlichkeiten beglichen werden. Es muss daher auch die werbende Tätigkeit eingestellt und die Verwertung des Vermögens eingeleitet werden. Mit der vollständigen Verteilung des verbleibenden Überschusses an die Anteilsinhaber oder Mitglieder erlischt die Körperschaft endgültig, wobei der Eintragung im Firmenbuch nur deklaratorische Wirkung zukommt. Auch die bloße Insolvenz stellt noch keinen Auflösungsgrund dar. So fällt grundsätzlich erst die Auflösung infolge eines Konkurses im Gegensatz zu einem Sanierungsverfahren unter den Anwendungsbereich des § 19 KStG 1988. Bei eröffnetem Insolvenzverfahren liegt solange keine Liquidation vor, als der Insolvenzverwalter den Betrieb weiterführt und noch die Möglichkeit einer Sanierung besteht. Erst nach gerichtlich bewilligter

Unternehmensschließung ist der Insolvenzverwalter verpflichtet, die Abwicklung vorzunehmen.

26.2.3 Scheinabwicklung und Abbruch der Abwicklung

1429

Nicht unter § 19 KStG 1988 fällt mangels einer tatsächlichen Abwicklung eine Scheinabwicklung, wenn also die Abwicklung nicht ernsthaft betrieben wird. Dies ist etwa dann anzunehmen, wenn die Körperschaft weiterhin werbend am Wirtschaftsleben teilnimmt, oder die Versilberung des Gesellschaftsvermögens den eigentlichen Gesellschaftszweck darstellt. Erlangt die Abgabenbehörde erst im Laufe des Liquidationszeitraumes vom Fehlen einer tatsächlichen Abwicklung Kenntnis, hat sie rückwirkend Jahreserklärungen abzurufen und entsprechend jahrweise zu veranlagen. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang, dass die Gesellschaften unternehmensrechtlich weiterhin zur jährlichen Bilanzerstellung verpflichtet sind.

1430

Wird bei bereits begonnener Liquidation die Absicht der Durchführung der Abwicklung aufgegeben und ein Fortführungsbeschluss getroffen, wird § 19 KStG 1988 bis zu diesem Beschluss dennoch anzuwenden sein, sofern an den Liquidationshandlungen keine Zweifel bestehen. Die Veranlagung läuft, unter Umständen nach Einschub eines Rumpfwirtschaftsjahres, im Normalrhythmus weiter.

26.2.4 Liquidationszeitraum

1431

Der Einkommensermittlungszeitraum weicht nach § 19 Abs. 3 KStG 1988 vom normalen Besteuerungszeitraum ab.

Durch die Auflösung stiller Reserven anlässlich der Aufgabe tritt nämlich eine steuererhöhende Wirkung (Besteuerungsspitze) ein, die insoweit entschärft wird, als § 19 KStG 1988 eine Erweiterung des Veranlagungszeitraumes auf bis zu drei (im Falle der Abwicklung auf Grund eines Insolvenzverfahrens bis zu fünf) Jahre vorsieht. Dadurch soll im Wesentlichen der gleiche Effekt wie nach § 24 EStG 1988 erreicht werden, als im Rahmen der Liquidation verwirklichte Gewinne und Verluste in einem einheitlichen Gewinnermittlungszeitraum zusammengefasst werden.

Da § 24 Abs. 5 EStG 1988 ausdrücklich auf die Einkommensteuer Bezug nimmt, kommt diese Begünstigung bei Körperschaften jedenfalls nicht in Betracht.

1432

Beim Freibetrag nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 ist zu unterscheiden:

Bei Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 kommt er nicht zur Anwendung, zumal diese Befreiung durch die speziellen Bestimmungen des § 19 KStG 1988 verdrängt wird, während er Körperschaften außerhalb des Anwendungsbereiches des § 19 KStG 1988 als sachliche Steuerbefreiung zusteht.

1433

Aus § 19 Abs. 5 KStG 1988 ergibt sich, dass der Besteuerungszeitraum mit dem Ende des Wirtschaftsjahres beginnt, das unmittelbar vor Wirksamwerden des Auslösungsbeschlusses abgelaufen ist, wobei es darauf ankommt, für welchen Zeitpunkt die Auflösung beschlossen wurde.

> *Beispiel:*
>
> *Die Generalversammlung einer GmbH (Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr) beschließt nach § 84 GmbHG am 15.11.2001, die Gesellschaft mit sofortiger Wirkung aufzulösen.*
>
> *Die tatsächliche Abwicklung dauert von 12.01.2002 bis 27.07.2003.*
>
> *Der Besteuerungszeitraum für die Ermittlung des Abwicklungseinkommens läuft vom 01.01.2001 bis 27.07.2003.*

Der Einschub eines Rumpfwirtschaftsjahres für den Zeitraum vom Beginn des Wirtschaftsjahres bis zum Tag des Gesellschafterbeschlusses ist dabei auf Grund der vom Gesetzgeber vorgenommenen Bezugnahme auf das vorangegangene Wirtschaftsjahr nicht zulässig. Dies gilt unabhängig davon, ob die Auflösung zu Beginn eines Wirtschaftsjahres oder während des laufenden Wirtschaftsjahres stattfindet.

Der Eintritt in die Liquidation stellt auch keinen gewichtigen betrieblichen Grund dar, auf ein anderes Wirtschaftsjahr überzugehen, also ein Rumpfwirtschaftsjahr bis zum Tag des Liquidationsbeschlusses einzuschieben.

Liegt einer der in der Rz 1427 genannten Auflösungsgründe vor, bedarf es keines Auflösungsbeschlusses. Für die Auflösung ist der Eintritt des die Auflösung nachsichziehenden Tatbestandes maßgeblich.

1434

Der gesetzlich vorgesehene Besteuerungszeitraum gemäß § 19 Abs. 3 KStG 1988 von drei Jahren kann in berücksichtigungswürdigen Fällen auf Antrag vom Finanzamt im Rahmen einer Ermessensentscheidung auch mehrmals jeweils wieder bis zu drei Jahren verlängert werden, wobei bei wiederholter Verlängerung der Zweckmäßigkeit eine besondere Bedeutung zukommt. Ein derartiger Antrag ist vor Ablauf des Dreijahreszeitraumes einzubringen. Die Abgabenbehörde hat darüber mit verfahrensrechtlicher Verfügung abzusprechen.

Für den Insolvenzfall sieht das Gesetz (§ 19 Abs. 3 KStG 1988) eine automatische Verlängerung auf bis zu fünf Jahre vor. Diese Verlängerung ist nicht von einer Ermessensentscheidung der Behörde abhängig, bedarf keiner verfahrensrechtlicher Verfügung, verhindert aber nicht eine weitere Verlängerung aus berücksichtigungswürdigen Fällen.

Ein berücksichtigungswürdiger Grund liegt bspw. dann vor, wenn die Körperschaft bei Verwertung des Vermögens unverschuldeterweise auf Schwierigkeiten stößt, nicht hingegen aber dann, wenn das Vermögen nicht verwertbar erscheint.

Wird kein Verlängerungsantrag gestellt oder wird er abgewiesen, endet der Besteuerungszeitraum gemäß § 19 Abs. 3 KStG 1988 nach 3 bzw. 5 Jahren unabhängig davon, ob die Liquidation abgeschlossen ist oder nicht.

Ist hingegen die Liquidation bereits vor Ablauf dieses dreijährigen bzw. fünfjährigen Zeitraumes beendet, endet der Besteuerungszeitraum gemäß § 19 Abs. 3 KStG 1988 ebenfalls, maßgeblich ist also die tatsächliche Abwicklungsdauer.

Wird der Drei- bzw. Fünfjahreszeitraum überschritten und kommt es zu keiner Verlängerung dieses Zeitraumes, ist danach auf jährliche Veranlagungen überzugehen. Auch der Zeitraum nach dem Ende des Drei- bzw. Fünfjahreszeitraums zählt bis zum Ende der Liquidation zum Liquidationszeitraum im Sinne des § 19 Abs. 2 KStG 1988; es liegen daher auch in diesen Jahren Liquidationsgewinne vor, auf die die Vortragsgrenze des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 nicht anzuwenden ist. Dauert nach dem Drei- bzw. Fünfjahreszeitraum die tatsächliche Abwicklung kein ganzes Jahr mehr, ergibt sich ein Rumpfwirtschaftsjahr.

> *Beispiel:*
>
> *Der Besteuerungszeitraum für die Ermittlung des Abwicklungseinkommens läuft vom 01.01.01 bis 31.12.03 und wurde nicht verlängert. Die Abwicklung wird aber erst am 16.5.04 beendet. Ab 01.01.04 ist auf eine jährliche Veranlagung überzugehen, wobei hier der Gewinnermittlungszeitraum am 16.5.04 endet (abweichendes Wirtschaftsjahr).*

Da der Besteuerungszeitraum gemäß § 19 Abs. 3 KStG 1988 als ein Veranlagungszeitraum gilt, sind während dieser Zeit für die einzelnen Jahre auch keine Steuererklärungen abzugeben, wobei auch keine Veranlagung stattfindet. Vorauszahlungen auf die endgültige Körperschaftsteuer sind allerdings zu leisten.

1435

Der Besteuerungszeitraum gemäß § 19 Abs. 3 KStG 1988 und dessen Verlängerung hat keinen Einfluss auf das normale Wirtschaftsjahr der steuerpflichtigen Körperschaft, das nach den unternehmensrechtlichen Bestimmungen weiterläuft. Dies deshalb, weil ein

Wirtschaftsjahr gemäß § 7 Abs. 5 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs. 6 EStG 1988 nur kürzer, jedoch niemals länger als 12 Monate sein kann.

Die Gewinne und Verluste der einzelnen Wirtschaftsjahre werden in diesem Zeitraum zwar ausgeglichen und zusammengefasst besteuert, das einzelne Wirtschaftsjahr entfaltet aber überall dort, wo an den Ablauf Rechtsfolgen geknüpft sind, weiter seine Wirkung.

26.2.5 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:

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

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

Stammkapital	*100.000 Euro*
Freie Rücklagen	*160.000 Euro*
Gesetzliche Rücklagen	*20.000 Euro*
Verluste 1999/2000	*-120.000 Euro*
Abwicklungsanfangsvermögen	*160.000 Euro*

1437

Im Rahmen des § 19 Abs. 5 KStG 1988 ergeben sich schließlich zwei Sonderfälle:

- Bei Körperschaften, bei denen das dem Jahr der Auflösung vorangegangene Wirtschaftsjahr nicht zur Körperschaftsteuer zu veranlagen war, ist jenes Abwicklungsanfangsvermögen anzusetzen, das nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung auszuweisen gewesen wäre.
- Ausdrücklich genannt ist jener Fall, dass eine Körperschaft im Wirtschaftsjahr der Gründung aufgelöst wird. Hier ist als Abwicklungsanfangsvermögen das eingezahlte Kapital zuzüglich verdeckter Einlagen, Gesellschafternachschüsse und Aufgeldbeträge anzusetzen. Diese erhöhen gleichzeitig auch das Abwicklungsendvermögen, nachdem sie an die Gesellschafter verteilt werden.

26.2.6 Abwicklungsendvermögen

1438

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 enthalten sein, ein Restbestand an körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern ist aber denkbar und gemäß § 19 Abs. 4 zweiter Satz KStG 1988 mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgte Verbindlichkeiten sind ebenfalls Teil des Abwicklungsendvermögens; das für eine Verteilung zur Verfügung stehende Vermögen kann somit auch negativ sein (VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009-6, Ro 2017/13/0010; für bis zum 30.09.2019 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenmitglieds siehe aber Rz 1591b).

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

Anlagevermögen	*250.000 Euro*	*Kapital*	*160.000 Euro*
Umlaufvermögen	*150.000 Euro*	*Verbindlichkeiten*	*240.000 Euro*
	400.000 Euro		*400.000 Euro*

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, Tilgung sämtlicher Verbindlichkeiten und Abzug der Kosten folgendes Abwicklungsendvermögens:

(Versilbertes) Anlagevermögen	*330.000 Euro*
(Versilbertes) Umlaufvermögen	*160.000 Euro*
Kosten	*-20.000 Euro*
(Getilgte) Verbindlichkeiten	*-240.000 Euro*
Abwicklungsendvermögen	*230.000 Euro*

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 zweiter Satz 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.

26.2.7 Gewinnermittlung im Liquidationszeitraum

1439

§ 19 Abs. 2 KStG 1988 sieht für die Ermittlung des Abwicklungsgewinnes einen speziellen Vermögensvergleich vor. Durch Gegenüberstellung von Abwicklungsanfangsvermögen und Abwicklungsendvermögen wird das Vermögen zu Beginn und am Ende des Liquidationszeitraumes miteinander verglichen. Der Abwicklungsgewinn umfasst nicht nur die Gewinne aus der Auflösung der stillen Reserven, sondern auch andere während der Abwicklung anfallende Erträgnisse samt den jeweils damit verbundenen Aufwendungen, also alle Betriebsvermögensänderungen innerhalb des Liquidationszeitraumes. Aufgrund der einheitlichen Ermittlung des Liquidationsgewinnes sind Verluste, die in einem späteren Wirtschaftsjahr des Liquidationszeitraumes erlitten werden, mit Gewinnen eines früheren Jahres des Liquidationszeitraumes aufzurechnen und umgekehrt.

1440

Kraft ausdrücklicher Anordnung des § 19 Abs. 6 KStG 1988 sind innerhalb des Liquidationszeitraumes die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden, soweit sich aus § 19 KStG 1988 nicht anderes ergibt. Es sind daher im Abwicklungszeitraum angefallene steuerfreie Einkünfte bzw. Vermögenszugänge steuerfrei zu belassen und vom Abwicklungsendvermögen abzuziehen, womit gewährleistet ist, dass sich die im EStG 1988

bzw. im KStG 1988 vorgesehenen sachlichen Steuerbefreiungen bei der Ermittlung des Abwicklungsgewinnes auswirken.

1441

Beteiligungserträge der abzuwickelnden Körperschaft im Liquidationszeitraum fallen weiterhin unter § 10 KStG 1988. Zur Behandlung der Anteilsinhaber der abzuwickelnden Körperschaft siehe Rz 1450 bis 1453. Einlagen, auch verdeckte Einlagen, und Nachschüsse der Anteilsinhaber, die während des Abwicklungszeitraumes geleistet werden, bleiben außer Ansatz, indem sie vom Abwicklungsendvermögen abzuziehen sind. Diese beruhen auf einer gesellschaftsrechtlichen Grundlage und sind demnach als steuerneutral zu behandeln.

1442

Eigene Anteile der abzuwickelnden Körperschaft gehen auf Grund der Auflösung unter und können daher auch nicht verteilt werden. Diese Anteile sind zwar Bestandteil des Abwicklungsanfangsvermögens, jedoch auf Grund des Unterganges nicht des Abwicklungsendvermögens. Ein sich dadurch ergebender rechnerischer Verlust ist im Hinblick auf § 19 Abs. 6 KStG 1988 als "gesellschaftsrechtlicher Verlust" steuerlich unbeachtlich.

Beispiel:

Angaben wie oben, jedoch sind im Anlagevermögen 30.000 Euro Nominale (40.000 Euro Buchwert) an eigenen Anteilen vorhanden.

Abwicklungsendvermögen nach Versilberung der Sachwerte, Begleichung der Verbindlichkeiten und Abzug der Kosten:

Anlagevermögen	*330.000 Euro*
Eigene Anteile	*- 40.000 Euro*
Umlaufvermögen	*160.000 Euro*
Kosten	*- 20.000 Euro*
Verbindlichkeiten	*- 240.000 Euro*
Abwicklungsendvermögen	*190.000 Euro*

Das Abwicklungsendvermögen und damit der buchmäßige Abwicklungsgewinn betragen um 40.000 Euro weniger, obwohl sich die stillen Reserven nach wie vor auf 90.000 Euro belaufen. Daher muss letztlich dem buchmäßigen Abwicklungsgewinn der Buchwert der untergehenden eigenen Anteile zugerechnet werden.

Randzahl 1442a: *entfällt*

1443

Da es sich bei der Liquidationsbesteuerung nicht bloß um eine Gewinnermittlung, sondern um die Ermittlung des Endeinkommens der zu liquidierenden Körperschaft handelt, sind neben den schon erwähnten sachlichen Steuerbefreiungen alle Bestimmungen des

§ 8 KStG 1988, ebenso wie die Abzugsverbote nach § 11 Abs. 2 KStG 1988 und § 12 KStG 1988 anzuwenden. Nichtabzugsfähige Aufwendungen sind daher dem Unterschiedsbetrag zuzurechnen.

1444

Die Anwendung des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 setzt eine laufende Veranlagung bzw. ein normales Wirtschaftsjahr voraus. Die Besteuerung nach § 19 KStG 1988 geht aber von einem besonderen Gewinnermittlungszeitraum aus. Die zu Beginn des Liquidationszeitraumes noch nicht verrechneten Siebentelbeträge sind daher im Liquidationszeitraum unabhängig von der Frage abzusetzen, ob der Liquidationsgewinn ganz oder teilweise aus der Aufdeckung stiller Reserven aus Beteiligungen besteht. Auch die im Laufe des Geschäftsbetriebes vom Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 betroffene Aufwandszinsen können abgesetzt werden. Voraussetzung ist allerdings, dass die Liquidation tatsächlich abgeschlossen wird und nicht nach dem Liquidationsbeschluss ein Weiterführungsbeschluss erfolgt; in diesem Fall sind im Liquidationszeitraum so viele Siebentelbeträge abzusetzen, als Wirtschaftsjahre enthalten sind.

1445

Allfällige im Rahmen der Sonderabschreibungen gebildete stille Reserven, sowie eine gewinnerhöhende Auflösung eines Investitionsfreibetrages auf Grund der Abwicklung innerhalb der Behaltefrist fließen ebenfalls in die Ermittlung des Abwicklungsgewinnes ein.

1446

Akontierungszahlungen der abzuwickelnden Körperschaft an die Anteilsinhaber auf das zu erwartende verteilbare Liquidationsendvermögen besitzen keine Betriebsausgabenfunktion, sondern sind als Einkommensverwendung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 zu werten.

1447

Auch Gewinnausschüttungen während des Abwicklungszeitraumes bezogen auf das unternehmensrechtlich abgeschlossene Geschäftsjahr sind nicht mehr möglich. Eine solche ist als Akontierung auf die Liquidationsmasse, dh. als Liquidationsrate anzusehen. Solche Ausschüttungen zählen dann zum Abwicklungsendvermögen, wenn sie den Gesellschaftern bereits im steuerlichen Abwicklungszeitraum, aber noch vor dem Auflösungsbeschluss zugekommen sind.

Offene Ausschüttungen vermitteln allerdings dann die mit § 8 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 97 EStG 1988 bzw. § 10 Abs. 1 KStG 1988 verbundene Wirkung, wenn sie sich auf Geschäftsjahre vor der Liquidation beziehen. Wird also der in der Liquidationseröffnungsbilanz ausgewiesene Reingewinn ausgeschüttet, muss eine Kürzung dieses Eröffnungsvermögens vorgenommen werden. Bei Vorliegen von verdeckten

Ausschüttungen ist der dadurch verringerte Abwicklungsgewinn durch Zurechnung entsprechend zu neutralisieren. Weiters gehören auch als Vorschüsse auf das Abwicklungsergebnis verteilte Beträge zum Abwicklungsendvermögen.

Beispiel:

Die X-GmbH beschließt am 01.01.2002 ihre Auflösung. Die Abwicklung ist am 31.10.2002 abgeschlossen, wobei Kosten von 20.000 Euro entstehen. Im Anfangsvermögen zum 01.01.2002 sind Gewinnvorträge aus 1999 und 2000 im Ausmaß von 30.000 Euro vorhanden, die am 01.05.2002 ausgeschüttet werden.

Anlagevermögen	*250.000*	*Stammkapital*	*100.000*
Umlaufvermögen	*300.000*	*Freie Rücklagen*	*160.000*
		Gesetzl. Rücklagen	*20.000*
		Gewinnvorträge 1999/2000	*30.000*
		Verbindlichkeiten	*240.000*
	550.000		*550.000*

Im Anlagevermögen befinden sich 70.000 Euro und im Umlaufvermögen 30.000 Euro stille Reserven. Unter Berücksichtigung der Kosten müsste sich ein Abwicklungsgewinn von 80.000 Euro ergeben.

Abwicklungsendvermögen nach Versilberung:

Anlagevermögen	*320.000 Euro*	
Umlaufvermögen	*330.000 Euro*	
Kosten	*- 20.000 Euro*	
Gewinnausschüttung	*- 30.000 Euro*	
Verbindlichkeiten	*- 240.000 Euro*	
		360.000 Euro

Abwicklungsanfangsvermögen:

Stammkapital	*100.000 Euro*	
Freie Rücklagen	*160.000 Euro*	
Gesetzliche Rücklagen	*20.000 Euro*	
Gewinne 1999/2000	*30.000 Euro*	
		310.000 Euro
Abwicklungsgewinn		*50.000 Euro*

Vergleicht man die stillen Reserven mit dem buchmäßigen Abwicklungsgewinn, so ergibt sich, dass dieser genau in Höhe der Gewinnausschüttung zu gering ist. Kürzt man nun das Abwicklungsanfangsvermögen um diesen Betrag und stellt das gekürzte Anfangsvermögen von 280.000 Euro dem Endvermögen gegenüber, beträgt der Unterschiedsbetrag wiederum 80.000 Euro.

1448

Neben Einkommensverwendungstatbeständen sind, wie schon erwähnt, auch Verlustvorträge zu berücksichtigen. Da für den gesamten Abwicklungszeitraum ein einheitliches Einkommen zu ermitteln ist, sind ungeachtet der Länge dieses Zeitraumes jene Verluste vortragsfähig, die in den vor Beginn des Abwicklungszeitraumes gelegenen Jahren entstanden sind.

1449

Zur Mindestkörperschaftsteuerpflicht im Abwicklungszeitraum siehe Rz 1557.

26.2.8 Vermögensverteilung

1450

Das Restvermögen der in Liquidation befindlichen Gesellschaft wird auf die Gesellschafter verteilt. Werden die Anteilsrechte im Privatvermögen einer natürlichen Person oder einer Körperschaft gehalten, liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, weil nach § 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung eine Veräußerung von Kapitalvermögen darstellt. Die Verteilung des Abwicklungserlöses löst bei den Anteilsinhabern daher immer dann eine Steuerpflicht aus, wenn ihr (anteiliges) Abwicklungsguthaben ihre Anschaffungskosten übersteigt.

1451

Werden einzelne Liquidationsraten vereinnahmt, ist aufgrund des für Einkünfte aus Kapitalvermögen geltenden Zuflussprinzips Steuerpflicht erst ab dem Zeitpunkt gegeben, zu dem das zugeflossene Abwicklungsguthaben die Anschaffungskosten übersteigt.

1452

Befinden sich die Anteile der abgewickelten Gesellschaft im Betriebsvermögen einer natürlichen Person, erhöhen sich durch einen Liquidationsgewinn deren betriebliche Einkünfte um die Differenz zwischen den Forderungen auf das Abwicklungsguthaben (beim Bilanzierer) bzw. dem vereinnahmten Abwicklungsguthaben (beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner) und dem Buchwert des Anteils bzw. allfälliger Betriebsausgaben. Die Einkünfte unterliegen dem besonderen Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988.

1453

Anteile im Betriebsvermögen einer Körperschaft lösen unabhängig davon, ob sie unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fällt oder nicht, die Steuerpflicht hinsichtlich eines entstehenden Gewinnes aus. § 10 Abs. 1 KStG 1988 findet auf Liquidationsgewinne keine Anwendung. Auch eine Aufteilung des Abwicklungsgewinnes in Kapitalrückzahlung und Gewinnausschüttung ist nach dem Gesetz nicht möglich (VwGH 24.2.1999, 96/13/0008). Eine andere Beurteilung ergibt sich nur im Rahmen des § 10 Abs. 2 KStG 1988. Die

Schachtelbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 betreffend Veräußerung solcher Beteiligungen nach Ablauf der Wartefrist schließt auch die Liquidationsbesteuerung der die Beteiligung haltenden Körperschaft ein.

26.3 Umgründungen (§ 20 KStG 1988)

26.3.1 Allgemeines

1454

Das KStG 1988 ist mit dem UmgrStG dahingehend verknüpft, dass Umgründungen, die die Anwendungsvoraussetzungen der Art. I bis VI UmgrStG erfüllen, zwingend unter die entsprechenden Vorschriften des UmgrStG fallen und Umgründungen, die die Anwendungsvoraussetzungen der Art. I bis VI UmgrStG nicht erfüllen, zwingend unter § 20 KStG 1988 fallen. Daneben kann es Fälle geben, in denen zwar das UmgrStG zur Anwendung gelangt, aber ausdrücklich die zwingende oder wahlweise Anwendung des § 20 KStG 1988 vorgesehen ist.

1455

Sieht das UmgrStG eine Buchwertfortführung vor, bestimmen § 24 Abs. 7 erster Satz EStG 1988, § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 und § 20 Abs. 1 KStG 1988, dass kein Liquidations- oder Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist, womit das Prinzip der Ertragsteuerneutralität von Umgründungen im UmgrStG lückenlos verwirklicht wird. Hinter dem Prinzip der Ertragsteuerneutralität von Umgründungen steht die Überlegung, dass Umgründungen wirtschaftlich betrachtet lediglich einen Formwechsel der Unternehmensorganisation darstellen und daher nicht als Realisierungsvorgänge, wie sie der Veräußerung oder der Auflösung eines Unternehmens(anteils) zu Grunde liegen, gewertet werden müssen. Mit der Verknüpfung an das UmgrStG hängt die Liquidationsbesteuerung nach dem KStG ausschließlich vom Regelungsbereich des UmgrStG ab. Kann das UmgrStG nicht zur Anwendung kommen, führt die Umgründung bei der übertragenden Körperschaft nach § 20 KStG 1988 zu einem Veräußerungsgewinn gemäß § 24 EStG 1988 bzw. einem Tauschgewinn gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 oder zu einem Liquidationsgewinn gemäß § 19 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 1 KStG 1988.

1456

§ 20 KStG 1988 spricht lediglich unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften an, damit sind von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaften sowie beschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs. 3 KStG 1988 nicht angesprochen.

1457

Eine Umgründung ausländischer Körperschaften mit Betriebsstätte oder sonstigem Vermögen im Inland ist dem Grunde nach ein Anwendungsfall des UmgrStG. Sollten die

Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG nicht gegeben sein, ist nicht § 20 KStG 1988, sondern das allgemeine Steuerrecht anzuwenden, das den Vermögensübergang gegebenenfalls unter § 21 Abs. 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 oder § 24 EStG 1988 subsumieren kann oder bei Anteilsinhabern der ausländischen übertragenden Körperschaft gegebenenfalls Veräußerungs- oder Aufgabetatbestände erfassen kann.

1458

Eine Umgründung wird abgabenrechtlich stets als gesellschaftsrechtlicher Leistungsaustausch gesehen, wobei für die Ermittlung des Liquidations- oder Veräußerungsgewinnes an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der Wert der für Vermögensübertragung gewährten Gegenleistung tritt. Im Regelfall steht der Vermögensübertragung eine Gegenleistung gegenüber, meist in Form von Gesellschaftsrechten, aber auch durch bare Zuzahlungen an den Empfänger der Gegenleistung. Wird keine Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten oder anderer Mitgliedsrechte gewährt, ist der Teilwert der übertragenen Wirtschaftsgüter einschließlich eines allfälligen selbstgeschaffenen Firmenwertes anzusetzen. Daraus ergeben sich zugleich die Anschaffungskosten des Rechtsnachfolgers.

1459

§ 20 Abs. 3 KStG 1988 legt analog zum UmgrStG die Buchwertverknüpfung mit dem Realisationswert und die Zurechnung im Anschluss an den Stichtag des Rechtsvorgängers fest. Die Werteverknüpfung sichert den Bilanzenzusammenhang, die Stichtagsverknüpfung und die zeitliche Zurechnung des übernommenen Vermögens in Bezug auf die Gewinnermittlung.

26.3.2 Steuerpflichtige Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen und vergleichbare Vermögensübertragungen

1460

§ 20 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 sieht die Anwendung der Liquidationsbesteuerungsvorschriften des § 19 KStG 1988 für Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen sowie für vergleichbare Vermögensübertragungen vor, da diesen Umgründungstypen die Beendigung der umgründenden Körperschaft gemeinsam ist. § 20 KStG 1988 gilt sowohl dann, wenn es sich um Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder qualifizierte Kapitalanteile iSd § 12 UmgrStG handelt, als auch bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, die nicht die Qualifikation von grundsätzlich umgründungsfähigem Vermögen aufweisen.

1461

Die Anwendung des UmgrStG ist ausgeschlossen

a) bei Verschmelzungen, bei denen

aa) keine Verschmelzung im Sinne des UmgrStG vorliegt

ab) das Steuerverstrickungserfordernis des § 1 Abs. 2 UmgrStG (doppelte Steuerhängigkeit) nicht erfüllt ist und deshalb die übergehenden steuerhängigen stillen Reserven nicht oder teilweise nicht steuerhängig bleiben

b) bei Umwandlungen, bei denen

ba) keine Umwandlung im Sinne des UmgrStG vorliegt

bb) bei denen die Voraussetzungen des § 7 UmgrStG nicht vorliegen

c) bei Aufspaltungen im Sinne des SpaltG, bei denen die Voraussetzungen des SpaltG und/oder des § 32 UmgrStG nicht vorliegen (beispielsweise fehlende Protokollierung, keine Teilungsmasse bestehend aus (Teil)Betrieben, Mitunternehmeranteilen oder qualifizierten Kapitalanteilen)

d) bei Steuer-Aufspaltungen, bei denen die Voraussetzungen des § 38a UmgrStG nicht vorliegen, wodurch die Steuerbefreiung des UmgrStG für die Liquidation und Abwicklung der übertragenden Körperschaft nicht wirksam werden kann

e) bei Vorliegen von missbräuchlichen Verschmelzungen, Umwandlungen oder Aufspaltungen im Sinne des § 44 UmgrStG.

1462

§ 19 KStG 1988 ist auf steuerpflichtige Verschmelzungen, Umwandlungen und Aufspaltungen im Sinne des SpaltG insoweit nicht anzuwenden, als § 20 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 für diese Umgründungen ausdrücklich die im UmgrStG verankerte Rückwirkungsfiktion zur Anwendung bringt. Damit kann ein Liquidationszeitraum nicht entstehen, die Besteuerung des Liquidationsgewinnes bezieht sich auf den Unterschied zwischen dem steuerlich maßgebenden Buchvermögen und dem Realisierungsvermögen zum Umgründungsstichtag.

1463

§ 19 KStG 1988 kommt für die vergleichbaren Vermögensübertragungen insoweit zum Tragen, als der Liquidationszeitraum mit dem Schluss des dem Beschlussjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahres beginnt und mit dem Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung der Gegenleistung an die Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft, frühestens jedoch Tag der Firmenbucheintragung, endet.

1464

Der Liquidationsgewinn wird ermittelt nach dem Wert der für die Vermögensübertragung gewährten Gegenleistung (Gesellschaftsrechte samt Zuzahlungen). Unter Wert wird dabei

der Verkehrswert verstanden. Wird keine Gegenleistung durch den Rechtsnachfolger gewährt - etwa bei Bestehen einer (un)mittelbaren Beteiligungsidentität oder bei Besitz der Anteile an der übertragenden Gesellschaft - kommt es zum Ansatz des Teilwerts der übertragenen Wirtschaftsgüter inklusive eines Firmenwerts sowie nicht bilanzierten immateriellen Anlagevermögens. Kommt es bei einer Umgründung nur zum Teil zu einer nach Verkehrswerten bewerteten Umgründung, sind sowohl die Regelungen über die Bewertung der Gegenleistung als auch über den Teilwertansatz anzuwenden, wobei die Aufteilung im Verhältnis gewährte Gegenleistung zu nicht gewährter Gegenleistung zu erfolgen hat.

1465

Zu den Auswirkungen der steuerpflichtigen Umgründung auf den Anteilsinhaber siehe Rz 1450 und 1451. Siehe weiters zur nicht unter Art. I UmgrStG fallenden Verschmelzung UmgrStR 2002 Rz 386 bis 405, zur nicht unter Art. II UmgrStG fallenden Umwandlung UmgrStR 2002 Rz 618 und 622 ff und zur nicht unter Art. VI fallenden Aufspaltung UmgrStR 2002 Rz 1804 bis 1807 und 1810.

26.3.3 Steuerpflichtige Einbringungen und Abspaltungen

1466

§ 20 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 sieht bei Vermögensübertragungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf einen anderen durch Einbringungen und Abspaltungen im Sinne des SpaltG bzw. Steuerabspaltungen die Anwendung des § 6 Z 14 EStG 1988 vor, wenn die Voraussetzungen des UmgrStG nicht gegeben sind oder das UmgrStG dies bestimmt.

1467

Die Voraussetzungen des UmgrStG sind nicht gegeben, wenn

a) bei Einbringungen die Voraussetzungen des § 12 UmgrStG nicht vorliegen (beispielsweise kein Vorliegen eines schriftlichen Einbringungsvertrages, keine Einbringung von (Teil)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen auf bilanzieller Basis oder von qualifizierten Kapitalanteilen, Fehlen eines positiven Verkehrswerts hinsichtlich des Einbringungsvermögens, Gegenleistung außerhalb der in § 19 UmgrStG vorgesehenen Formen, Nichtvorliegen einer in- oder ausländischen aufnehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft)

b) bei Abspaltungen im Sinne des SpaltG, bei denen die Voraussetzungen des SpaltG und/oder des § 32 UmgrStG nicht vorliegen (beispielsweise fehlende Protokollierung, keine Teilungsmasse bestehend aus (Teil)Betrieben, Mitunternehmeranteilen oder qualifizierten Kapitalanteilen)

c) bei Steuerabspaltungen die Voraussetzungen des § 38a UmgrStG nicht vorliegen (beispielsweise fehlender Spaltungsvertrag, kein Einbringungsvermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG, fehlende Liquidation der spaltenden Körperschaft (wenn erforderlich), kein Anteilstausch innerhalb der Eigentümer der Körperschaft, wenn erforderlich).

d) missbräuchliche Einbringungen, Abspaltungen im Sinne des SpaltG oder Steuer-Abspaltungen iSd § 44 UmgrStG vorliegen.

1468

Einbringungen und Abspaltungen, die nicht unter das UmgrStG fallen, sind nach Tauschgrundsätzen zu bewerten: Nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 liegen bei jedem Tauschpartner, das sind der Einbringende und die übernehmende Körperschaft, jeweils ein Veräußerungs- und ein Anschaffungsvorgang vor, das angeschaffte Wirtschaftsgut ist nach § 20 Abs. 2 KStG 1988 mit dem

- Wert der Gegenleistung bzw.
- dem Teilwert des hingegebenen Wirtschaftsguts (bei Unterbleiben einer Gegenleistung)

zu bewerten. Bei der übernehmenden Körperschaft liegt hinsichtlich des übernommenen Vermögens eine Einlage iSd § 8 Abs. 1 KStG 1988, wenn ein aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen ausgegebenes Vermögen vorliegt, bzw. eine Anschaffung vor.

Bei Einbringung oder Abspaltung von Vermögen iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG sieht § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 die Steuerpflicht zum rückwirkend festgelegten Umgründungsstichtag vor, wenn die Voraussetzungen des § 13 Abs. 1 UmgrStG erfüllt sind. Ist dies nicht der Fall, ist der Tag des Einlangens der Anmeldung bzw. Meldung als Einbringungsstichtag anzusehen. Fällt das übertragene Vermögen nicht unter § 12 Abs. 2 UmgrStG, weil zB eine Liegenschaft oder Bargeld eingebracht oder abgespalten wird, ist begrifflich keine Umgründung, sondern nur eine Einlage in eine Körperschaft gegeben, für die eine rückwirkende Gewinnverwirklichung nicht vorgesehen ist. Es ist daher auf den Tag der Beschlussfassung der Gesellschafter über die Einbringung oder Annahme des Spaltungsvorschlags, sofern kein späterer Zeitpunkt vereinbart ist, abzustellen. Als spätester Zeitpunkt kommt der Tag der Eintragung der Einbringung oder Spaltung im Firmenbuch in Betracht bzw. der Tag der Meldung beim Finanzamt der übernehmenden Körperschaft.

1469

Zu den nicht unter Art. III UmgrStG fallenden Einbringungen siehe UmgrStR 2002 Rz 1259 bis 1266, zu den nicht unter Art. VI UmgrStG fallenden Abspaltungen siehe auch UmgrStR 2002 Rz 1808 bis 1810.

26.3.4 Steuerpflichtige Zusammenschlüsse und Realteilungen

1470

§ 20 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 sieht bei Vermögensübertragungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft im Wege eines Zusammenschlusses oder der Übernahme von Vermögen durch eine unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft im Wege einer Realteilung die Anwendung des § 24 Abs. 7 EStG 1988 vor, wenn die Voraussetzungen des UmgrStG nicht gegeben sind oder das UmgrStG dies bestimmt.

1471

Die Voraussetzungen des UmgrStG für eine steuerneutrale Umgründung sind nicht gegeben

a) wenn bei Zusammenschlüssen die Voraussetzungen des § 23 UmgrStG nicht vorliegen (beispielsweise bei Nichtvorliegen eines Zusammenschlussvertrages, keine Übertragung von (Teil)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen auf bilanzieller Basis, uU Fehlen eines positiven Verkehrswerts hinsichtlich des übertragenen Vermögens, Gegenleistung nicht ausschließlich in Form von Gesellschafterrechten, Nichtvorliegen einer in- oder ausländischen übernehmenden Mitunternehmerschaft) oder

b) wenn bei Realteilungen die Voraussetzungen des § 27 UmgrStG nicht vorliegen (beispielsweise bei Nichtvorliegen eines Teilungsvertrages, Nichtvorliegen einer Teilungs-Mitunternehmerbschaft, keine Übertragung von (Teil)Betrieben oder Mitunternehmerschaften auf bilanzieller Basis, Vermögensübertragung gegen wesentliche Ausgleichszahlung zum Ausgleich untergehender Gesellschafterrechte, uU Fehlen eines positiven Verkehrswerts hinsichtlich des übertragenen Vermögens) oder bei fehlender Vorsorge gegen Steuerlastverschiebung oder

c) wenn missbräuchliche Zusammenschlüsse oder Realteilungen im Sinne des § 44 UmgrStG vorliegen.

1472

Der Gesetzgeber lässt in § 24 Abs. 7 EStG 1988 erkennen, dass "verunglückte" Zusammenschlüsse iSd Art IV UmgrStG als Veräußerungstatbestände gemäß § 24 EStG 1988 zu würdigen sind und damit zum Aufdecken sämtlicher stiller Reserven einschließlich eines selbstgeschaffenen Unternehmenswertes führen. Daraus ist abzuleiten, dass ein außerhalb des UmgrStG liegender Vorgang, bei dem es zu einem Übergang stiller Reserven auf andere kommt, zu keinem anderen steuerlichen Ergebnis führen kann. Die nach § 24 Abs. 2 UmgrStG erforderliche Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung soll sicherstellen, dass die buchwertfortführungsbedingt auf die Mitunternehmerschaft übergehenden stillen Reserven wieder nur vom Übertragenden versteuert werden.

1473

Eine nicht unter Art V UmgrStG fallende Realteilung führt ebenfalls nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu einem Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG 1988. Dies gilt sowohl für eine Aufteilung (Beendigung der Mitunternehmerschaft) als auch für eine Abteilung (Verkleinerung der Mitunternehmerschaft). Weiters sieht § 29 Abs. 1 UmgrStG bei fehlender Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung im Rahmen des Art. V UmgrStG eine volle Gewinnverwirklichung vor, die sich auf sämtliche Mitunternehmer bezieht und sämtliche stille Reserven einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter (vor allem Firmenwert) erfasst.

Die Realteilung (Aufteilung) einer real überschuldeten OG fällt – außer bei Verhältniswahrung (siehe UmgrStR 2002 Rz 1547) – nicht unter Art. V UmgrStG, da diese eine Mitunternehmerschaft mit positivem Betriebsvermögen voraussetzt. Kommt bis zum Abschluss des Teilungsvertrages ein positiver Verkehrswert nicht zustande, ist nach der bestehenden gesetzlichen Regelung eine Buchwertteilung nicht möglich; vorhandene stille Reserven sind aufzudecken und gemäß § 24 EStG 1988 zu versteuern. Unter Art. V UmgrStG fällt weiters nicht das Ausscheiden eines Arbeitsgesellschafters aus der Personengesellschaft, wobei auch außerhalb des UmgrStG eine Gewinnverwirklichung bei den verbleibenden Personengesellschaftern nicht Platz greifen kann.

Die Frage der Rückwirkung ist analog zu den Erläuterungen in Rz 1462 zu beurteilen.

1474

Zu den nicht unter Art. IV UmgrStG fallenden Zusammenschlüssen siehe UmgrStR 2002 Rz 1488 und 1489, zu den nicht unter Art. V UmgrStG fallenden Realteilungen siehe auch UmgrStR 2002 Rz 1640 bis 1643.

27. Beschränkte Steuerpflicht (§ 21 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 98 bis 102 EStG 1988)

27.1 Beschränkte Steuerpflicht ausländischer Körperschaften

1475

§ 21 Abs. 1 KStG 1988 regelt die sachliche Steuerpflicht der gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtigen Körperschaftsteuersubjekte (siehe Rz 131 bis 135), die mit ihren Einkünften gemäß § 98 EStG 1988 steuerpflichtig sind.

Die Steuerpflicht der beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaft bezieht sich grundsätzlich auf sämtliche Einkunftsarten gemäß § 98 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 7901 ff). Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gemäß § 98 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 sind jedoch für Körperschaften nicht denkbar.

27.1.1 Isolationstheorie - Gewerbebetriebsfiktion

1476

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

1477

Zur Anwendbarkeit der Isolationstheorie ist festzustellen:

- Bei beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften, die einer inländischen, unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft vergleichbar sind, ist gemäß § 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 auf Betriebstätten und auf unbewegliches Vermögen § 7 Abs. 3 KStG 1988 anzuwenden; somit stellen die der Betriebstätte oder dem unbeweglichen Vermögen zuzurechnenden Einkünfte stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.
- 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 Betriebstätte zuzurechnen sind, gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988 stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Gewinn der Betriebstätte ist nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln.

1478

Die Ermittlungsvorschriften für die jeweiligen Einkunftsarten sind anzuwenden. Während inländische Kapitalgesellschaften und andere unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen , sind für ausländische Kapitalgesellschaften ebenso wie für andere ausländische Körperschaften grundsätzlich alle Einkunftsarten außer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit möglich.

1479

Bei gemischten Leistungen ist gegebenenfalls eine Aufteilung des Entgelts vorzunehmen, sofern es sich nicht um eine Nebenleistung von untergeordneter Bedeutung handelt.

Beispiel:

Ein inländisches Vertriebsunternehmen schließt mit einem ausländischen Partner einen Markennutzungs- und Werbeleistungsvertrag ab. Das Entgelt besteht in einer pauschalen Gebühr in Form eines Prozentsatzes vom Umsatz.

Eine Aufteilung des Entgeltes in einen steuerpflichtigen Anteil gemäß § 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 (Mietgebühr für die Nutzung eines Rechtes in einer inländischen Betriebsstätte) und einen steuerfreien Anteil für Werbeleistungen ist allenfalls im Schätzungswege vorzunehmen.

27.1.2 Betriebliche Einkünfte

1480

Zu den betrieblichen Einkünften siehe EStR 2000 Rz 7911 bis 7950.

1481

Ein als juristische Person organisiertes ausländisches Orchester ist mit seinen Einkünften aus künstlerischer Tätigkeit im Inland beschränkt steuerpflichtig (VwGH 14.3.1990, 86/13/0177). Die Künstlerklausel im Sinne des Art. 17 Abs. 2 OECD-Musterabkommen ist daher auch auf Körperschaften anzuwenden. Sämtliche Einkünfte des § 98 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 22 EStG 1988 kommen daher in Betracht.

Beispiel:

Ein ausländisches Spital steht mit einem Chirurgen bei einer Operation im Inland über Internet bzw. Videokonferenz beratend und unterstützend zur Verfügung. Das ausländische Spital ist daher mit seinen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit beschränkt steuerpflichtig.

1482

Ist die ausländische Körperschaft jedoch mit einer inländischen, unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft vergleichbar, ist § 7 Abs. 3 KStG 1988 auf Betriebsstätten und unbewegliches Vermögen anzuwenden (§ 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988).

1483

Ist nach unternehmensrechtlichen Vorschriften eine Rechnungslegungspflicht für eine Betriebsstätte einer ausländischen Körperschaft, die nicht mit einer inländischen unter § 7

Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft vergleichbar ist, gegeben, sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieben zu behandeln und der Gewinn ist gemäß § 5 EStG 1988 zu ermitteln (§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988).

1484

Besteht für eine von einer ausländischen Körperschaft, die nicht mit einer unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft vergleichbar ist, unterhaltene Betriebsstätte nach unternehmensrechtlichen Vorschriften keine Rechnungslegungspflicht, kommen die Regeln über die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988, § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder § 17 EStG 1988 zur Anwendung.

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, Ro 2015/15/0004).

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

27.1.3 Beteiligungsertragsbefreiung und KESt-Rückerstattung

1486

Die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 ist für gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtige Körperschaften in der Regel nicht anzuwenden und daher unterliegen Ausschüttungen an gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtige Körperschaften grundsätzlich der Besteuerung. In folgenden Fällen wird dieser Grundsatz durchbrochen:

- Die Beteiligung ist dem Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen (§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG 1988 idF JStG 2018; siehe Rz 1487).
- Die Beteiligung wird von einer Gesellschaft der Anlage 2 zum EStG 1988 gehalten, beträgt mindestens 10% und besteht während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr (§ 94 Z 2 EStG 1988, siehe Rz 1488).
- Eine in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR ansässige Gesellschaft beantragt die Rückzahlung der Kapitalertragsteuer, soweit diese nicht im Ansässigkeitsstaat auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens angerechnet werden konnte (§ 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988, siehe Rz 1489 bis Rz 1491).

1487

§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG 1988 idF JStG 2018 sieht eine sinngemäße Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 KStG 1988 hinsichtlich Beteiligungen in einer inländischen Betriebsstätte von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften vor. Die Regelung gilt für ab dem 1.1.2019 zu erfassende Beteiligungserträge. Davor konnte die Beteiligungsertragsbefreiung nur für Beteiligungserträge von in EU- oder EWR-Mitgliedstaaten ansässigen beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften in Anspruch genommen werden.

Auf Beteiligungen an ausländischen Körperschaften, die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, kommen auch der Methodenwechsel (siehe dazu Rz 1248fm) und die Hinzurechnungsbesteuerung (siehe dazu Rz 1248cn) sinngemäß zur Anwendung.

Die Zuordnung einer Beteiligung zum Vermögen einer inländischen Betriebsstätte setzt grundsätzlich einen funktionalen Zusammenhang dieser Beteiligung zum Betriebsvermögen dieser Betriebsstätte voraus (siehe dazu Rz 433). Es bestehen jedoch keine Bedenken, die bereits vorgenommene Zuordnung einer Beteiligung als (gewillkürtes) Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte vor dem 1.7.2019 bei der Anwendung von § 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG 1988 beizubehalten.

> *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. Aufgrund des funktionalen Zusammenhangs gehören daher die Beteiligungen 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 § 10a Abs. 7 KStG 1988) sind aber anzuwenden (siehe Rz 1153 bis Rz 1248). Passiveinkünfte der ungarischen Tochtergesellschaft können auch nach Maßgabe von § 10a Abs. 4 und 5 KStG 1988 der Hinzurechnungsbesteuerung im Inland unterliegen und erhöhen diesfalls den Betriebsstättengewinn (siehe dazu Rz 1248aa ff).*

1488

Unabhängig vom Bestehen einer inländischen Betriebsstätte unterliegen Gewinnanteile von Gesellschaften der Anlage 2 zum EStG 1988 aus Beteiligungen von mindestens 10% an einer unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft gemäß § 94 Z 2 EStG 1988 nicht der Kapitalertragsteuer und somit auch nicht der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988. Voraussetzung ist, dass die Beteiligung während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr besteht.

1489

Für Gewinnanteile aus Beteiligungen von beschränkt Steuerpflichtigen, die in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat des EWR ansässig sind, besteht gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 idF JStG 2018 aus unionsrechtlichen Gründen eine Rückzahlungsmöglichkeit für die im Ausland nicht anrechenbare Kapitalertragsteuer. Dies gilt nur, soweit die Kapitalertragsteuer nicht bereits auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann. § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 sieht unter den gegebenen Voraussetzungen eine Rückerstattungsmöglichkeit für Einkünfte gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a, b und c EStG 1988 vor. Damit sind neben Dividenden und sonstigen Bezügen aus Aktien und GmbH-Anteilen auch gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie gleichartige Bezüge aus Genussrechten und Bezüge aus Partizipationskapital vom sachlichen Anwendungsbereich der Bestimmung erfasst.

Die KESt-Rückerstattung steht im Sinne der Rechtsprechung des VwGH im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 49 AEUV) auch Körperschaften zu, die in einem Drittstaat ansässig sind (VwGH 11.9.2020, Ra 2020/13/0006). Voraussetzung dafür ist insbesondere, dass

- eine Portfoliobeteiligung vorliegt (vgl. dazu etwa EuGH 12.12.2006, Rs. C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn 58 ff; EuGH 10.2.2011, verb. Rs C-436/08 und C-437/08, Haribo und Salinen, Rn 31 ff);
- der ausländische Rechtsträger mit einer inländischen juristischen Person nach § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 vergleichbar ist („Typenvergleich"; siehe dazu Rz 133 f);
- nach österreichischem Recht kein Kapitalanlagefonds (§ 188 Abs. 1 InvFG 2011) oder Immobilienfonds (§ 42 Z 1 ImmoInvFG) vorliegt (einschließlich AIF), ungeachtet dessen, ob dieser im Ausland intransparent behandelt wird (siehe VwGH 13.1.2021, Ro 2018/13/0003; sowie InvFR 2018 Rz 556);
- mit dem Ansässigkeitsstaat der Körperschaft umfassende Amtshilfe besteht (siehe dazu die Info des BMF vom 16.12.2020, 2020-0.710.689).

Für Anträge auf Rückzahlungen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 ist – wie für Anträge auf Erstattung der Kapitalertragsteuer auf Grund der im DBA vorgesehenen Quellensteuerreduktion – das Finanzamt für Großbetriebe (§ 61 Abs. 4 Z 2 BAO; bis 31.12.2020 Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart) zuständig.

1490

Die Rückzahlung erfolgt auf Antrag des Steuerpflichtigen unter folgenden Voraussetzungen:

1. Der Antrag des Steuerpflichtigen wird, analog zu § 240 Abs. 3 BAO, bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer folgt, beim Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart) gestellt.
2. Der Steuerpflichtige weist nach, dass die Kapitalertragsteuer in seinem Ansässigkeitsstaat nicht oder nicht zur Gänze angerechnet werden kann.

Für ab 2019 gestellte Rückzahlungsanträge ist gemäß § 240a BAO eine elektronische Vorausmeldung beim Finanzamt (ab dem 1.1.2021 beim Finanzamt für Großbetriebe, davor beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart) erforderlich, die der Antragstellung vorgelagert ist.

Beispiele:

1. Die X-AG, die im EU-Mitgliedstaat A ansässig ist, bezieht eine Dividende in Höhe von 1.000 aus ihrer 5-prozentigen Beteiligung an einer österreichischen Y-AG. Mit dem EU-Mitgliedstaat A besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen, das für Dividenden eine Quellensteuer von maximal 10% und die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat vorsieht. Da EU-Mitgliedstaat A Auslandsdividenden aber grundsätzlich befreit, ist tatsächlich keine Anrechnung der österreichischen Kapitalertragsteuer möglich. Eine Quellensteuerentlastung durch die Y-AG findet nicht statt, dh. es wird Kapitalertragsteuer in Höhe von 250 einbehalten.

Die X-AG kann einen Antrag auf Erstattung der gemäß DBA zu viel einbehaltenen Kapitalertragsteuer in Höhe von 150 beim Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart) stellen.

Um auch die im Ausland nicht angerechnete restliche Kapitalertragsteuer in Höhe von 100 zurück zu erhalten, muss die X-AG einen Antrag auf Rückzahlung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 beim Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart) stellen.

2. Die Z-AG, die im EU-Mitgliedstaat B ansässig ist, bezieht eine Ausschüttung in Höhe von 1.000 aus ihrer 5-prozentigen Beteiligung an der österreichischen Y-AG. Mit dem EU-Mitgliedstaat B besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen, das für Dividenden eine Quellensteuer von maximal 10% und die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat vorsieht. Eine Quellensteuerentlastung durch die Z-AG findet nicht statt, dh. es wird Kapitalertragsteuer in Höhe von 250 einbehalten.

EU-Mitgliedstaat B unterwirft die österreichische Dividende seiner 20-prozentigen Körperschaftsteuer und rechnet die österreichische KESt in Höhe von 100 aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens an.

Da die österreichische KESt in Höhe von 100 in Mitgliedstaat B anrechenbar ist, ist eine Rückzahlung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 nicht möglich, jedoch kann eine DBA-konforme Steuerrückerstattung in Höhe von 150 beim Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart) erwirkt werden.

1491

Als Nachweis kommen insbesondere eine Bestätigung der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates oder ein Steuerbescheid in Betracht, aus dem sich die Nicht-Anrechnung

der österreichischen Kapitalertragsteuer schlüssig ergibt. Aus welchem Grund keine Anrechnung der österreichischen Kapitalertragsteuer möglich ist, spielt für die Rückzahlung der Kapitalertragsteuer grundsätzlich keine Rolle. Kann daher zB im Ansässigkeitsstaat keine Anrechnung erfolgen, weil die Gesellschaft im Jahr des Kapitalertragsteuerabzuges Verluste erwirtschaftet und der Ansässigkeitsstaat keinen Anrechnungsvortrag gewährt, ist die Rückzahlung der österreichischen Kapitalertragsteuer möglich.

Beispiel:

Die X-AG, die im EU-Mitgliedstaat C ansässig ist, bezieht eine Dividende aus ihrer 5-prozentigen Beteiligung an der österreichischen Y-AG. Mit dem EU-Mitgliedstaat C besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen, das für Dividenden eine Quellensteuer von maximal 10% und die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat vorsieht. EU-Mitgliedstaat C sieht grundsätzlich die Besteuerung der österreichischen Dividende vor, aufgrund anderer hoher Verluste kommt es jedoch zu keiner Anrechnung der österreichischen Kapitalertragsteuer. EU-Mitgliedstaat C kennt keinen Anrechnungsvortrag. Eine Quellensteuerentlastung durch die Y-AG findet statt.

Die X-AG kann einen Antrag auf Rückzahlung der einbehaltenen österreichischen Kapitalertragsteuer gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 beim Finanzamt für Großbetriebe stellen.

27.1.4 Nicht steuerpflichtige Kapitalerträge

1492

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.

1493

Die Ausländereigenschaft des Anlegers ist durch Ausweisleistung der für die Kapitalgesellschaft einschreitenden physischen Person nachzuweisen. Name und Sitz der ausländischen Gesellschaft sind festzuhalten. Siehe dazu weiters EStR 2000 Rz 7972e und 7972f.

27.1.5 Auswirkungen von DBA

1494

Die in DBA vorgesehenen Besteuerungsrechtezuteilungen können die inländische Steuerpflicht einschränken, eine Erweiterung des inländischen Besteuerungsanspruches erfolgt dadurch nicht.

Zur Interpretation der DBA ist das innerstaatliche Recht heranzuziehen, sofern sich aus dem Wortlaut oder aus dem Abkommenszusammenhang nicht etwas anderes ergibt.

27.2 Beschränkte Steuerpflicht inländischer Körperschaften

27.2.1 Allgemeines

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 Abgabenpflicht (§ 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.

27.2.1.1 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 der beschränkten Steuerpflicht ergeben sich in den Fällen des § 21 Abs. 2 Z 1, 3, 4 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.

1497

Über den Bereich der kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte hinaus wird die sachliche Steuerpflicht für gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtige Körperschaften durch § 21 Abs. 3 KStG 1988 erweitert (siehe Rz 1498 bis 1501, zu den Ausnahmen siehe Rz 1502 ff):

27.2.1.2 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.

27.2.1.3 Nicht dem Sondersteuersatz unterliegende Kapitaleinkünfte

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.

27.2.1.4 Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften

1500

Nach § 21 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 sind realisierte Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften (§ 27 Abs. 3 EStG 1988) von der beschränkten Steuerpflicht umfasst. Somit unterliegen auch realisierte Wertsteigerungen aus der Veräußerung von nicht-depotfähigen GmbH-Anteilen oder von Aktien, die nicht auf einem Depot verwahrt werden, der beschränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988. Die Bestimmung ist erstmals

ab dem 1.4.2012 auf Veräußerungen von Anteilen an Körperschaften anzuwenden, die nach dem 31.8.2011 entgeltlich erworben wurden (siehe § 26c Z 25 lit. a KStG 1988).

Zu den Befreiungen des § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 siehe Rz 1502 ff. Die Erhebung der Steuer erfolgt gemäß § 24 Abs. 1 KStG 1988 im Veranlagungsweg.

27.2.1.5 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 durch Körperschaften öffentlichen Rechts außerhalb ihrer Betriebe gewerblicher Art und von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken von Körperschaften öffentlichen Rechts (VwGH 27.6.2018, Ro 2016/15/0025). Ebenso betrifft dies die Veräußerung von oder Grundstücken gemeinnütziger Körperschaften außerhalb ihres wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes.

Dies gilt für Veräußerungen ab dem 1.4.2012 (siehe § 26c Z 35 KStG 1988). Grundstücke stellen bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften „Altvermögen" dar, sofern 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 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 (EStR 2000 Rz 6733 ff) sinngemäß.

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 Einkünftetransformation 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.

27.2.2 Befreiungstatbestände

27.2.2.1 Allgemeines

1502

In § 21 Abs. 2 KStG 1988 sind sachliche Befreiungen von 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, kann auf Antrag deren Erstattung gemäß § 240 Abs. 3 BAO erfolgen, weil sie in diesem Fall zu Unrecht einbehalten wurde.

27.2.2.2 Beteiligungserträge im Sinne des § 10 KStG 1988

1503

Siehe Rz 1153 bis 1248 sowie insbesondere Rz 1203.

Randzahl 1504: *entfällt*

27.2.2.3 Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen und aus Derivaten im Sinne des § 27 EStG 1988

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 Abgabenpflicht 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 § 85 Verwertungsgesellschaftengesetz 2016 (VerwGesG 2016) von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben befreit sind. Der Geschäftsgegenstand dieser Verwertungsgesellschaften sieht wirtschaftlich betrachtet eine „treuhändige" Vereinnahmung und ungeschmälerte 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 siebenter Teilstrich KStG 1988 einem Einlagensicherungsfonds gemäß § 18 ESAEG oder dem Beitragsvermögen gemäß § 74 WAG 2018 (siehe Rz 172 und 173).
- gemäß § 718 Abs. 9 ASVG errichteten Privatstiftungen (siehe Rz 335 f).

1506

Mangels gesetzlicher Definition hat die Auslegung des Begriffes der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 vierter Teilstrich 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 an konkrete natürliche Personen als Leistungsempfänger erbringen (VwGH 28.5.2019, Ro 2017/15/0040). Bei den Landesgesundheitsfonds ist zu beachten, dass diese gemäß § 64 KAKuG von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben mit Ausnahme der Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren, somit auch von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, befreit sind (VwGH 28.5.2019, Ro 2017/15/0040).

Bei unselbstständigen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen ist Voraussetzung, dass die Kapitalanlagen (von vornherein) dem begünstigten Zweck gewidmet sind. Dem Erfordernis der „nachweislichen Zurechnung" wird nur durch eine eindeutige Zuordnung des Kapitals zur Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung Genüge getan. Diese ist entsprechend zu dokumentieren (etwa in Form eines gesonderten Rechnungskreises). Eine nachträgliche, rein rechnerische Ermittlung der der begünstigten Einrichtung zuzurechnenden Kapitalerträge (etwa im Wege einer Verhältnisrechnung) wird dem Erfordernis der „nachweislichen Zurechnung" nicht gerecht (VwGH 27.3.2019, Ro 2016/13/0006).

Verwendung und Erfolg der Finanzmittel müssen 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, 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 nicht 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 umfasst werden, sind etwa Betriebsratsfonds. Werden von einer Körperschaft öffentlichen Rechts die Anforderungen für die Einrichtung einer (selbständigen oder unselbständigen) Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung grundsätzlich erfüllt, wird 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 Unterstützungsreinrichtungen). 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, die tatsächlich keine Pensionen ausgezahlt bekommen), fallen nicht unter diesen Begriff. Muss für zu erbringende Naturalleistungen (wie etwa Kost und Logis) 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 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 unselbstständigen 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 Abgabenpflichtigen 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.).

Zur Steuerpflicht einer Depotübertragung von einer Körperschaft öffentlichen Rechts auf eine Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung derselben Körperschaft siehe EStR 2000 Rz 6162 (VwGH 10.9.2020, Ro 2020/15/0016).

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 nach Abzug der erhaltenen Pflegegelder 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). Daraus ergeben sich für die Jahre ab 2017 (kaufmännisch gerundet) folgende Vergütungssätze:

Jahr	Betrag
2017	2.486
2018	2.548
2019	2.614
2020	2.679
2021	2.725

Die Zuweisung des Kapitals an die (unselbständige) Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung muss – wie bei allen anderen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen – zwingend durch eine eindeutige Zuordnung zu dieser erfolgen. Diese ist entsprechend zu dokumentieren (etwa in Form eines gesonderten Rechnungskreises – siehe dazu Rz 1506), 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.

27.2.2.4 Einkünfte einer Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft

1507

Siehe Rz 291.

Abschnitt 27.2.2.5 und Randzahl 1508: *entfallen*

27.2.2.6 Bestimmte Kapitalerträge im Sinne des § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988

1509

Durch § 94 Z 6 lit. e EStG 1988 wird erreicht, dass folgende Zuwendungen von Privatstiftungen 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 1988 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.

27.2.2.7 Persönliche Steuerbefreiungen internationaler Organisationen

1510

Internationale Organisationen sind nach Maßgabe der in Betracht kommenden völkerrechtlichen Privilegienabkommen im Rahmen der amtlichen Tätigkeit von der Körperschaftsteuerpflicht befreit. Gleiches gilt für internationale Organisationen, die unter das Bundesgesetz über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an internationale Organisationen, BGBl. Nr. 677/1977, fallen, soweit ein solches Privileg durch eine auf der genannten gesetzlichen Ermächtigung beruhenden diesbezüglichen Regierungsverordnung zuerkannt worden ist (siehe dazu Rz 137).

1511

Zu diesen privilegierten Einrichtungen zählen unter anderem folgende in Österreich bestehende Einrichtungen:

- IAEO (Internationale Atomenergiebehörde, BGBl. Nr. 82/1958 idF BGBl. Nr. 413/1971, Abschn. 22 lit. a)
- UNIDO (Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Organisation der Vereinten Nationen für Industrielle Entwicklung über den Amtssitz der Organisation der Vereinten Nationen für Industrielle Entwicklung, BGBl. III Nr. 100/1998, Abschn. 24 lit. a)
- OPEC (Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Organisation der Erdölexportierenden Länder über den Amtssitz der Organisation der Erdölexportierenden

Länder, BGBl. Nr. 382/1974 idF BGBl. III Nr. 99/2001, BGBl. III Nr. 97/2010 und BGBl. III Nr. 108/2010, Art. 12 Abs. 1)

- OPEC-Fonds (Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem OPEC-Fonds für internationale Entwicklung über den Amtssitz des Fonds, BGBl. Nr. 248/1982, Art. 12 Abs. 1)
- Ämter der Vereinten Nationen (BGBl. III Nr. 99/1998, Abschn. 24)
- Zwischenstaatliches Komitee für die Auswanderung aus Europa (Verordnung betreffend die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an das Zwischenstaatliche Komitee für Auswanderung, BGBl. Nr. 530/1980 idF der Verordnung BGBl. Nr. 584/1987)
- IIASA, Systemanalyse (Verordnung über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an das Internationale Institut für angewandte Systemanalyse, BGBl. Nr. 441/1979, § 1 Abs. 1)
- Ständige Beobachtermission der EG (Verordnung über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an die Ständige Beobachtermission der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, BGBl. Nr. 277/1979)
- OSZE (Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Organisation für Sicherheit und Zusammenarbeit in Europa [OSZE] über den Amtssitz der Organisation für Sicherheit und Zusammenarbeit in Europa, BGBl. III Nr. 84/2018, Abschnitt 15)
- Delegation der Kommission der Europäischen Gemeinschaften (Abkommen zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften über die Errichtung sowie die Privilegien und Immunitäten der Delegation der Kommission der Europäischen Gemeinschaften in der Republik Österreich, BGBl. Nr. 37/1988, Art. 3 Abs. 1).

Zu diesen privilegierten Einrichtungen zählen weiters unter anderem folgende im Ausland bestehende Einrichtungen:

- UNO (Übereinkommen über die Privilegien und Immunitäten der Vereinten Nationen, BGBl. Nr. 126/1957, Abschn. 7 lit. a)
- UN-Spezialorganisationen (BGBl. Nr. 248/1950 idF BGBl. Nr. 40/1955, Abschn. 9 lit. a)
- Internationaler Kinderhilfsfonds (BGBl. Nr. 48/1949, Art. VI lit. A)
- Europarat (BGBl. Nr. 127/1957, Art. 7 lit. a)
- OECD (BGBl. Nr. 223/1957, Art. 6 lit. a)
- EFTA (BGBl. Nr. 142/1961, Art. 6 lit. a)

- ESA (BGBl. Nr. 93/1981, Art. 7 lit. b)
- Kommission zum Schutz der Donau (BGBl. III Nr. 227/2001, Art. 11 Abs. 1)
- Europäische Patentorganisation (BGBl. Nr. 672/1990, Art. 10 Abs. 1)

Der Kapitalertragsteuerabzug kann unterbleiben, wenn die über die Kapitalanlagen verfügungsberechtigten zwei Organisationsbeamten schriftlich bestätigen, dass die die steuerbefreiten Erträge abwerfenden Kapitalanlagen für den amtlichen Aufgabenkreis der privilegierten Einrichtung benötigt werden.

1512

Ausländische Staaten sind im Rahmen ihrer hoheitlichen Tätigkeit in Österreich (im Rahmen des amtlichen Aufgabenkreises der diplomatischen oder berufskonsularischen Vertretungen) auf Grund des Völkergewohnheitsrechts hinsichtlich der Erträge aus Kapitalveranlagungen 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 betreffenden Kapitalanlagen für den amtlichen Aufgabenkreis der Vertretung benötigt werden.

1513

Andere Einrichtungen ausländischer Staaten sind im Allgemeinen nicht begünstigt, es sei denn, dass solchen Einrichtungen Privilegien auf Grund besonderer Vorschriften gewährt wurden, wie etwa dem Französischen Kulturinstitut (BGBl. Nr. 220/1947) und dem Lycée Francais (BGBl. Nr. 44/1983).

28. Tarif (§§ 22 und 23 KStG 1988)

28.1 Allgemeiner Steuersatz (§ 22 Abs. 1 KStG 1988)

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.

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.

28.2 Besondere Besteuerung

28.2.1 Zusatzbesteuerung nach § 6b Abs. 4 KStG 1988

1515

Die nach § 6b Abs. 4 KStG 1988 der Zusatzbesteuerung zu unterziehenden Dividenden sind mit einem allgemeinen Steuersatz von 25% im Veranlagungsweg zu besteuern. Die Zusatzbesteuerung erfolgt völlig unabhängig von der laufenden Besteuerung der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft. Es entstehen daher zwei voneinander unabhängige Einkommensschedulen. Auch wenn die laufende Einkommensermittlung kein positives Einkommen ergibt, bleibt die Zusatzsteuer in vollem Umfang aufrecht.

28.2.2 Sonderbesteuerung nach § 21 Abs. 3 KStG 1988

1516

Die nach § 21 Abs. 3 KStG 1988 zu versteuernden ausländischen Einkünfte der inländischen beschränkt Steuerpflichtigen iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988 (siehe Rz 1498) sind im Veranlagungswege mit dem allgemeinen Steuersatz von 25% der ausländischen Kapitalerträge ohne Werbungskostenabzug zu versteuern.

28.2.3 Zwischenbesteuerung nach § 22 Abs. 2 KStG 1988

1517

Die Zwischenbesteuerung bestimmter Einkünfte von Privatstiftungen (siehe StiftR 2009 Rz 89 bis Rz 110) wird mit 25% der Bemessungsgrundlage (ab Veranlagung 2011) neben der Tarifbesteuerung im Veranlagungswege vorgenommen. Es liegt eine Schedulenbesteuerung vor, dh. die Besteuerung erfolgt unabhängig davon, ob im Veranlagungszeitraum eine Einkommensbesteuerung mit dem allgemeinen Steuersatz von 25% stattfindet.

28.2.4 Zuschlag zur Körperschaftsteuer nach § 22 Abs. 3 KStG 1988

1518

Durch einen Zuschlag zur Körperschaftsteuer soll verhindert werden, dass durch Unterlassung der Empfängernennung und Verschweigen des Zuflusses beim Empfänger Steuervorteile lukriert werden. Der Zuschlag beträgt 25% von jenen Beträgen, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet und fällt auch in Verlustjahren, parallel zur Mindestkörperschaftsteuer, an. Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 ist unabhängig vom Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen der Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO zu entrichten; somit auch für nicht als Betriebsausgabe geltend gemachte Beträge (vgl. VwGH 14.9.2017, Ro 2016/15/0004).

Bei Gruppenmitgliedern wird der Zuschlag gemeinsam mit ihrem normalen Ergebnis – der Ergebniszurechnung gemäß § 9 Abs. 6 KStG 1988 folgend – zur jeweils beteiligten Körperschaft weitergeleitet und ist letztlich vom Gruppenträger zu entrichten.

Die Verweigerung der Empfängerbenennung (§ 162 BAO, § 22 Abs. 3 KStG 1988) stellt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar (VwGH 27.11.2020, Ro 2020/15/0019); der Zuschlag betrifft folglich jenen Veranlagungszeitraum, in dem die fraglichen Aufwendungen angefallen sind.

28.3 Tarifbegünstigungen (§ 23 KStG 1988)

28.3.1 Freibetrag für begünstigte Zwecke

1519

Der Gemeinnützigkeitsfreibetrag ist eine Tarifbegünstigung im weiteren Sinne. Voraussetzung für das Geltendmachen des Freibetrages ist das Vorliegen einer unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Körperschaft. Siehe Rz 177 und 178 und VereinsR 2001 Rz 6 bis 135.

Nach Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte sind in erster Linie die Sonderausgaben abzuziehen, sollte in der Folge noch ein positiver Betrag vorliegen, ist der Freibetrag unabhängig davon, ob das (Rest)Einkommen auf entbehrliche Geschäftsbetriebe oder begünstigungsschädliche Betriebe zurückzuführen ist, in dieser Höhe, höchstens aber im Ausmaß von 7.300 Euro, ab der Veranlagung für 2013 im Ausmaß von 10.000 Euro anzusetzen.

28.3.2 Freibetrag bei kumuliertem Einkommen

1520

Zum Freibetrag bei kumuliertem Einkommen siehe VereinsR 2001 Rz 394 ff.

28.3.3 Freibetrag bei Vorliegen sowohl unbeschränkter als auch beschränkter Steuerpflicht

1521

Ergibt sich eine Steuerpflicht sowohl nach § 1 Abs. 2 KStG 1988 als auch nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988, sind in der Veranlagung zur Körperschaftsteuer die Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 – falls sie überhaupt zu veranlagen sind – getrennt vom Einkommen aus der unbeschränkten Teilsteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 KStG 1988 anzusetzen. Ein Verlustausgleich zwischen der Sphäre der unbeschränkten und jener der beschränkten Steuerpflicht ist nicht möglich. Der Freibetrag gemäß § 23 KStG 1988 ist nur vom – nach Abzug der Sonderausgaben verbleibenden – unbeschränkt teilsteuerpflichtigen Einkommen in Abzug zu bringen. Keine Wirkung entfaltet er hingegen für Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0040).

28.4 Sanierungsgewinn

28.4.1 Allgemeines

1522

Sanierungsgewinne sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind. Die Höhe des Sanierungsgewinnes ergibt sich aus der Summe der Schuldnachlässe abzüglich der mit diesen wirtschaftlich in Zusammenhang stehenden Sanierungskosten (Nettogröße).

28.4.2 Entstehungszeitpunkt

1523

Das Betriebsvermögen erhöht sich grundsätzlich im Zeitpunkt des Schulderlasses. Erfolgt ein Schuldnachlass in mehreren Perioden, fällt auch der Sanierungsgewinn nur über diese Perioden verteilt an.

Kommt es zum Abschluss eines Sanierungsplanes gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung, entsteht der Sanierungsgewinn durch Erfüllung der Sanierungsplanquote bzw. nach Maßgabe der Ratenzahlungen. Die Schuld ist erst auszubuchen, wenn die Sanierungsplanquote vollständig beglichen wurde, bei Nichterfüllen leben die Schulden wieder voll auf (vgl. das zur Rechtslage vor dem Insolvenzrechtsänderungsgesetz, IRÄG 2010 ergangene VwGH-Erkenntnis vom 24.5.1993, 92/15/0041); die Sicherstellung durch eine Bankgarantie kann die Quotenerfüllung nicht ersetzen.

28.4.3 Voraussetzungen für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes

28.4.3.1 Vorliegen eines Schulderlasses

1524

Es bedarf eines Nachlasses von (eventuell auch künftigen) Verbindlichkeiten (nicht begünstigt: Schuldübernahme gemäß § 1404 ABGB, Verzicht auf künftige Zinsen, Zuschüsse des Gläubigers oder eines Dritten, Erlass des negativen Kapitalkontos eines ausscheidenden Personengesellschafters).

1525

Die Gläubiger (sämtliche, die Mehrheit, eventuell auch eine Minderheit) müssen sich bereitfinden, auf ihre Forderungen ganz oder teilweise zu verzichten. In Ausnahmefällen kann auch der Nachlass eines einzelnen (Haupt-)Gläubigers genügen (VwGH 15.5.1997, 95/15/0152), die schematische Anwendung einer 50%-Grenze ist nicht zielführend. Maßgebend ist die Größenrelation der nachgelassenen Forderungen zu den nicht nachgelassenen.

28.4.3.2 Sanierungsbedürftigkeit

1526

Sanierungsbedürftigkeit eines Betriebes liegt vor, wenn dieser ohne Schulderlass nicht in der Lage wäre, seinen Verpflichtungen nachzukommen und daher vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch steht (bei drohender Überschuldung oder Illiquidität).

28.4.3.3 Sanierungsabsicht

1527

Sanierungsabsicht ist gegeben, wenn der Schuldnachlass zum Zwecke der Sanierung, dh. um die wirtschaftliche Gesundung herbeizuführen, erfolgt. Bei einem allgemeinen Forderungsverzicht oder bei Abschluss eines Sanierungsplanes gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung ist das Vorliegen einer Sanierungsabsicht zu vermuten (vgl. das zur Rechtslage vor dem IRÄG 2010 ergangene VwGH-Erkenntnis vom 27.4.1971, 1420/69). Keine Sanierungsabsicht liegt vor bei:

- Abgabennachsicht (ohne Einbeziehung in eine allgemeine Sanierungsmaßnahme) der Abgabenbehörde (VwGH 20.11.1964, 1657/63);
- einem Schuldnachlass zur Erhaltung des guten Rufes eines Gesellschafters (VwGH 27.3.1985, 83/13/0068);
- einem als verdeckte Ausschüttung zu wertenden Forderungsverzicht;
- Fehlen von Maßnahmen der Gesellschafter (zB Leistung eines Gesellschafterzuschusses), um die Stilllegung des Betriebes zu verhindern.

Eine Vereinbarung, in der sich der Schuldner zwecks vergleichsweiser Bereinigung sämtlicher gegenseitig geltend gemachter Ansprüche zur Zahlung eines bestimmten Betrages verpflichtet, stellt einen für die Begünstigung unbeachtlichen außergerichtlichen Vergleich iSd § 1380 ABGB dar (VwGH 14.4.1993, 90/13/0288).

28.4.3.4 Sanierungseignung (oder Sanierungsfähigkeit)

1528

Sanierungseignung liegt vor, wenn noch die Möglichkeit besteht, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Kriterien sind die zukünftigen Betriebsergebnisse, der Grad der Überschuldung und die Höhe der stillen Reserven. Das Unternehmen wird dann nicht saniert, wenn das Betriebsvermögen fast zur Gänze veräußert werden muss, auch wenn die nach wie vor aufrechte juristische Person (bei Zufuhr neuen Kapitals) in weiterer Folge noch am Geschäftsleben teilnehmen könnte (VwGH 20.11.1996, 94/15/0137). Bei Vorliegen eines einheitlichen Betriebsvermögens kann Sanierungseignung auch dann vorliegen, wenn ein Teilbetrieb aufgegeben wird und dies zur Rettung des verbleibenden Teilbetriebes dient.

1529

Liegt ein Sanierungsplan nicht vor, werden bei verschiedenen Gläubigern zu verschiedenen Zeitpunkten unterschiedliche Nachlässe erzielt und werden zudem im Sanierungszeitraum Selbstbemessungsabgaben hinterzogen (Umsatzsteuer), spricht dies gegen eine Sanierungseignung (VwGH 20.4.1999, 98/14/0120).

1530

Eine Betriebsveräußerung nach dem Schuldnachlass oder die Fortführung des Unternehmens in einer Nachfolgegesellschaft oder Auffanggesellschaft sprechen nicht gegen die Sanierungsfähigkeit. Ein gezielt erstellter (auch außergerichtlicher) Sanierungsplan, der konsequent umgesetzt wird, ist Indiz für die Sanierungseignung.

1531

Gegen die Sanierungseignung spricht eine Betriebseinstellung nach der versuchten Sanierung, das Unterbleiben der Ertragsfähigkeit, das Eintreten weiterer Verluste (VwGH 3.10.1990, 90/13/0018 - drei weitere Jahre), ein Missverhältnis zwischen den flüssigen Mitteln und der weiterbestehenden Schuldenlast.

1532

Entzieht der Lieferant durch abrupte Beendigung der Geschäftsbeziehung dem Unternehmen die wirtschaftliche Grundlage und verzichtet er auf Forderungen, auf Grund langwieriger Verhandlungen und Konkursandrohungen, ist im Hinblick auf den sonstigen Sachverhalt in dieser Maßnahme keine geeignete Sanierungsmaßnahme zu erblicken (VwGH 3.10.1990, 89/13/0129).

28.4.4 Festsetzung der Körperschaftsteuer auf den Sanierungsgewinn in Höhe der Quote

28.4.4.1 Allgemeines

1533

In der Praxis ist der auf den Sanierungsgewinn entfallende Abgabenanspruch häufig nicht voll durchsetzbar. § 23a Abs. 2 KStG 1988 sieht daher vor, dass bei Vorliegen von Sanierungsgewinnen, die durch Erfüllung der Sanierungsplanquote nach Abschluss eines Sanierungsplanes gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung entstanden sind, die Körperschaftsteuer insoweit nicht festzusetzen ist, als sie den der Sanierungsplanquote entsprechenden Betrag übersteigt.

Die Abgabenbehörden sind jedoch auch in Sanierungsfällen im Rahmen einer außergerichtlichen Sanierung befugt, von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 23a KStG 1988 vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen (näheres siehe Rz 1538).

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.

28.4.4.2 Rechnerische Durchführung

1535

Die Berechnung des auf den Sanierungsgewinn entfallenden Abgabenanspruchs erfolgt gemäß § 23a Abs. 2 KStG 1988 durch eine Gegenüberstellung der Körperschaftsteuerbelastung unter Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes mit der Körperschaftsteuerbelastung ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes. Ist die Körperschaftsteuerbelastung ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes geringer als die Mindeststeuer, ist die Mindeststeuer in der Gegenüberstellung anzusetzen.

Von einer Festsetzung der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuer (= Differenzbetrag) ist in jenem Ausmaß Abstand zu nehmen, welches sich durch Anwendung des dem Forderungsnachlass entsprechenden Prozentsatzes (100% abzüglich Sanierungsplanquote) auf diesen Differenzbetrag ergibt.

Eine etwa bereits entrichtete Mindeststeuer aus Vorjahren ist auf den festgesetzten Körperschaftsteuerbetrag anzurechnen.

Beispiel 1:

Im Jahr 2011 wird ein Sanierungsplan gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung betreffend eine GmbH mit einer Quote von 20% rechtskräftig bestätigt. Die Sanierungsplanquote wird noch im Jahr 2011 voll erfüllt. Die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn liegen vor. Es entsteht ein Sanierungsgewinn in Höhe von 46.000 Euro. Das Einkommen inkl. Sanierungsgewinn beträgt 69.000 Euro, jenes ohne Sanierungsgewinn würde 23.000 Euro betragen.

Steuer mit Sanierungsgewinn (69.000 Euro x 25%)	*17.250*
Steuer ohne Sanierungsgewinn (23.000 Euro x 25%)	*5.750*
Differenz	*11.500*

Von dieser Differenz sind gemäß § 23a KStG 1988 80%, somit 9.200 Euro, nicht festzusetzen. Insgesamt ergibt sich somit eine Körperschaftsteuer von 17.250 Euro abzüglich 9.200 Euro = 8.050 Euro.

Variante zu Beispiel 1:

Die Sanierungsplanquote wird im Jahr 2011 nur zu einem Viertel erfüllt, der Sanierungsgewinn 2011 beträgt somit nur 11.500 Euro (= ein Viertel von 46.000 Euro). Angaben sonst wie oben:

Steuer mit Sanierungsgewinn (34.500 Euro x 25%)	*8.625*
Steuer ohne Sanierungsgewinn (23.000 Euro x 25%)	*5.750*
Differenz	*2.875*
Nichtfestsetzungsbetrag (Sanierungsplanquote 20%, nicht festgesetzt werden somit 80%)	*2.300*
Festgesetzt wird	*6.325*

In gleicher Weise ist in den folgenden Jahren nach Maßgabe der Quotenerfüllung vorzugehen.

Beispiel 2:

Nach Abschluss eines Sanierungsplanes gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung beträgt 2011 das Einkommen einer GmbH 10.000 Euro inkl. Sanierungsgewinn von 8.000 Euro. Sanierungsplanquote ist 40%.

Steuer mit Sanierungsgewinn (10.000 Euro x 25%)	*2.500*
Steuer ohne Sanierungsgewinn (2.000 Euro x 25%)	*500*
(daher Mindeststeuer)	*1.750*
Differenz	*750*
Nichtfestsetzungsbetrag (Sanierungsplanquote 40%, nicht festgesetzt werden somit 60%)	*450*
Festgesetzt wird	*2.050*

Auf den festgesetzten Betrag von 2.050 Euro ist gemäß § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 in den Vorjahren entrichtete Mindeststeuer in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld der Vorjahre übersteigt, anzurechnen.

28.4.4.3 Offene Verlustvorträge (Verlustabzüge)

1536

Beim Verlustabzug ist auf Sanierungsgewinne gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b erster Teilstrich KStG 1988 die Vortragsgrenze von 75% nicht anzuwenden. Die Vortragsgrenze ist gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b zweiter Teilstrich KStG 1988 auch auf Gewinne nicht anzuwenden, die in einem Veranlagungszeitraum anfallen, der von einem Insolvenzverfahren betroffen ist. Von einem Insolvenzverfahren betroffen sind bei Abschluss eines Sanierungsplanes sämtliche Veranlagungszeiträume seit dem Veranlagungszeitraum, in den die Insolvenzeröffnung fällt, bis zum Veranlagungszeitraum, in dem die rechtskräftige Bestätigung des Sanierungsplanes erfolgt.

Beispiel 3:

Im Jahr 2015 wird ein Sanierungsplan gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung betreffend eine GmbH mit einer Quote von 20% rechtskräftig bestätigt. Die Sanierungsplanquote wird noch im Jahr 2015 voll erfüllt. Die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn liegen vor. Es entsteht durch Erfüllung der Sanierungsplanquote ein Sanierungsgewinn in Höhe von 46.000 Euro. Der Gesamtbetrag der Einkünfte inkl. Sanierungsgewinn beträgt 69.000 Euro, jener ohne Sanierungsgewinn würde 23.000 Euro betragen. Es bestehen abzugsfähige Verluste aus Vorjahren von 36.000 Euro.

Da sich die GmbH 2015 bis zur rechtskräftigen Bestätigung des Sanierungsplanes in einem Insolvenzverfahren befindet, ist gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988 nicht nur auf den Sanierungsgewinn, sondern auf sämtliche in diesem Veranlagungszeitraum angefallene Gewinne die Vortragsgrenze von 75% nicht anzuwenden. Es können Verluste aus Vorjahren bis zu 100% der positiven Einkünfte in Abzug gebracht werden. Der Vorjahresverlust iHv 36.000 Euro ist daher zur Gänze abzugsfähig. Das Einkommen inkl. Sanierungsgewinn beträgt 33.000 Euro (69.000 Euro minus 36.000 Euro). Jenes ohne Sanierungsgewinn würde 0 Euro betragen (23.000 Euro minus 23.000 Euro).

Steuer mit Sanierungsgewinn (33.000 Euro x 25%)	*8.250*
Steuer ohne Sanierungsgewinn (0 Euro x 25%)	*0*
(daher Mindeststeuer)	*1.750*
Differenz	*6.500*
Nichtfestsetzungsbetrag (Sanierungsplanquote 20%, nicht festgesetzt werden somit 80%)	*5.200*
Festgesetzt wird	*3.050*

Beispiel 4:

Im Jahr 2014 wird ein Sanierungsplan gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung betreffend eine GmbH mit einer Quote von 20% rechtskräftig bestätigt. Die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn liegen vor. Im Jahr 2015 entsteht durch Erfüllung der Sanierungsplanquote ein Sanierungsgewinn in Höhe von 46.000 Euro. Der Gesamtbetrag der Einkünfte inkl. Sanierungsgewinn beträgt 104.000 Euro, jener ohne Sanierungsgewinn würde 58.000 Euro betragen. Es bestehen abzugsfähige Verluste aus Vorjahren von 145.000 Euro.

Da das Insolvenzverfahren mit der gerichtlichen Bestätigung des Sanierungsplanes 2014 abgeschlossen wird, ist der Veranlagungszeitraum 2015 von keinem Insolvenzverfahren betroffen. Somit kommt § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b zweiter Teilstrich KStG 1988 nicht zur Anwendung und beim Verlustabzug ist lediglich auf den Sanierungsgewinn die Vortragsgrenze von 75% nicht anzuwenden. Es können somit gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 Vorjahresverluste bis max. 89.500 Euro in Abzug gebracht werden (75% von 58.000 Euro plus 100% von 46.000 Euro Sanierungsgewinn). Der Vorjahresverlust ist daher nur in dieser Höhe im Wege des Verlustvortrages abzugsfähig. Das Einkommen mit Sanierungsgewinn beträgt somit 14.500 Euro. Das Einkommen ohne Sanierungsgewinn würde ebenfalls 14.500 Euro betragen.

Steuer mit Sanierungsgewinn (14.500 Euro x 25%)	*3.625*
Steuer ohne Sanierungsgewinn (14.500 Euro x 25%)	*3.625*
Differenz	*0*

Mangels Differenz kommt eine Nichtfestsetzung nicht in Betracht.

28.4.4.4 Bescheidmäßige Darstellung

1537

Die aus dem Einkommen einschließlich des Sanierungsgewinns ermittelte Körperschaftsteuer ist zunächst ungekürzt auszuweisen. Die Nichtfestsetzung gemäß § 23a KStG 1988 ist in der Folge bescheidmäßig gesondert darzustellen:

Beispiel (Angaben nach Beispiel 1 Rz 1535):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	*69.000 Euro*
Einkommen	*69.000 Euro*
Körperschaftsteuer	*17.250 Euro*
Davon nach § 23a KStG 1988 nicht festgesetzt	*9.200 Euro*
Körperschaftsteuer daher	*8.050 Euro*

28.4.4.5 Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gemäß § 206 Abs. 1 lit. b BAO

1538

Sind im Einkommen Sanierungsgewinne iSd § 23a Abs. 1 KStG 1988 enthalten, dh. liegt ein Schulderlass vor und sind Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht und Sanierungseignung gegeben (siehe Rz 1524 ff), sind die Abgabenbehörden befugt, auch in Sanierungsfällen im Rahmen einer außergerichtlichen Sanierung von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 23a KStG 1988 vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen.

29. Erhebung der Steuer (§ 24 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 42 bis 46 EStG 1988)

29.1 Veranlagung

29.1.1 Allgemeines

1539

Die Körperschaftsteuer wird grundsätzlich im Wege der Veranlagung erhoben (siehe EStR 2000 Rz 7501). Neben den aus § 39 EStG 1988 übernommenen Veranlagungsbestimmungen hinsichtlich Veranlagungszeitraum ist bei Körperschaften, die dem § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, im Falle der Liquidation die Sonderbestimmung des § 19 Abs. 3 KStG 1988 (Veranlagungszeitraum grundsätzlich bis zu drei Jahre, siehe Rz 1431) zu beachten.

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 EStG 1988 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 EStG 1988 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). Die Körperschaftsteuer aus privaten Grundstücksveräußerungen gilt nur bei Entrichtung der Immobilienertragsteuer in korrekter Höhe als abgegolten (VwGH 26.5.2021, Ra 2019/15/0046).

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).

1542

Folgende Bestimmungen des EStG 1988 sind für die Entrichtung der Körperschaftsteuer von Relevanz:

- § 30b und § 30c EStG 1988 (Entrichtung von Immobilienertragsteuer bei Grundstücksveräußerungen durch Körperschaften, die der beschränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988 unterliegen; die Bestimmungen sind hingegen nicht anzuwenden auf Körperschaften gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 – einschließlich Betriebe gewerblicher Art – und gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, sofern diese unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, sowie auf Privatstiftungen)
- § 45 EStG 1988 (Vorauszahlungen)
- § 46 EStG 1988 (Abschlusszahlungen)
- § 96 EStG 1988 (Kapitalertragsteuerabfuhr)
- § 101 EStG 1988 (Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht).

Gegenstand der Veranlagung ist das Einkommen im Sinne des § 7 Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 348 bis 349) bzw. der Gesamtbetrag der Einkünfte bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 KStG 1988 (siehe Rz 1475).

29.1.2 Beginn bzw. Ende der Steuerpflicht während des Veranlagungszeitraumes

1543

Beginnt oder endet die Steuerpflicht während des Kalenderjahres (siehe Rz 168 und 357), weicht der Veranlagungszeitraum vom Kalenderjahr ab. In diesen Fällen wird der Veranlagung ein entsprechend verkürzter Veranlagungszeitraum zugrundegelegt.

Ende bzw. Beginn der Steuerpflicht liegen auch bei einem innerhalb des Kalenderjahres erfolgenden Wechsel von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht (und umgekehrt) vor. Dabei werden zwei eigenständige Veranlagungstatbestände erfüllt und es kommt somit zu zwei (verkürzten) Veranlagungszeiträumen. Die in diesen Veranlagungszeiträumen jeweils bezogenen Einkünfte sind daher getrennt zu veranlagen (VwGH 26.9.1990, 86/13/0104).

29.1.3 Steuererklärung (§§ 42 bis 44 EStG 1988)

1544

Die Steuererklärungspflicht richtet sich grundsätzlich nach § 42 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 7534 bis 7555). Steuererklärungspflicht besteht mangels einer Besteuerungsuntergrenze für Körperschaften in allen Fällen einer Einkünfteerzielung, wenn die Einkünfte zur Festsetzung einer Körperschaftsteuer führen.

Im Falle der Liquidation gemäß § 19 KStG 1988 sind für Zeiträume ab Liquidationseröffnung während des Liquidationszeitraumes keine Steuererklärungen einzureichen.

29.2 Vorauszahlungen (§ 45 EStG 1988)

1545

Die Vorauszahlungsverpflichtung bei der Körperschaftsteuer ergibt sich aus § 45 EStG 1988 (siehe dazu EStR 2000 Rz 7557 ff).

29.2.1 Allgemeines

1546

Die Bestimmung des § 45 EStG 1988 ist nach § 24 Abs. 3 KStG 1988 als Regelung zur Entrichtung der Steuer auch für den Bereich der Körperschaftsteuer anzuwenden.

Der Vorauszahlungsverpflichtung unterliegen sowohl unbeschränkt als auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Keine Vorauszahlungen haben dabei allerdings Körperschaften zu leisten, bei denen sich die Steuerpflicht auf die im Wege des Steuerabzuges erhobene Beträge beschränkt (insb. bei beschränkter Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 in Verbindung mit § 21 Abs. 2 KStG 1988).

1547

Die Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer berechnen sich im Sinne der Methodik des § 45 Abs. 1 EStG 1988. Für Privatstiftungen gilt die Sonderregelung des § 24 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000. Für Gruppenträger einer Unternehmensgruppe gilt für die Vorauszahlungen für das Jahr 2015 die Sonderregelung des § 26c Z 48 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 13/2014.

1548

Vorauszahlungen sind auch für die Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 zu entrichten. Derartige Mindestkörperschaftsteuer-Vorauszahlungen fallen an, wenn die Steuerschuld von Kapitalgesellschaften bei der letzten Veranlagung die Mindestkörperschaftsteuer nicht überstiegen hat. Weiters kann sich die Mindestkörperschaftsteuer-Vorauszahlung bei der erstmaligen Festsetzung ergeben, wenn von voraussichtlichen Verlusten auszugehen ist oder bei einer Anpassung oder Änderung die

Angleichung der Vorauszahlung an das Mindestkörperschaftsteuerniveau geboten ist. Mindestkörperschaftsteuer-Vorauszahlungen sind auch zu entrichten, wenn im Gründungsjahr einer Kapitalgesellschaft kein Wirtschaftsjahr (abweichendes Wirtschaftsjahr) endet.

29.2.2 Mindestkörperschaftsteuer (§ 24 Abs. 4 KStG 1988)

1549

Die Mindestkörperschaftsteuer wurde im KStG 1988 mit dem Steuerreformgesetz 1993 mit Wirkung ab 1994 eingeführt. In der Zwischenzeit ist die Mindestkörperschaftsteuer mehrmals geändert worden. In der derzeit geltenden Fassung beträgt die Mindestkörperschaftsteuer jährlich für die

GmbH	1.750 Euro	im Kalendervierteljahr	437,50 Euro
AG	3.500 Euro	im Kalendervierteljahr	875,00 Euro
SE	6.000 Euro	im Kalendervierteljahr	1.500,00 Euro
Kreditinstitute und Versicherungen	5.452 Euro	im Kalendervierteljahr	1.363,00 Euro

Für eine vor dem 1.7.2013 neu gegründete GmbH beträgt die Mindestkörperschaftsteuer für das Kalenderjahr 2014 lediglich 1.437,50 Euro, da die Mindeststeuer für das erste Quartal lediglich 125,00 Euro beträgt.

Für eine nach dem 30.6.2013 neu gegründete GmbH sind für die ersten zehn Jahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht ermäßigte Mindestkörperschaftsteuersätze vorgesehen (siehe Rz 1563).

Die Höchstgerichte haben die derzeitige Regelung zur Mindestkörperschaftsteuer bestätigt (VfGH 11.12.1997, G 441/97, G 442/97, G 443/97, G 444/97, G 445/97, G 446/97, G 447/97, G 448/97, G 449/97 und Europäischer Gerichtshof (EuGH 18.1.2001, Rs C-113/99).

29.2.2.1 Betroffene Körperschaften

1550

Die Mindestkörperschaftsteuer knüpft an die unbeschränkte Steuerpflicht an. Bei beschränkt Steuerpflichtigen entfällt daher die Mindestkörperschaftsteuer. Die Mindestkörperschaftsteuer gilt hingegen auch für Kapitalgesellschaften, die ihre Geschäftsleitung ins Ausland verlegt haben, wenn sie ihren Sitz im Inland beibehalten.

Sind Körperschaften persönlich von der Steuerpflicht befreit und daher beschränkt steuerpflichtig, bezieht sich diese Steuerbefreiung auch auf die Mindestkörperschaftsteuer.

Sind Körperschaften nur teilweise von der Steuerpflicht befreit, so sind sie (nur) insoweit beschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 spricht ausdrücklich von "insoweit"). Der übrige steuerpflichtige Bereich der Körperschaft begründet eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Da nach dem Wortlaut des § 24 Abs. 4 KStG 1988 unbeschränkte Steuerpflicht schlechthin die Mindestkörperschaftsteuerpflicht begründet, führt somit auch eine teilweise bestehende unbeschränkte Steuerpflicht zur vollen Mindestkörperschaftsteuerpflicht.

Sachliche Steuerbefreiungen haben auf die Mindestkörperschaftsteuerpflicht keinen Einfluss.

1551

Die in § 24 Abs. 4 KStG 1988 vorgesehene Anknüpfung an die Rechtsform der "Kapitalgesellschaften" ist eine formalrechtliche, da sie auf konkrete Mindestkapitalvorschriften des österreichischen Aktien- bzw. GmbH-Rechts Bezug nimmt.

Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Bestimmung sind daher nur Kapitalgesellschaften des österreichischen Rechts. Eine nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft kann zwar einer österreichischen vergleichbar sein, sie ist aber formalrechtlich keine Kapitalgesellschaft. Dies bedeutet, dass Kapitalgesellschaften mit ausländischem Sitz, die nach ausländischem Recht gegründet sind, nur dann der Mindestkörperschaftsteuerpflicht unterliegen, wenn sie wegen einer inländischen Geschäftsleitung unbeschränkt steuerpflichtig sind. Bloß inländische Betriebsstätten ausländischer Körperschaften fallen auch dann nicht unter die Mindestkörperschaftsteuer, wenn sie als Niederlassung im Firmenbuch eingetragen sind.

Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften fallen auch dann unter die Mindestkörperschaftsteuerpflicht, wenn sie kein steuerlich relevantes Einkommen erzielen bzw. ihre Tätigkeit als Liebhaberei zu werten ist (siehe LRL 2012 Rz 144). Dies zeigt die Systematik des § 1 KStG 1988, wo als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaft angesehen wird, wer im Inland Geschäftsleitung oder Sitz hat. Demnach ist es gleichgültig, ob eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft steuerpflichtig, sachlich steuerbefreit oder überhaupt nicht steuerrelevant tätig wird. Sie ist in all den angeführten Fällen unbeschränkt steuerpflichtig und damit auch mindestkörperschaftsteuerpflichtig.

1552

Das Gesetz trifft eine Regelung für das Kalendervierteljahr und geht dabei bei einer GmbH von einem Viertel von 5% des Mindeststammkapitals von 35.000 Euro aus. Beim Mindeststammkapital ist ausschließlich von § 6 GmbHG auszugehen. Andere Bestimmungen über Mindeststammkapitalien bei der GmbH haben keine Bedeutung. Diese Aussagen treffen dem Grunde nach auch auf die AG zu, bei der die Mindestkörperschaftsteuerregelung von

einem Mindestgrundkapital von 70.000 Euro ausgeht. Gleiches gilt für die SE (Europäische Gesellschaft) mit einem Mindestkapital von 120.000 Euro.

Randzahl 1553: *derzeit frei*

29.2.2.2 Beginn und Ende der Mindestkörperschaftsteuerpflicht

1554

Die Regelung des § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 bezieht sich auf das Bestehen der unbeschränkten Steuerpflicht für jeweils ein volles Kalendervierteljahr. Beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht exakt am ersten Tag eines Kalendervierteljahres, ist für dieses Kalendervierteljahr bereits Mindestkörperschaftsteuer zu erheben. Der Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht zum Beginn eines Kalendervierteljahres spielt insbesondere beim Umgründungsstichtag von Kapitalgesellschaften eine Rolle. In diesem Zusammenhang sind die Regelungen des UmgrStG zu beachten.

1555

Die (potentielle) Mindestkörperschaftsteuerpflicht setzt mit dem Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht ein und hört mit dem Ende der unbeschränkten Steuerpflicht auf. Eintritt in die und Austritt aus der unbeschränkten Steuerpflicht richtet sich dabei grundsätzlich nach § 4 KStG 1988 (siehe Rz 141 bis 165). Tritt eine Kapitalgesellschaft in eine persönliche Steuerbefreiung ein bzw. aus einer Steuerbefreiung aus, endet bzw. beginnt ebenfalls die Mindestkörperschaftsteuerpflicht.

1556

In Fällen, in denen eine Kapitalgesellschaft in Zusammenhang mit Maßnahmen nach dem Umgründungssteuergesetz (insbesondere nach Art. III UmgrStG) auf einen rückbezogenen Umgründungsstichtag steuerlich rückwirkend entsteht, beginnt die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit dem auf den rückbezogenen Stichtag folgenden Tag zu laufen. Dies ergibt sich daraus, dass der Kapitalgesellschaft bereits auf diesen rückbezogenen Stichtag Einkommen zuzurechnen ist (zB bei Art. III-Maßnahmen: § 14 Abs. 2 UmgrStG, § 18 Abs. 2 UmgrStG), was den Eintritt in eine (unbeschränkte) Steuerpflicht logischerweise voraussetzt. In diesem Zusammenhang ist zusätzlich zu prüfen, ob sich an den Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht unmittelbar ein volles Kalendervierteljahr anschließt.

> *Beispiel:*
>
> *Der Einzelunternehmer A bringt seinen (Verluste abwerfenden) Betrieb zum a) 31.12.01 b) 01.01.02 in die am 20.05.02 in das Firmenbuch eingetragene bar gegründete GmbH nach Art. III UmgrStG ein. Nach § 18 Abs. 2 UmgrStG werden der übernehmenden GmbH die Einkünfte des Einbringenden ab a) 01.01.02 b) 02.01.02 zugerechnet. Ab diesem Zeitpunkt tritt die Gesellschaft in die unbeschränkte*

Steuerpflicht ein. Sie ist daher im Falle a) bereits ab dem ersten Kalendervierteljahr des Jahres 02 mindestkörperschaftsteuerpflichtig, im Falle b) ab dem zweiten Kalendervierteljahr.

1557

Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht endet mit dem Untergang der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft, sie besteht aber jedenfalls bis zu dem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergeht (siehe Rz 153 bis 155).

Im Falle der Liquidation gemäß § 19 Abs. 1 KStG 1988 endet die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit der Verteilung des Liquidationsüberschusses. Diese wird aus Verwaltungsvereinfachungsgründen mit dem Stichtag, auf den die Liquidationsschlussbilanz aufgestellt wird, angenommen.

1558

Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht besteht auch nach Insolvenzeröffnung weiter (VwGH 22.2.1995, 95/15/0016). Im Rahmen der Abwicklung durch den Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren endet die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit der vollständigen Abwicklung der Insolvenz (Verteilung des Massevermögens). In den Fällen des § 39 FBG (Insolvenz wird mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet) endet die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit der Rechtskraft des entsprechenden Beschlusses (Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgt von Amts wegen).

1559

Erfolgt keine Abwicklung, beispielsweise bei tatsächlicher Vermögenslosigkeit, endet die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit jenem Datum, zu dem eine berechtigte Partei im Sinne des § 40 FBG (Interessensvertretung oder Steuerbehörde) den Antrag auf Löschung im Firmenbuch stellt bzw. die amtswegige Löschung durch das Firmenbuch eingeleitet wird. Im Falle der Nachtragsliquidation lebt die Mindestkörperschaftsteuerpflicht nur für den Zeitraum der Nachtragsliquidation wieder auf (siehe Rz 155).

1560

Geht eine Kapitalgesellschaft infolge einer rückbezogenen Umgründung unter (insbesondere durch Verschmelzung nach Art. I UmgrStG oder Umwandlung nach Art. II UmgrStG), endet die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit dem letzten vollen Kalenderjahresquartal, das bis zum Umgründungsstichtag abgeschlossen wird, und zwar ungeachtet des zivilrechtlichen Fortbestehens der Kapitalgesellschaft bis zur Eintragung der Umgründung im Firmenbuch, da ertragsteuerlich mit Ablauf des rückwirkend festgelegten Stichtages der Vermögensübergang anzunehmen ist.

1561

Im Falle einer formwechselnden Umwandlung einer AG in eine GmbH bzw. umgekehrt sieht § 24 Abs. 4 Z 1 letzter Satz KStG 1988 vor, dass für die Bemessung der Mindestkörperschaftsteuer jene Rechtsform maßgeblich ist, die am Beginn des betreffenden Kalendervierteljahres bestanden hat. Der Eintritt der Rechtsformänderung ist mit dem Zeitpunkt der Eintragung der entsprechenden Änderung im Firmenbuch anzunehmen.

Beispiel:

Die formwechselnde Umwandlung einer seit vielen Jahren bestehenden GmbH in eine AG wird am 25.07.01 im Firmenbuch eingetragen. Die Mindestkörperschaftsteuer beträgt für die ersten drei Kalendervierteljahre unverändert je 437,50 Euro. Erst für das vierte Kalendervierteljahr 01 kommt der Satz für Aktiengesellschaften von 875,00 Euro zum Tragen.

29.2.2.3 Höhe der Mindestkörperschaftsteuer

1562

Die Höhe der Mindestkörperschaftsteuer ist abhängig von der Rechtsform der Kapitalgesellschaft (AG oder GmbH), von der Zugehörigkeit zu bestimmten Branchen (Banken und Versicherungen) und davon, ob eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung neu gegründet wurde.

29.2.2.3.1 Neu gegründete Gesellschaften mit beschränkter Haftung

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 durch eine neu gegründete GmbH fortgeführt wird. Auch beim Wegfall einer persönlichen Steuerbefreiung besteht bei Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht eine finanzielle Belastungssituation und ist die Einschleifregelung des § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 zur Mindestkörperschaftsteuer daher gleichermaßen 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 deutsche GmbH mit Ort der Geschäftsleitung in Österreich). 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.

29.2.2.3.2 Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen

1564

Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen unterliegen nur insoweit der Mindestkörperschaftsteuer, als sie in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden. Was die Begriffe Kreditinstitut und Versicherungsunternehmen anlangt, handelt es sich auch dabei um eine formalrechtliche Anknüpfung. Es muss sich daher um ein Kreditinstitut im Sinne des BWG bzw. um ein Versicherungsunternehmen im Sinne des VAG 2016 handeln.

Treffen die beiden vorstehenden Voraussetzungen für Kreditinstitute und Versicherungen zu, beträgt die Mindestkörperschaftsteuer 5.452 Euro pro Jahr, das sind 1.363 Euro pro Kalendervierteljahr. Sollte ein unterjähriger Branchenwechsel stattfinden (zB eine GmbH wird unterjährig zum Kreditinstitut oder umgekehrt, letzteres insb. im einem Konkursfall), ist für die Anwendung des entsprechenden Mindestkörperschaftsteuersatzes - in Analogie zu § 24 Abs. 4 Z 1 letzter Satz KStG 1988 - auf die Verhältnisse am Beginn eines

Kalendervierteljahres abzustellen. Der erhöhte Satz von 5.452 Euro ist innerhalb der Kapitalgesellschaften von der Rechtsform unabhängig. In den ersten zehn Jahren nach Gründung kommt auch für nach dem 30.6.2013 gegründete Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen in der Rechtsform einer GmbH der ermäßigte Satz von 500 Euro (für die ersten fünf Jahre) bzw. 1.000 Euro (für die folgenden fünf Jahre) zum Zuge. Ist ein Kreditinstitut oder ein Versicherungsunternehmen Gruppenmitglied, gilt für diese nicht der Mindestkörperschaftsteuersatz des Gruppenträgers, sondern der für Kreditinstitute bzw. Versicherungsunternehmen.

29.2.2.3.3 Abweichendes Wirtschaftsjahr

1565

Hat eine Kapitalgesellschaft ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (siehe Rz 412), bezieht sich die Mindestkörperschaftsteuer unabhängig davon auf das Kalenderjahr bzw. das Kalendervierteljahr. Ergibt es sich bei Gründung einer Kapitalgesellschaft, dass im Gründungsjahr selbst kein Wirtschaftsjahr endet, besteht - wegen der grundsätzlichen Anknüpfung an die unbeschränkte Steuerpflicht - trotzdem Mindestkörperschaftsteuerpflicht. In diesem Fall wird das Vergleichseinkommen mit Null angesetzt.

> *Beispiel:*
>
> *Eine GmbH wird am 21.05.2014 gegründet. Das Wirtschaftsjahr läuft jeweils vom 01.05. bis 30.04. Im Jahr 2014 endet kein Wirtschaftsjahr, das erste Wirtschaftsjahresende fällt auf den 30.04.2015. Ungeachtet dessen liegt bereits im Jahr 2014 Mindestkörperschaftsteuerpflicht vor. Das Vergleichseinkommen des Jahres 2014 ist mangels eines diesem Jahr zurechenbaren Ergebnisses (Wirtschaftsjahres) mit Null anzunehmen. Die Mindestkörperschaftsteuer für das Jahr 2014 beträgt für zwei volle Kalendervierteljahre 250 Euro.*

29.2.2.4 Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer

1566

Die Festsetzung der Mindeststeuer erfolgt grundsätzlich durch Veranlagungsbescheid. Bei der Berechnung sind aber folgende Besonderheiten zu beachten:

- Ergibt sich aus dem zugrundeliegenden Einkommen auch eine Tarifsteuer (bei positiven Einkommen zwischen Eins und dem Vergleichseinkommen), wird nur die Differenz zur Mindeststeuer als solche vorgeschrieben und so zu einer vortragsfähigen so genannten "Schwebesteuer".
- Mindeststeuer fällt auch dann an, wenn eine österreichische Kapitalgesellschaft in ihren Auslandsniederlassungen so hohe Verluste erleidet, dass diese den inländischen Gewinn übersteigen.

- Im Falle der Liquidation ist für das Vergleichseinkommen auf das voraussichtliche Liquidationsergebnis abzustellen. Sollte dieses eine Tarifsteuer ergeben, die über dem für den gesamten Liquidationszeitraum aufsummierten Mindeststeuerbetrag liegt, kommt keine Vorschreibung einer Mindeststeuer zum Tragen. Auf die Vorauszahlungen hat der Liquidationsbesteuerungszeitraum aber keinen Einfluss. Das heißt, für die Dauer der Liquidation sind pro Quartal die Mindeststeuerbeträge zu entrichten, falls sich nicht ohnehin eine höhere Vorauszahlung ergibt.
- Auf die Mindeststeuer laut Körperschaftsteuerbescheid sind Abzugsteuern (Kapitalertragsteuer) bis zur Höhe der auf die fiktive Bemessungsgrundlage entfallenden Steuer anzurechnen.
- Die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern kommt nicht in Betracht, da sich aus dem Charakter der Mindeststeuer als "Vorauszahlung" eine falsche Periodenwirkung ergäbe.
- Durch die Anrechnung von Kapitalertragsteuer kann es auch in einem Mindeststeuerjahr zu einer Gutschrift kommen.

  Beispiel:

  Das Einkommen einer AG im Kalenderjahr 01 beläuft sich auf 0. Es sind anrechenbare Kapitalertragsteuern von 4.325 Euro angefallen. Von der Mindeststeuer von 3.500 Euro sind 4.325 Euro abzuziehen, sodass sich im Jahr eine Steuergutschrift von 825 Euro ergibt. Ungeachtet dessen ist in künftigen Besteuerungsjahren eine Mindeststeuer von 3.500 Euro wie eine Vorauszahlung anrechenbar.

29.2.2.5 Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer

29.2.2.5.1 Allgemeines

1567

Die Mindestkörperschaftsteuer ist zeitlich unbegrenzt auf die tatsächliche Körperschaftsteuer späterer Jahre wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 EStG 1988 anzurechnen. Die Anrechnung ist allerdings nach mehreren Richtungen betraglich begrenzt.

- Die Mindestkörperschaftsteuer ist nur in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung anzurechnen. Es handelt sich dabei um eine Begrenzung, die vom "Mindestkörperschaftsteuerjahr" her bemessen wird. Dies bedeutet, dass zunächst eine vom tatsächlichen Einkommen berechnete Steuer (Tarifsteuer) ermittelt wird. Nur der Betrag, mit dem die Mindestkörperschaftsteuer die auf das tatsächliche Einkommen entfallende Tarifsteuer übersteigt, wird wie eine Vorauszahlung behandelt.

  Beispiel:

Die Mindestkörperschaftsteuer einer vor dem 1.7.2013 gegründeten GmbH beträgt 1.750 Euro. Das tatsächliche Einkommen beläuft sich auf 3.600 Euro. Die darauf entfallende Tarifsteuer beträgt 900 Euro. Auf die Steuer späterer Jahre ist ein Betrag von 850 Euro wie eine Vorauszahlung anzurechnen.

- Die Anrechnung ist auch im Anrechnungsjahr selbst begrenzt und darf nur insoweit erfolgen, als im Anrechnungsjahr eine die Mindestkörperschaftsteuer übersteigende Körperschaftsteuer anfällt. Im Übrigen gilt für die Anrechnung folgende Reihenfolge:
  - Ansatz der Vorauszahlung in Höhe der (potentiellen) Mindestkörperschaftsteuer des laufenden Jahres
  - offene Mindestkörperschaftsteuerbeträge aus Vorjahren
  - Restvorauszahlung des laufenden Jahres (inklusive allfälliger KESt).

Diese Reihenfolge stellt sicher, dass Vorauszahlungen des laufenden Jahres, soweit sie die Mindestkörperschaftsteuer übersteigen, durch Ansatz als letzter Betrag gutschriftsfähig werden.

Beispiel:

Eine GmbH ist am 1.1.2014 neu gegründet worden.
Jahr 01, Einkommen: 7.000 Euro Verlust; Vorauszahlung 500 Euro.
Jahr 02, Einkommen: 1.500 Euro Gewinn, Vorauszahlung 500 Euro.
Jahr 03, Einkommen: 3.000 Euro Gewinn, Vorauszahlung 500 Euro.
Jahr 04, Einkommen: 4.000 Euro Gewinn, Vorauszahlung 780 Euro.

Jahr	*Voraus-Zahlung*	*Jahres-Ergebnis*	*Jahres-Steuer*	*Anrechnung*	*Nachford./ Gutschrift*	*"Schwebende" KÖSt für Folgejahre*
01	*500 Euro*	*-7.000 Euro*	*500 Euro*	*500 Euro*	*0*	*500 Euro*
02	*500 Euro*	*1.500 Euro*	*500 Euro*	*500 Euro*	*0*	*625 Euro (500+125*)*
03	*500 Euro*	*3.000 Euro*	*750 Euro*	*500 Euro Jahr 03 250 Euro Jahr 01*	*0*	*375 Euro (625-250)*
04	*780 Euro*	*4.000 Euro*	*1.000 Euro*	*500 Euro Jahr 04 375 Euro Jahr 01/02 280 Euro Jahr 04*	*-155 Euro**)*	*0 Euro*

**) Die Schwebesteuer des Jahres 02 in Höhe von 125 Euro errechnet sich als Differenz zwischen der Mindestkörperschaftsteuer von 500 Euro und der Tarifsteuer von 375 Euro (25% von 1.500 Euro).*
***) Im Jahr 04 ergibt sich aus der Reihenfolge der Verrechnung eine Gutschrift in Höhe von 155 Euro.*

29.2.2.5.2 Umgründungen

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 Verschmelzungsstichtag 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 Nachfolgegesellschaft 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 bis 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.

29.3 Abschlusszahlungen

1569

Ist die Körperschaftsteuerschuld im Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) größer als die einbehaltenen und anzurechnenden sowie vorausbezahlten Beträge, ergibt der Unterschiedsbetrag die Abschlusszahlung (siehe dazu EStR 2000 Rz 7582).

29.4 Zwischenbesteuerung bei Privatstiftungen

1570

Bei der Zwischenbesteuerung im Sinne des § 13 Abs. 3 KStG 1988 handelt es sich um eine solche, die zusätzlich bzw. neben der "normalen" Veranlagung Platz greift. Diese Besteuerung setzt zunächst das Anfallen von bestimmten Erträgen voraus und erfolgt im Veranlagungswege. Werden in der Folge seitens der Privatstiftung Zuwendungen getätigt, kommt es aber nach Maßgabe der näheren gesetzlichen Regelung des § 24 Abs. 5 KStG 1988 zu einer Gutschrift (zur Reihenfolge der gutzuschreibenden Zwischensteuer ab der Veranlagung 2012 siehe Rz 1574).

29.4.1 Betroffene Privatstiftungen

1571

Diese Regelung betrifft eigennützige und gemischtnützige Privatstiftungen gemäß § 13 KStG 1988. Ausgenommen davon sind die nach § 5 Z 6 und 7 KStG 1988 befreiten Privatstiftungen sowie jene Privatstiftungen, die ihr Einkommen gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln.

29.4.2 Betroffene Einkünfte

1572

Besondere, in § 13 Abs. 3 KStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, genannte Erträge (bspw. Einkünfte aus Kapitalvermögen, wie etwa Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 sowie Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988) sind gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988 gesondert zu versteuern, und zwar mit einem Steuersatz von 25% (§ 22 Abs. 2 KStG 1988 idF BBG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011, für Zwischensteuer ab Veranlagung 2011). Zum Umfang der Regelung über die Zwischenbesteuerung von Erträgen iSd § 13 Abs. 3 KStG 1988 siehe StiftR 2009 Rz 89 bis Rz 128. Der Steuersatz für die nach § 13 Abs. 4 KStG 1988 zu versteuernden Einkünfte (steuerfreie Beträge) einer Privatstiftung beträgt für nicht übertragene steuerfreie Beträge,

- die vor dem 1. Jänner 2011 gebildet wurden, 12,5%,
- die nach dem 31. Dezember 2010 gebildet wurden, 25% (§ 26c Z 23 lit. e KStG 1988).

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 Euro 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 Euro jedenfalls als Sonderausgabe abzuziehen, wobei durch den Abzug die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte höchstens auf null reduziert werden können. Der Höchstbetrag von 500.000 Euro 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.

29.4.3 Steuerentlastung im Veranlagungszeitraum

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).

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 KStG 1988 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 KStG 1988 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 KStG 1988. Die Zwischensteuer berechnet sich daher wie folgt:

30.000 (Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988)

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

19.090 (Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988)

*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-Entlastungsverordnung) 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 KStG 1988 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 KStG 1988.

Die Zwischensteuer berechnet sich daher wie folgt:

30.000 (Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988)

-20.000 (Zuwendungsbetrag)

10.000 (Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988)

*10.000*25% = 2.500 (Zwischensteuer)*

29.4.4 Körperschaftsteueranrechnung

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.

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.

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 KStG 1988 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 KStG 1988 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*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 KStG 1988 in diesem Fall den gekürzten Zuwendungsbetrag übersteigen, wird keine Gutschrift erteilt, sondern Zwischensteuer nach den Bestimmungen des § 13 Abs. 3 KStG 1988 wie folgt vorgeschrieben:

6.000 (Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988)

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

545 (Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG 1988)

*545 *25% =136,25 (Zwischensteuer)*

Beispiel 2:

Die Privatstiftung C erzielt im Veranlagungszeitraum Einkünfte gemäß § 13 Abs. 3 KStG 1988 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% 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 KStG 1988)

455 (Bemessungsgrundlage für die Gutschrift gemäß § 24 Abs. 5 KStG 1988)

*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 1988 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 KStG 1988 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 KStG 1988 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% 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 KStG 1988)

6.046 (Bemessungsgrundlage für die Gutschrift gemäß § 24 Abs. 5 KStG 1988)

*6.046 * 25% =1.511,50 (Zwischensteuergutschrift)*

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

29.4.5 Körperschaftsteuerevidenzkonto

1575

Zum Evidenzkonto siehe StiftR 2009 Rz 127.

29.5 Kapitalertragsteuer

1576

Insoweit die durch Steuerabzug einbehaltene Kapitalertragsteuer auf veranlagte Einkünfte entfällt, ist sie auf die Körperschaftsteuerschuld anzurechnen (siehe EStR 2000 Rz 7580). Sind die kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünfte nicht im Rahmen der Veranlagung zu erfassen, hat der Kapitalertragsteuerabzug Endbesteuerungswirkung (§ 97 EStG 1988).

29.6 Erhebung der Steuer bei beschränkter Steuerpflicht (§§ 93, 99 und 102 EStG 1988)

1577

Bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht sind grundsätzlich zwei Erhebungsformen der Körperschaftsteuer vorgesehen:

29.6.1 Steuerabzug (§§ 93 und 99 EStG 1988)

1578

Der Steuerabzug erfolgt einerseits gemäß § 93 EStG 1988 (Kapitalertragsteuerabzug), andererseits gemäß § 99 EStG 1988 (Steuerabzug in besonderen Fällen).

Diese Erhebungsform der Körperschaftsteuer hat gemäß § 24 Abs. 2 KStG 1988 grundsätzlich Endbesteuerungswirkung (siehe EStR 2000 Rz 8005).

Wenn für die entsprechenden Einkünfte jedoch eine Veranlagung zu erfolgen hat (siehe Rz 1579), wirkt die Abzugsteuer wie eine Körperschaftsteuervorauszahlung.

29.6.2 Veranlagung (§ 102 EStG 1988)

1579

Alle Einkünfte gemäß § 21 KStG 1988 einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, von denen kein Steuerabzug vom Kapitalertrag oder nach § 99 EStG 1988 vorzunehmen ist, sind zu veranlagen.

Weiters sind folgende steuerabzugspflichtige Einkünfte im Rahmen einer nachfolgenden Veranlagung zu erfassen:

- Einkünfte, die zu den Betriebseinnahmen eines inländischen Betriebes (Betriebsstätte) gehören
- Gewinnanteile von Gesellschaftern (Mitunternehmern) einer ausländischen Gesellschaft, die an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt ist.

Neben diesen Pflichtveranlagungstatbeständen kann ein Antrag auf Veranlagung (§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) für Einkünfte, von denen eine Abzugsteuer nach § 99 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu erheben ist, auch von juristischen Personen gestellt werden.

Für die Veranlagung beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften gelten auch die Sonderveranlagungsregeln des § 102 Abs. 2 EStG 1988. Der wichtigste Bereich betrifft den im dritten und vierten Satz des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 geregelten Verlustabzug (siehe EStR 2000 Rz 8059). Siehe weiters die Rz 378 bis 384.

29.7 Prämien (§ 24 Abs. 6 KStG 1988)

1580

Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 gelten die Bestimmungen des § 108c EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind. Daher können nicht steuerbefreite

- 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 mit 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 erster Satz KStG 1988 steuerbefreite Körperschaften von der Forschungsprämie ausnimmt, gilt dies umso mehr in Fällen, in denen die betreffende Körperschaft gar keine steuerbare Tätigkeit entfaltet. Die Inanspruchnahme 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 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.

Zu den allgemeinen inhaltlichen Voraussetzungen für die Geltendmachung der Forschungsprämie siehe EStR 2000 Rz 8208 ff.

Randzahl 1581: *derzeit frei.*

1582

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

29.8 Steuerabzug bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (§ 107 EStG 1988 iVm § 24 Abs. 7 KStG 1988)

1582a

Zu § 107 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 8207a ff.

§ 107 EStG 1988 gilt nach § 24 Abs. 7 KStG 1988 mit Abweichungen auch im Bereich der Körperschaftsteuer. Die gesetzliche Beschränkung der Abzugsteuer auf Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Z 1 KStG 1988 stellt sicher, dass nicht auch Körperschaften öffentlichen Rechts und von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaften durch die Verpflichtung zum Steuerabzug gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig werden. Diese Körperschaften unterliegen daher mit Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten – wie bisher – grundsätzlich keiner Steuerbelastung (zu Agrargemeinschaften siehe jedoch Rz 121 ff).

1582b

§ 24 Abs. 7 KStG 1988, aus dem sich ergibt, dass § 107 EStG 1988 für beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige der zweiten Art (§ 1 Abs. 3 Z 2 und Z 3 KStG 1988) nicht „gilt", ist jedoch nur auf Fälle bezogen, in denen ein derartiges Körperschaftsteuersubjekt Zahlungsempfänger ist. Die Regelung soll ausschließen, dass befreite Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts auf Grund des Umstandes, dass steuerabzugspflichtige Einkünfte (§ 107 EStG 1988) bezogen werden, gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig werden.

Eine von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaft (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988) unterliegt daher mit Zahlungen, die in den Anwendungsbereich des § 107 EStG 1988 fallen, der Verpflichtung zum Steuerabzug.

1582c

Die Abzugsteuer beträgt nach § 24 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 abweichend von § 107 Abs. 5 EStG 1988 lediglich 8,25%. (Dies entspricht der Anwendung des Körperschaftsteuersatzes von

25% auf die nach § 107 Abs. 11 EStG 1988 ermittelte pauschale Bemessungsgrundlage von 33%.)

§ 24 Abs. 7 Z 2 KStG 1988 erweitert die Haftungsbestimmungen des § 107 Abs. 6 EStG 1988. Der Schuldner der Einkünfte haftet für die Entrichtung der Abzugsteuer nicht, wenn der Abzug auf Grundlage der Angaben des Einkünfteempfängers – etwa aufgrund einer von einem vertretungsbefugten Organ einer Körperschaft öffentlichen Rechts unterzeichneten Bestätigung, dass die gewährten Beträge dem hoheitlichen Bereich zuzurechnen sind – unterblieben ist und deshalb auch keine Anmeldung erfolgt ist und diese Angaben nicht offensichtlich unrichtig sind.

Nach § 24 Abs. 7 Z 3 KStG 1988 ist die Abzugsteuer dem Empfänger der Einkünfte vorzuschreiben, wenn ein Abzug zu Unrecht unterblieben ist.

Wurde daher etwa von einer Körperschaft öffentlichen Rechts bestätigt, mit dem Betrag nicht der Steuerpflicht zu unterliegen und sind diese Angaben für den Infrastrukturbetreiber nicht offensichtlich – das heißt leicht erkennbar – unrichtig, löst ein Unterbleiben des Steuerabzuges für ihn keine Haftung aus. Stellt sich in Folge heraus, dass der gewährte Betrag tatsächlich einem Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen ist und daher der Steuerpflicht unterliegt, hat eine Vorschreibung beim Einkünfteempfänger zu erfolgen. Gleiches gilt für den Fall, dass eine von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaft (zB ein gemeinnütziger Verein) zu Unrecht bestätigt, dass der gewährte Betrag dem befreiten Bereich zuzurechnen ist.

1582d

§ 24 Abs. 7 KStG 1988 ist grundsätzlich auf Zahlungen anzuwenden, die ab dem 1. Jänner 2019 erfolgen. Darüber hinaus ist § 107 Abs. 11 EStG 1988 in Bezug auf die Höhe der in der Veranlagung anzusetzenden Einkünfte bereits auf alle zum Zeitpunkt der Kundmachung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 62/2018 – diese erfolgte am 14. August 2018 – nicht rechtskräftig veranlagten Fälle mit Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten anzuwenden (§ 26c Z 69 KStG 1988). Für solche Fälle sind die Einkünfte daher ebenfalls pauschal mit 33% des Auszahlungsbetrages anzusetzen, sofern die empfangende Körperschaft nicht den Ansatz der Einkünfte in der von ihr nachzuweisenden Höhe beantragt (siehe dazu EStR 2000 Rz 8207s).

30. Besondere Regelungen zur Besteuerung von Unternehmensgruppen (§ 9 Abs. 8 und 9 KStG 1988 in Verbindung mit § 24a KStG 1988)

30.1 Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (§ 9 Abs. 8 KStG 1988, Gruppenantrag)

30.1.1 Allgemeines

1583

Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe ist ein schriftlicher Gruppenantrag.

Im Gruppenantrag sind sowohl der Gruppenträger als auch alle (auch die ausländischen) Gruppenmitglieder zu nennen. Bei fehlender Nennung ist eine Einbeziehung der betreffenden Körperschaft in die Unternehmensgruppe nicht möglich.

Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen (firmenmäßige Zeichnung). Wer gesetzlicher Vertreter ist und wie die firmenmäßige Zeichnung zu erfolgen hat, richtet sich nach dem Firmenbuch. Eine Unterfertigung durch einen gewillkürten Vertreter (zB Steuerberater) ist nur dann zulässig, wenn er von den gesetzlichen Vertretern speziell dazu bevollmächtigt wurde (Spezialvollmacht).

Da sich für ausländische Gruppenmitglieder aus der Einbeziehung in die Unternehmensgruppe hinsichtlich der Besteuerung im Ausland keine Auswirkungen oder Änderungen ergeben, müssen ausländische Gruppenmitglieder den Gruppenantrag auch nicht unterfertigen. Sollte ein ausländisches Gruppenmitglied den Gruppenantrag dennoch unterfertigen, ist dies rein informativ und schadet dem Gruppenantrag nicht; eine solche Unterfertigung hat keine Auswirkungen auf die Gruppenbildung.

Als Gruppenantrag sind die standardisierten Formulare G 1 bis G 4a zu verwenden. Die Formulare für den Gruppenantrag sind in Form eines "Baukastensystems" zusammengestellt. Die Antragsbestandteile sind hierbei auf die Formulare G1 bis G 4a aufgeteilt.

30.1.2 Rechtzeitige Unterfertigung

30.1.2.1 Allgemeines

1584

Der Gruppenantrag muss vom gesetzlichen Vertreter jeder inländischen Körperschaft nachweislich vor dem Ende jenes Wirtschaftsjahres unterfertigt werden, für das die

steuerliche Ergebniszurechnung erstmals wirksam sein soll. Ein Gruppenantrag für zukünftige Veranlagungsperioden kann nicht gestellt werden.

Beispiel:

Die inländische Kapitalgesellschaft M ist seit mehreren Jahren Alleingesellschafterin der Tochtergesellschaften 1, 2 und 3. Der Bilanzstichtag aller vier Gesellschaften ist der 31.03. Am 03.03.05 unterfertigen alle vier Gesellschaften den Gruppenantrag. Der Gruppenantrag wird am 15.03.05 beim zuständigen Finanzamt eingereicht. Die Unternehmensgruppe soll jedoch erst für die Veranlagung 2006 wirksam werden. Da das Unterfertigungsdatum vor Ablauf des Wirtschaftsjahres 05 liegt, der Antrag innerhalb der Monatsfrist bei dem zuständigen Finanzamt abgegeben wurde, kommt es bereits im Jahr 05 zur Gruppenbildung.

Nachweislich bedeutet mit Beweis; für die Beweisführung stehen die Beweismittel von §§ 166 ff BAO zur Verfügung. Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen (Fax oder sonstige elektronische Übermittlung, notarielle Beglaubigung, ua.).

Beispiel:

Die inländische Kapitalgesellschaft M ist seit mehreren Jahren Alleingesellschafterin der Tochtergesellschaften 1, 2 und 3. Die Gewinnermittlungszeiträume sind bei der

Muttergesellschaft	*1.1. bis 31.12.*
Tochtergesellschaft 1	*1.2. bis 31.1.*
Tochtergesellschaft 2	*1.7. bis 30.6.*
Tochtergesellschaft 3	*1.1. bis 31.12.*

Der Gruppenantrag zwischen der als Gruppenträger vorgesehenen Kapitalgesellschaft M und den als Gruppenmitgliedern vorgesehenen Tochtergesellschaften 1, 2 und 3 wird unterfertigt

a) am 30.1.01,

b) am 28.2.01,

c) am 28.12.01.

Die Gruppenbildung bezieht sich steuerlich im Jahre 01 im Fall

a) auf 1, 2 und 3,

b) auf 2 und 3, aber 1 ist ab dem Jahr 02 Mitglied,

c) auf 3, aber 1 und 2 sind ab dem Jahr 2 Mitglieder.

30.1.2.2 Unterfertigung bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft

1585

Den Antrag einer Gruppenträger- oder Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft hat stets der Hauptbeteiligte zu unterfertigen, die Minderbeteiligten sind in dem Formular G 1a

(Gruppenträger-Minderbeteiligter) zu benennen. Für die Minderbeteiligten reicht die für die Bildung der Beteiligungsgemeinschaft notwendige Syndizierung aus, sie müssen den Gruppenantrag nicht unterfertigen. Unabhängig von der Beteiligungsgemeinschaft, können die Minderbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft ihrerseits Gruppenträger einer anderen (von der Beteiligungsgemeinschaft unabhängigen) Unternehmensgruppe sein. In diesem Fall haben die durch die Beteiligungsgemeinschaft in die Unternehmensgruppe des Hauptbeteiligten einbezogenen Gruppenmitglieder die Gruppenanträge der anderen Unternehmensgruppen nicht zu unterfertigen.

30.1.2.3 Pflichtangaben im Antrag

30.1.2.3.1 Antragsformulare

1586

Das Antragsformular G 1 ist vom Gruppenträger bzw. vom Hauptbeteiligten einer Gruppenträgerbeteiligungsgemeinschaft auszufüllen. Im Antragsformular G 1 sind die allgemeinen Angaben betreffend den Steuerausgleich, die Größe der in der Gruppe befindlichen GmbHs und einen etwa zu erstellenden Konzernabschluss nach § 244 in Verbindung mit § 246 UGB, sowie die Daten des Gruppenträgers (der den gesetzlichen Vertretern des ausländischen Gruppenträgers im Falle einer Zweigniederlassung des ausländischen Gruppenträgers, des Hauptbeteiligten einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft), wie zB Firma, Sitz, Art der Steuerpflicht, usw. anzuführen. Das Antragsformular ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers (der Zweigniederlassung des ausländischen Gruppenträgers, des Hauptbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft) zu unterfertigen.

Im Antragsformular G 1a sind die Daten der Minderbeteiligten einer Gruppenträgerbeteiligungsgemeinschaft anzugeben und vom Hauptbeteiligten zu unterfertigen.

Im Antragsformular G 2 sind die Daten der inländischen Gruppenmitglieder anzugeben. Das Antragsformular G 2 ist für jedes Gruppenmitglied gesondert auszufüllen und vom jeweiligen gesetzlichen Vertreter des Gruppenmitgliedes und vom gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers zu unterfertigen.

Im Antragsformular G 3 sind die Daten für jedes ausländische Gruppenmitglied anzugeben. Das Antragsformular G 3 ist von den gesetzlichen Vertretern des ausreichend finanziell verbundenen inländischen Gruppenträgers/-mitgliedes und vom gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers zu unterfertigen. Hier kann es unter Umständen zu einer doppelten Unterfertigung durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers kommen, wenn der Gruppenträger derjenige ist, der ausreichend finanziell verbunden ist. Die ausländischen

Gruppenmitglieder erhalten eine Steuernummer, die ausschließlich der Evidenthaltung dient und nicht identisch ist mit einer allenfalls bereits am Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Graz-Stadt) bestehenden umsatzsteuerlichen Steuernummer.

Das Antragsformular G 4 ist vom Gruppenträger für jedes Gruppenmitglied auszufüllen, mit dem er finanziell in welcher Form (direkt oder indirekt über andere Gruppenmitglieder, Personengesellschaften oder Beteiligungsgemeinschaften) und in welchem Ausmaß auch immer verbunden ist. Es sind die Form der finanziellen Verbindung (direkt oder indirekt über andere Gruppenmitglieder, Personengesellschaften oder Beteiligungsgemeinschaften), das prozentuelle Ausmaß und die Stimmrechtsverhältnisse anzugeben.

Das Antragsformular G 4a ist vom Gruppenmitglied für jedes Gruppenmitglied auszufüllen, mit dem es als beteiligte Körperschaft finanziell in welcher Form (direkt oder indirekt über andere Gruppenmitglieder oder Personengesellschaften) und in welchem Ausmaß auch immer verbunden ist. Es sind die Form der finanziellen Verbindung (direkt oder indirekt über andere Gruppenmitglieder oder Personengesellschaften), das prozentuelle Ausmaß und die Stimmrechtsverhältnisse anzugeben.

Beide Antragsformulare (G 4 und G 4a) sind vom gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers zu unterfertigen.

30.1.2.3.2 Steuerausgleich

1587

Im Gruppenantrag ist weiters zu erklären, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften jeweils eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist. Im Antragsformular G 1 ist dazu das Ankreuzen des Kästchens "Ja" erforderlich. Die konkreten Steuerausgleichsvereinbarungen sind dem Gruppenantrag nicht beizulegen. Die Überprüfung der Steuerausgleichsvereinbarungen wird idR im Rahmen der Außenprüfung erfolgen.

Die Steuerausgleichsvereinbarung ist zwischen den jeweils ausreichend finanziell verbundenen inländischen Körperschaften zu treffen und betrifft die durch die Ergebniszurechnung zum Gruppenträger veranlasste Verschiebung der Körperschaftsteuerbelastung. Grundsätzlich ist in der Unternehmensgruppe zwischen dem Gruppenträger und sämtlichen inländischen Gruppenmitgliedern eine einheitliche Steuerausgleichsvereinbarung zu treffen. Im sachlich begründeten Einzelfall (Beteiligungsgemeinschaft im Rahmen eines 50 : 50 - Joint Ventures) ist aber eine von der allgemeine Gruppenmethode abweichende Steuerumlagenmethode zulässig. Ein Verzicht auf eine Steuerausgleichsvereinbarung erfüllt die gesetzlichen Voraussetzungen für die Bildung

einer Unternehmensgruppe nicht. Ansonsten besteht hinsichtlich der Methode der Steuerausgleichsvereinbarung Vertragsfreiheit, sofern die vereinbarte Methode zu betriebswirtschaftlich sinnvollen Ergebnissen führt (wie zB die Verteilungs- oder Belastungsmethode). Ein willkürlicher Methodenwechsel ist nicht möglich. Sollte in Ausnahmefällen zivil- und gesellschaftsrechtlich ein Steuerausgleich nicht notwendig sein, kann auch steuerlich begründet und dokumentiert auf den Steuerausgleich verzichtet werden ("vereinbarter begründeter Verzicht"). Auch in diesen Fällen ist im Gruppenantragsformular G 1 beim Steuerausgleich das Kästchen "Ja" anzukreuzen. Der Gruppenträger und die inländischen Gruppenmitglieder haben schriftlich zu begründen, warum zivil- und gesellschaftsrechtlich auf eine Steuerausgleichsvereinbarung verzichtet werden kann. Im Falle von weiter bestehenden organschaftlichen bzw. neu abgeschlossenen Ergebnisabführungsverträgen bestehen keine Bedenken, diese als Steuerausgleichsvereinbarung anzuerkennen.

30.1.2.3.3 Zuständigkeit und Antragsfrist

1588

Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger oder, wenn der Gruppenträger eine Beteiligungsgemeinschaft ist, vom Hauptbeteiligten (bei zwei im selben Ausmaß Hauptbeteiligten von dem von der Beteiligungsgemeinschaft bestimmten Hauptbeteiligten) bei dem für den Antragsteller zum Zeitpunkt der Antragstellung für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb eines Kalendermonats nach datumsmäßig letzter Unterfertigung eines gesetzlichen Vertreters zu stellen. Eine dementsprechende Antragstellung ist jedenfalls fristwahrend. Wird diese Monatsfrist versäumt, kann die Unternehmensgruppe nicht zustande kommen. Gegen die Versäumung der Frist kommt ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach §§ 308 ff BAO in Betracht. Für eine Wiedereinsetzung hat die Partei aber glaubhaft zu machen, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten.

Steht im Laufe des Jahres nicht fest, wann die letzte gruppenfähige Körperschaft als einzubeziehendes Mitglied anzunehmen ist, können die gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers mit ihrer Unterschrift bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres des Gruppenträgers zuwarten, um in der darauffolgenden Einmonatsfrist die Anmeldung der Unternehmensgruppe vorzunehmen. Sollte der Gruppenantrag abgegeben worden sein, obwohl bei Zuwarten in der Folge eine weitere gruppenfähige Körperschaft mit Wirkung für das betreffende Jahr hätte aufgenommen werden können, kann der Gruppenträger und die betreffende Körperschaft unter Verwendung der Formulare G1 bis G4a die Aufnahme in die neue Gruppe erwirken.

Umfassend zuständig für alle in einer Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften einschließlich der die finanzielle Verbindung vermittelnden Personengesellschaften ist gemäß § 61 Abs. 1 Z 9 BAO seit dem 1.1.2021 das Finanzamt für Großbetriebe, wenn der Gruppenträger oder zumindest ein Gruppenmitglied

a) gemäß § 61 Abs. 1 Z 1 bis 3 oder 5 bis 8 oder 10 BAO in die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe fällt oder

b) seinen Sitz nicht in Österreich hat.

Liegen die Voraussetzungen des § 61 Abs. 1 Z 9 BAO nicht vor, ist seit dem 1.1.2021 das Finanzamt Österreich für alle in einer Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften einschließlich der die finanzielle Verbindung vermittelnden Personengesellschaften zuständig (§ 60 Abs. 1 Z 1 BAO).

30.1.2.3.4 Feststellungsbescheid

1589

Liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe vor, hat das für den Antragsteller zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt 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.

30.2 Nachträgliche Änderungen (§ 9 Abs. 9 KStG 1988)

30.2.1 Allgemeines

1590

Die Konzeption der Gruppenbesteuerung ist nicht starr und lässt nachträgliche Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe weitgehend zu, ohne dass die Unternehmensgruppe als solche endet. Jede nachträgliche Änderung der Unternehmensgruppe ist dem zuständigen "Gruppenfinanzamt" (Finanzamt des Gruppenträgers) innerhalb eines Monats anzuzeigen. Dies gilt auch für Änderungen im Sinne des § 9 Abs. 5 KStG 1988, die keinerlei Auswirkungen auf den zeitlich ungebrochenen Fortbestand der Unternehmensgruppe haben. Daher sind auch Vermögensübertragungen (zB Umgründungen oder Beteiligungsveräußerungen) innerhalb der Unternehmensgruppe anzuzeigen. Die anzeigepflichtigen Änderungen können durch ein faktisches Ereignis oder durch Gestaltung (zB Beteiligungsveräußerung, Erwerb zusätzlicher Anteile eines Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft oder der Abschluss von Umgründungsverträgen) ausgelöst werden. Auch das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds oder der Neueintritt einer Körperschaft in die Unternehmensgruppe ist eine nachträgliche Änderung (siehe Rz 1591 und Rz 1592). In allen jenen Fällen der nachträglichen Änderungen, die zu einer Änderung in der Ergebniszurechnung oder zu einem Ausscheiden eines Gruppenmitgliedes oder einem Neueintritt eines Gruppenmitgliedes führen, ergeht ein Änderungsbescheid an den Gruppenträger bzw. das/die betroffene/n ein- bzw. austretende/n) Gruppenmitglieder.

Der Änderungsbescheid hat Teilrechtskraft, dh. im Spruch wird nur über die Änderung abgesprochen. Bei Aus- bzw. Eintritt in die Gruppe wird zur Information auch der derzeitige Gruppenstand im Bescheid angegeben.

30.2.2 Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe

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 Mitgliedskörperschaft erfolgt, kann auch nur diese inländische Mitgliedskörperschaft (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.

1591a

Für nach dem 6.7.2015 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenträgers gilt Folgendes:

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).

Für bis zum 6.7.2015 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenträgers gilt Folgendes:

Der Eintritt des Gruppenträgers in die Liquidation hat keine unmittelbaren Folgen für das Bestehen der Unternehmensgruppe, sofern seit der Begründung der Unternehmensgruppe bereits zwei volle Wirtschaftsjahre vor Beginn des Liquidationszeitraumes vergangen sind und der folgende Liquidationszeitraum zumindest volle 12 Monate umfasst, weil ansonsten bereits 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.

1591b

Für nach dem 30.09.2019 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenmitglieds gilt Folgendes:

Es ist davon auszugehen, dass der Eintritt des Gruppenmitglieds in die Liquidation weder zu dessen Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe noch zum Ausscheiden jener Gruppenmitglieder aus der Unternehmensgruppe führt, mit denen das in die Liquidation eintretende Gruppenmitglied als beteiligte Körperschaft iSd § 9 Abs. 4 KStG 1988 finanziell verbunden ist. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass seit dem Hinzutreten des in Liquidation befindlichen Gruppenmitgliedes zur Unternehmensgruppe bereits zwei volle Wirtschaftsjahre vor Beginn des Liquidationszeitraumes vergangen sind und der folgende Liquidationszeitraum zumindest volle zwölf Monate umfasst, weil ansonsten bereits die Mindestdauer im Sinne des § 9 Abs. 10 KStG 1988 nicht erfüllt werden kann (siehe Rz 1593). Im Hinblick auf die Ergebniszurechnung ist jedoch Folgendes zu beachten:

- Das Abwicklungsergebnis des in Liquidation befindlichen Gruppenmitgliedes ist – außerhalb der Unternehmensgruppe – bei diesem gesondert zu veranlagen (vgl. Rz 1061).
- Die Ergebnisse der mit dem in Liquidation befindlichen Gruppenmitglied finanziell verbundenen Gruppenmitglieder aus Wirtschaftsjahren, die während des Liquidationszeitraumes enden, können nicht mehr im Rahmen der Gruppe zugerechnet werden, sondern sind im Rahmen ihrer Individualveranlagung zu erfassen.

Für bis zum 30.09.2019 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenmitglieds bestehen keine Bedenken, einheitlich wie folgt vorzugehen:

- Das in die Liquidation eintretende Gruppenmitglied selbst scheidet nicht aus der Unternehmensgruppe aus, sofern seit dem Hinzutreten dieses Gruppenmitglieds zur Unternehmensgruppe bereits zwei volle Wirtschaftsjahre vor Beginn des Liquidationszeitraumes vergangen sind und der folgende Liquidationszeitraum zumindest volle zwölf Monate umfasst (siehe Rz 1593).
- Der Eintritt des Gruppenmitglieds in die Liquidation führt allerdings 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, wenn der Auflösungstatbestand nach dem 6.7.2015 verwirklicht worden ist.

- Sofern nicht getilgte Verbindlichkeiten vorliegen, sind diese weiterhin – der bisherigen Sichtweise in der BMF-Information vom 24.10.2018, BMF-010203/0434-IV/6/2018 entsprechend – nicht Teil des Abwicklungsendvermögens und erhöhen das steuerliche Liquidationsergebnis somit um jenen Wert, mit dem sie im Abwicklungs-Anfangsvermögen enthalten waren. Es bestehen keine Bedenken, das so ermittelte Liquidationsergebnis noch in der Gruppe zuzurechnen.

Soweit ein Liquidationsgewinn vorliegt, kommt die 75%-Vortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG 1988 beim Gruppenträger nicht zur Anwendung.

30.2.3 Nachträglicher Eintritt in eine Unternehmensgruppe

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.

30.3 Mindestdauer der Gruppenzugehörigkeit

1593

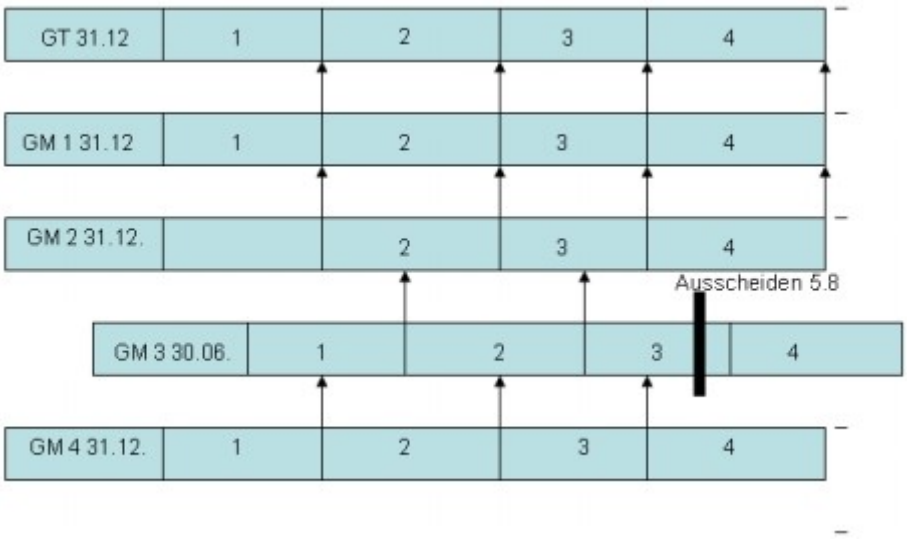
Um unerwünschte Gestaltungen hintan zu halten, bleiben die steuerlichen Wirkungen der Gruppenbesteuerung nur dann bestehen, wenn die Mindestdauer von drei (vollen) Wirtschaftsjahren erfüllt wird. Die Mindestdauer ist erfüllt, wenn das Einkommen aus drei vollen Wirtschaftsjahren (letztlich) beim Gruppenträger 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 wird die Mindestdauer 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 1591b).

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.

1594

Scheidet ein inländisches Gruppenmitglied erst nach Ablauf der drei Jahre aus der Unternehmensgruppe aus, berührt dies die Ergebniszurechnung während der

Gruppenzugehörigkeit nicht. Bei Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds nach Ablauf der Mindestdauer sind hingegen alle beim ausländischen Gruppenmitglied noch offenen (zugerechneten, aber nicht nachversteuerten) Verluste nachzuerfassen. Scheidet daher zB ein ausländisches Gruppenmitglied im vierten Jahr der Gruppenzugehörigkeit aus und sind in den beiden ersten Jahren der Gruppenzugehörigkeit Verluste in Höhe von 10.000 Euro zugerechnet und im dritten Jahr (auf Grund ausländischer Gewinne) 2.000 Euro nachverrechnet worden, ist im Zeitpunkt des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds die Differenz in voller Höhe von 8.000 Euro nachzuverrechnen. Zur Sonderregelung in den Fällen der Liquidation und Insolvenz siehe Rz 1094 f.

1595

Verlegt ein nicht unbeschränkt steuerpflichtiges Gruppenmitglied die Geschäftsleitung ins Inland, erfolgt ein Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht, der als Ausscheiden aus der nicht unbeschränkten Steuerpflicht zur Nacherfassung der noch offenen Verluste führt (siehe Rz 1101 f). Bleibt die finanzielle Verbindung zum Gruppenmitglied dauerhaft bestehen, beginnt im Hinblick auf § 9 Abs. 5 KStG 1988 die Mindestdauer nicht neu zu laufen.

Scheidet ein Gruppenmitglied, das beteiligte Körperschaft ist, während der Mindestdauer aus der Unternehmensgruppe aus, betrifft das Herstellen der steuerlichen Verhältnisse, die sich ohne Mitgliedschaft der ausscheidenden Körperschaft ergeben hätten, auch die unter dem ausscheidenden Mitglied befindlichen Mitglieder. Scheidet eine beteiligte Körperschaft nach Ablauf der Mindestdauer aus der Unternehmensgruppe aus und hat es bis zum Ausscheiden von seinen Beteiligungskörperschaften Ergebnisse zugerechnet bekommen, die auf Grund abweichender Bilanzstichtage noch nicht mit dem eigenen Einkommen verrechnet und weitergeleitet werden konnten, sind diese beim ausscheidenden Gruppenmitglied hängen gebliebenen Ergebnisse im Zeitpunkt des Ausscheidens den betreffenden Beteiligungskörperschaften zurückzurechnen.

30.4 Steuererklärung und Veranlagung (§ 24a Abs. 1 bis 3 KStG 1988)

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 2002 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 nachzuversteuernden Beträge über 3 Jahre zu verteilen, sodass für diese pro Jahr lediglich ein „Nachversteuerungsdrittel" als nachzuversteuernder Betrag in Formular K 1g anzugeben ist.

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

1597

Die Veranlagung der Gruppe erfolgt ähnlich wie bei Mitunternehmerschaften zweistufig. Auf Ebene der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers wird jeweils das eigene Einkommen unter Berücksichtigung der Sondervorschriften für Unternehmensgruppen bescheidmäßig festgestellt (Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO). Der Feststellungsbescheid über das Einkommen des Gruppenmitgliedes ergeht auch an den Gruppenträger. Dieser Bescheid ist rechtsmittelfähig und hat Bindungswirkung.

1598

Ist dem Gruppenmitglied direkt oder indirekt eine Beteiligungsgemeinschaft übergeordnet, ergeht der Feststellungsbescheid betreffend das Einkommen dieses Gruppenmitgliedes auch an die Minderbeteiligten.

1599

Parteien im Feststellungsverfahren sind:

- das jeweilige Gruppenmitglied,
- der Gruppenträger und gegebenenfalls
- die Minderbeteiligten einer direkt oder indirekt dem Gruppenmitglied übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft.

1600

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

- die zuzurechnenden Verluste ausländischer Gruppenmitglieder (siehe Rz 1075 bis Rz 1102).
- allfällig nachzuversteuernde 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.

1601

Der Feststellungsbescheid betreffend den Gruppenträger enthält alle Bestandteile des Körperschaftsteuerbescheides bei Individualveranlagung sowie des Feststellungsbescheides betreffend das Gruppenmitglied mit folgenden Unterschieden:

- Es werden keine Sonderausgaben berücksichtigt.
- Die verrechenbare Vorgruppen-Mindeststeuer wird nicht mit dem eigenen steuerlichen Ergebnis verrechnet, sondern wird im ersten Jahr des Bestehens der Gruppe in voller Höhe auf die Gruppe übertragen, sodass nur im ersten Jahr des Bestehens der Gruppe im Feststellungsbescheid über die volle Höhe der Vorgruppen-Mindeststeuer abgesprochen wird.

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.

1601b

Gemäß § 24a Abs. 1 Z 3 KStG 1988 ist das Ergebnis jedes beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds (§ 9 Abs. 2 zweiter Teilstrich KStG 1988) und beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenträgers (§ 9 Abs. 3 fünfter Teilstrich KStG 1988) mit Bescheid festzustellen (Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO). In diesem Bescheid ist über den Gesamtbetrag der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus inländischen Betriebsstätten und inländischem unbeweglichen Vermögen abzusprechen, weil diese Einkünfte unmittelbar in die Gruppenbesteuerung einzubeziehen sind (siehe dazu bereits Rz 1078).

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.

30.5 Körperschaftsteuervorauszahlungen und Mindeststeuer (§ 24a Abs. 4 KStG 1988)

30.5.1 Körperschaftsteuervorauszahlungen

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 1988 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.

30.5.2 Erhebung der Mindeststeuer

1604

In der Unternehmensgruppe unterliegen die unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften der Mindeststeuer. Ebenso doppelt ansässige Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland, die den inländischen AktG oder GmbHG vergleichbar sind.

Nach § 24a Abs. 4 Z 1 KStG 1988 kommt es bei der Gruppenbesteuerung hinsichtlich der Mindeststeuer auf das Gesamteinkommen der Unternehmensgruppe an. Zu einer Mindeststeuer kommt es aber nur dann, wenn das Gesamteinkommen der Unternehmensgruppe inklusive jener Gruppenmitglieder, die keine Mindestkörperschaftsteuer entrichten müssen, nicht ausreichend positiv ist. Sodann ist zu prüfen, ob das Gesamteinkommen ausreichend positiv ist.

1605

Das Gesamteinkommen ist dann nicht ausreichend positiv, wenn es unter dem Betrag liegt, der sich für alle mindeststeuerpflichtigen Gruppenmitglieder und dem mindeststeuerpflichtigen Gruppenträger nach § 24 Abs. 4 Z 1 bis 3 KStG 1988 ergibt. Die Beurteilung der ausreichenden Höhe des Gesamteinkommens erfolgt daher ausschließlich nach den mindeststeuerpflichtigen Gruppenmitgliedern und dem mindeststeuerpflichtigen Gruppenträger.

Beispiel:

Eine Unternehmensgruppe besteht aus zwei unbeschränkt steuerpflichtigen GmbH und einer Genossenschaft, das Gesamteinkommen in der Unternehmensgruppe beträgt:

a) 20.000 Euro

b) -20.000 Euro

c) 10.000 Euro

Für die beiden GmbH würde sich bei einem Körperschaftsteuersatz von 25% eine Erfolgskörperschaftsteuer ab einem Einkommen von 14.000 Euro ergeben (1.750 x 4 x 2).

Da dieser Betrag im Fall a) unter dem Gesamteinkommen von 20.000 Euro liegt, ist für die beiden GmbH keine Mindeststeuer zu berechnen. Da im Fall b) das Gesamteinkommen negativ (Verlust) oder im Fall c) nicht ausreichend positiv (unter 14.000 Euro) ist, wäre für beide GmbH die Mindeststeuer zu berechnen. Im Fall c) ist vom Unterschiedsbetrag zwischen dem Gesamteinkommen von 10.000 Euro und dem Schwellenbetrag von 14.000 Euro (4.000 Euro) bei einem Körperschaftsteuersatz von 25% in Höhe von 1.000 Euro dem Gruppenträger als Mindeststeuer vorzuschreiben. Inklusive der Tarifsteuer von 2.500 Euro (25% von 10.000) ergibt sich daher insgesamt ein Körperschaftsteuerbetrag von 3.500 Euro.

30.5.3 Vorgruppen-Mindeststeuer

1606

Mindeststeuerbeträge, die bei Gruppenmitgliedern aus der Vorgruppenzeit stammen, sind nach § 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 folgendermaßen zu verrechnen:

Sobald ein Gruppenmitglied die eigenen Vorgruppenverluste verrechnet hat und eigene Gewinne, die bei Individualbesteuerung zu einer höheren Körperschaftsteuer als die Mindeststeuer führen würden, an das ausreichend beteiligte (übergeordnete) Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger weiterleitet, wird auch die eigene Vorgruppen-Mindeststeuer in Höhe des die eigene Mindestkörperschaftsteuer des Gruppenmitglieds übersteigenden Betrages an potentieller Erfolgskörperschaftsteuer weitergeleitet. Bei einem Körperschaftsteuersatz von 25% ist bei einer Weiterleitung eines Einkommens von zB 10.000 Euro ein Betrag von 750 Euro an offener Vorgruppen-Mindeststeuer weiterzuleiten (= potenzielle Erfolgs-KöSt iHv 2.500 abzüglich Mindestkörperschaftsteuer iHv 1.750). Ist das Einkommen zB 4.000 Euro, fiele bei Individualbesteuerung Mindeststeuer an, wobei aufzusplitten wäre in 1.000 Euro Körperschaftsteuer und 750 Euro Differenz auf die Mindestkörperschaftsteuer. In der Gruppe kann in diesem Fall keine Mindeststeuer aus Vorjahren weitergeleitet werden.

Der Gruppenträger kann von den Gruppenmitgliedern zugerechnete und eigene Vorgruppen-Mindeststeuerbeträge uneingeschränkt auf die auf das Gesamteinkommen entfallende tatsächliche Körperschaftsteuer der Unternehmensgruppe anrechnen.

Beispiel:

Die Beteiligungskörperschaft A (Tochter-GmbH der beteiligten Körperschaft B) erzielt im Jahr 01 ein Einkommen von 40.000. Die Erfolgs-KöSt wäre 10.000. A kann daher von der gespeicherten Vorgruppen-Mindeststeuer in Höhe von 20.000 einen Teilbetrag von 8.250 weiterleiten. Der beteiligten Körperschaft B werden daher die 40.000 und die Mindeststeuer von 8.250 weitergeleitet.

Die beteiligte Körperschaft B (Tochter-GmbH des Gruppenträgers C) hat ebenfalls eine Vorgruppen-Mindeststeuer in Höhe von 7.000 gespeichert. Das eigene Einkommen der beteiligten Körperschaft B im Jahr 01 beträgt:

a) 8.000

b) -70.000.

Im Falle a) beträgt das eigene Einkommen von B 8.000. Da die darauf entfallende Erfolgs-KöSt 2.000 betragen würde, kann neben der Zurechnung des Einkommens von 8.000 ein Mindeststeuerbetrag von 250 übertragen werden. Der Restbetrag von 6.750 bleibt weiterhin bei der beteiligten Körperschaft B gespeichert.

Im Falle b) beträgt das Einkommen -70.000. Die Vorgruppen-Mindeststeuer von B in Höhe von insgesamt 7.000 bleibt bei der beteiligten Körperschaft B stehen.

Der Gruppenträger C weist für das Jahr 01 insgesamt eine eigene Mindeststeuer von 6.000 aus, die im Fall:

a) um die übernommene Mindeststeuer von A und B in Höhe von 8.500 auf 14.500 summiert wird,

b) um die übernommene Mindeststeuer von A in Höhe von 8.250 auf 14.250 summiert wird.

Vortragsfähige Verluste bestehen beim Gruppenträger in Höhe von 30.000. Der Gruppenträger erzielt im Jahre 01 einen Gewinn von 40.000.

Im Falle a) ergibt sich aus der Ergebnisvereinigung vor Sonderausgaben ein Betrag von 88.000. Das Gesamteinkommen beträgt daher unter Berücksichtigung des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 58.000. Darauf entfällt eine Erfolgs-KöSt von 14.500, auf die 9.250 an Mindeststeuer angerechnet werden, der Restbetrag von 5.250 bleibt bestehen.

Im Falle b) ergibt sich aus der Ergebnisvereinigung vor Sonderausgaben ein Betrag von 10.000. Der anzuwendende § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 bewirkt, dass sich nach Abzug der vortragsfähigen Verluste ein Einkommen der Unternehmensgruppe von 2.500 ergibt. Es ergibt sich daher eine Mindeststeuerpflicht für die gesamte Gruppe in Höhe von 3x 1.750 = 5.250 wovon 4.625 (2x Mindeststeuer von 1.750 plus 1.750 – 625) die angesammelte Vorgruppen-Mindeststeuer von 14.250 auf 18.875 erhöhen.

Randzahlen 1607 bis 1609: *entfallen*