

## KStR 2013

### Wartungserlass 2014

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

- die Anpassung an die seit der letzten Wartung erfolgten gesetzlichen Änderungen, insbesondere durch
  - das Alternative Investmentfonds Manager-Gesetz, BGBl. I Nr. 135/2013 (AIFMG),
  - das Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 (AbgÄG 2014) und
  - das Budgetbegleitgesetz 2014, BGBl. I Nr. 40/2014 (BBG 2014)sowie
- Klarstellungen, allgemeine Wartungen, formale Anpassungen und Fehlerkorrekturen.

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

#### **Insbesondere wird im Wartungserlass 2014 Folgendes behandelt (auszugsweise Darstellung):**

<b>Randzahl(en)</b>	<b>Änderung im Überblick</b>
74, 1501	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.
94 bis 96 und 426 bis 427	Die Aussagen zu den Rechnungslegungspflichten für Betriebe gewerblicher Art werden präzisiert: Eine Rechnungslegungspflicht gemäß § 5 EStG 1988 ist 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.

992a und 992b	Die bislang in § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 geregelte Verlustvortragsgrenze wurde durch das AbgÄG 2014 in § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 überführt. Diese gesetzliche Änderung wird eingearbeitet und dargestellt.
1012 und 1013a bis 1013e	Durch das AbgÄG 2014 wurde der räumliche Anwendungsbereich der österreichischen Unternehmensgruppe in Bezug auf ausländische Gruppenmitglieder auf Körperschaften eingeschränkt, mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht. Ausländische Gruppenmitglieder, die in einem Staat ohne umfassende Amtshilfe ansässig sind, scheiden mit 1.1.2015 ex lege aus der Unternehmensgruppe aus. Diese gesetzlichen Änderungen werden eingearbeitet und anhand von Beispielen dargestellt.
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 keine Bedenken gegen den unveränderten Verbleib von ausländischen Gruppenmitgliedern aus diesen Drittstaaten in der Unternehmensgruppe.
1076	Es wird klargestellt, dass eine Verlustzurechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern bei unterjährigen Zukäufen lediglich im Ausmaß des ganzjährig gehaltenen „Beteiligungsprozentsatzes“ erfolgen kann.
1081 bis 1082a	Einarbeitung der Information des BMF zur Ergebnisumrechnung von IAS/IFRS-Einzelabschlüssen ausländischer Gruppenmitglieder.
1084 und 1084a	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

	<p>unterscheiden. Die gesetzlichen Änderungen werden eingearbeitet und anhand von Beispielen dargestellt.</p>
1088	<p>Im Falle von „grenzüberschreitenden“ Auslandsumgründungen (zB Verschmelzung zweier ausländischer Gruppenmitglieder) 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.</p>
1103	<p>Es wird klargestellt, dass Sonderausgaben – wie insbesondere vortragsfähige Verluste oder Spenden – nicht vom „eigenen Einkommen“ des Gruppenträgers, sondern erst vom zusammengefassten Ergebnis der Unternehmensgruppe zu berechnen und abzuziehen sind.</p>
1108	<p>Klarstellungen bei Zuschreibung einer Beteiligung, auf die zuvor eine steuerneutrale Teilwertabschreibung vorgenommen wurde:</p> <p>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 fallen die Gründe für die Teilwertabschreibung später aber wieder weg, hat unternehmensrechtlich wie steuerrechtlich eine Zuschreibung zu erfolgen, wodurch der Buchwert der Beteiligung erhöht wird. Diese Zuschreibung ist – spiegelbildlich zur vorausgehenden Teilwertabschreibung – steuerneutral.</p> <p>Erfolgt auf eine Beteiligung in der Unternehmensgruppe eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung, die unter § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 fällt, und fallen die Gründe für diese Teilwertabschreibung später wieder weg, hat eine steuerwirksame Zuschreibung zu erfolgen.</p>

<p>1110 und 1139</p>	<p>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.</p> <p>Wurden Verpflichtungsgeschäfte (Kaufverträge) vor dem 1. März 2014 abgeschlossen, erfolgte allerdings die Einräumung der Verfügungsgewalt bzw. der Bedingungseintritt erst nach dem 28. Februar 2014, kann eine Firmenwertabschreibung für diese Beteiligung nicht mehr geltend gemacht werden.</p>
<p>1110a und 1110b</p>	<p>Aufgrund des AbgÄG 2014 können offene Fünfzehntel aus der Firmenwertabschreibung für Beteiligungen, die bereits vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, weiter abgesetzt werden, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte. Das BMF geht davon aus, dass der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung sich insbesondere dann auf den Kaufpreis auswirken konnte, 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.</p>
<p>1110c</p>	<p>Bei der Anschaffung von Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen 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.</p>
<p>1123</p>	<p>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.</p>
<p>1168</p>	<p>Einarbeitung des Beispielen vom Salzburger Steuerdialog 2013 zum</p>

	Dividendenvorbehalt.
1234	Einarbeitung des Beispiels vom Salzburger Steuerdialog 2013 zum Methodenwechsel nach § 10 Abs. 4 KStG 1988.
1249 bis 1254	Einarbeitung der Änderung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 durch das BBG 2014: 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.
1255	Zur Abzugsfähigkeit von Bereitstellungsgebühren gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF SteuerreformG 2005 aufgrund 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.
1266aa bis 1266ac	Die mit dem AbgÄG 2014 eingeführten Abzugsverbote für Entgelte über 50.000 Euro (§ 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988) und für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 darstellen, werden eingearbeitet und anhand von Beispielen dargestellt.
1266ad bis 1266ah sowie 1274, 1275 und 1287	Das mit dem AbgÄG 2014 in § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 neu geregelte Zinsabzugsverbot für konzerninterne Beteiligungserwerbe wird eingearbeitet und dargestellt sowie dessen Verhältnis zum Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 beschrieben:  Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 steht einer Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen auch dann entgegen, wenn die Schuldzinsen aufgrund der Trennung von Anschaffungsverbindlichkeit und Beteiligung (zB durch Umgründungsmaßnahmen oder durch Veräußerung der Beteiligung) nicht vom Abzugsverbot des

	<p>§ 12 Abs. 2 KStG 1988 erfasst sind bzw. waren.</p> <p>Es bestehen allerdings 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.</p>
1266ai bis 1266 bn	<p>Mit dem AbgÄG 2014 wurde gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren gegenüber konzernzugehörigen Körperschaften unter bestimmten Voraussetzungen eingeschränkt. Die gesetzlichen Änderungen werden eingearbeitet und anhand von Beispielen dargestellt.</p>
1290	<p>Änderung der Rechtsansicht, dass sich § 12 Abs. 3 KStG 1988 generell nur auf solche Beteiligungen beziehen kann, deren Erträge bei der Empfängerkörperschaft steuerfrei sind. 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 Z 2 und Z 3 im Unterschied zu Z 1 auch dann zur Anwendung, wenn die Erträge aus einer Beteiligung im Sinne § 10 KStG 1988 bei der Empfängerkörperschaft steuerpflichtig sind.</p>
1486, 1487	<p>Die Beteiligungsertragsbefreiung des § 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG 1988 ist sinngemäß auch auf andere in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat ansässige Körperschaften anzuwenden.</p>
1549, 1562 bis 1567	<p>Die aufgrund des AbgÄG 2014 erfolgte Neuregelung der Mindestkörperschaftsteuer für GmbHs wird eingearbeitet und anhand von Beispielen dargestellt.</p>

## **Im Detail erfolgen mit dem Wartungserlass 2014 folgende Änderungen:**

### **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

## 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 **oder lediglich zu einem symbolischen, erheblich unter den Selbstkosten liegenden Entgelt**, die von vornherein nicht auf eine Einnahmenerzielung gerichtet sind, begründen keinen Betrieb gewerblicher Art. Geringfügige Einnahmen aus Hilfgeschäften 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.*

## 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 5540 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 Einkünften 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.**

## 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- Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988,
- freiwillige Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988,
- **verpflichtende** Gewinnermittlung gemäß § 5 **4 Abs. 1** EStG 1988 wegen Überschreiten der Buchführungsgrenzen des § 125 BAO, **sofern der Betrieb gewerblicher Art als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 31 BAO einzustufen ist,**
- **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)** in Betracht.

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 Vorschriften (~~§ 189 UGB~~) zur Rechnungslegung verpflichtet sind, haben ihren Gewinn auf Grund der Sondervorschrift des § 7 Abs. 3 KStG 1988 nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln. **Dies ist in folgenden Fällen gegeben:**

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

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

**Eine Rechnungslegungspflicht gemäß § 5 EStG 1988 ist daher ausgeschlossen, wenn für die Trägerkörperschaft des Betriebes gewerblicher Art sondergesetzliche Vorschriften der Anwendung des III. Buches des UGB vorgehen und diese Bestimmungen nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung gemäß dem III. Buch des UGB entsprechen. Dies ist zB für die Kameralistik der Länder und Gemeinden aufgrund der gemäß § 16 F-VG 1948 ergangenen Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 der Fall.**

*(Die Überschrift 2.4 wird umbenannt:)*

## **2.4 Bestimmte Kreditinstitute im Sinne des BWG (§ 5 Z 3 und 4 KStG 1988)**

*(Die Überschrift 2.4.1 entfällt:)*

### **~~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.

*(Die Überschriften 2.4.2, 2.4.2.1 und 2.4.2.2 sowie die Rz 172 und 173 entfallen:)*

### **~~2.4.2 Beteiligungsfondsgesellschaften (§ 5 Z 4 KStG 1988)~~**

#### **~~2.4.2.1 Allgemeines~~**

**172**

~~Die Ausnahme der Beteiligungsfonds nach dem Beteiligungsfondsgesetz, BGBl. Nr. 111/1982, von der unbeschränkten und nach § 21 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 auch von der beschränkten Steuerpflicht stellt die Ansprüche der Genussscheinzeichner auf möglichst ungeschmälerte Ausschüttungen sicher. Steuerpflicht besteht jedoch hinsichtlich der dem Fonds vergüteten Verwaltungskosten sowie allfälliger sonstiger Tätigkeiten und der Erträge aus den von der Beteiligungsfondsgesellschaft selbst gehaltenen Genussscheinen.~~

~~Verwaltet eine Beteiligungsfondsgesellschaft keine Fonds mehr, kommt es zum Übergang zur unbeschränkten Steuerpflicht (§ 18 KStG 1988).~~

## **2.4.2.2 Gewinnanteile als Betriebsausgaben**

### **173**

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Gewinnanteilen der Beteiligungsfondsgesellschaften aus der Sicht des Beteiligungsunternehmens gilt Folgendes:

- ~~Beteiligungsfondsgesellschaften schließen mit Unternehmen (Inhaber des Unternehmens) Verträge über die Beteiligung als (echter) stiller Gesellschafter ab. In diesen Verträgen ist ua. vorgesehen, dass der Inhaber des Unternehmens ein Verrechnungskonto bildet, auf dem die Gewinnanteile der Beteiligungsfondsgesellschaften verbucht werden.~~
- ~~Aus dem Verrechnungskonto werden die vertraglich festgelegten Entnahmen der Beteiligungsfondsgesellschaften gespeist und ein ebenfalls vertraglich festgelegter Betrag, der bei Abschichtung an die Beteiligungsfondsgesellschaft auszubezahlen ist, angespart.~~

### **176**

Zur sachlichen Steuerpflicht siehe Rz ~~146~~**1495** ff.

### **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 des § 45 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 BAO oder § 44 Abs. 1 BAO erfüllt, oder ob ein Mischbetrieb iSd VereinsR 2001 Rz 165 ff vorliegt. Für ein Absehen von der Steuerpflicht gelten daher dieselben Kriterien wie bei Vereinen im Sinne des Vereinsgesetzes 2002 (VerG). **Vermögensverwaltende**

**Betätigungen gemäß § 32 BAO stehen auch bei unter § 7 Abs. 3 KStG 1988**

**fallenden Kapitalgesellschaften der Gewährung abgabenrechtlicher**

**Begünstigungen gemäß § 47 BAO nicht entgegen.** Daher sind die VereinsR 2001 Rz 184 bis Rz 214 **221** sinngemäß anzuwenden.

### **211**

Zuständige Abgabenbehörde **für die Behandlung von Anträgen gemäß**

**§ 6a Abs. 2 KStG 1988 und § 6a Abs. 3 KStG 1988** ist 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, **weil dieser von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Geschäftsbereich die Voraussetzungen des § 45 Abs. 2 BAO (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) erfüllt (§ 21 Abs. 2 Z 3 letzter Teilstrich, siehe Rz 1505).**

## 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. Eine Buchführung ist grundsätzlich dann als ordnungsgemäß anzusehen, wenn alle gesetzlichen und sonstigen Vorschriften beachtet worden sind und alle Geschäftsvorfälle vollständig, wahr, klar, ordentlich und leicht nachprüfbar erfasst sind.**

**Es müssen für alle Geschäftsbewegungen im Rahmen der begünstigungsschädlichen Tätigkeiten alle Änderungen der Vermögenswerte, Einnahmen und Ausgaben erfasst werden und jederzeit lückenlos nachvollziehbar sein. Die Geschäftsfälle müssen daher sowohl auf Bestandskonten als auch auf Erfolgskonten erfasst werden. 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.

### 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 (freiwillige Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden),**
- § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1988, siehe EStR 2000 Rz 306 ff.
- § 4 Abs. 1 bis 4, 6 bis 12 EStG 1988 (Gewinnermittlung), siehe EStR 2000 Rz 401 ff.
- § 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, 6, 7 EStG 1988, § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 (Sonderausgaben), siehe EStR 2000 Rz 4501 ff und LStR 2002 Rz 429 ff, soweit auf Körperschaften anwendbar.  
§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 regelt den Verlustabzug im Falle des Mantelkaufes eigenständig (siehe Rz 1002).
- § 19 EStG 1988 (zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben), siehe EStR 2000 Rz 4601 ff.
- § 21 EStG 1988 (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft), siehe EStR 2000 Rz 5001 ff.
- § 22 Z 2 EStG 1988 (teilweise) und § 22 Z 5 EStG 1988 (Einkünfte aus selbständiger Arbeit), siehe EStR 2000 Rz 5201 ff, soweit auf Körperschaften anwendbar.
- § 23 EStG 1988 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb), siehe EStR 2000 Rz 5401 ff.

- § 24 EStG 1988 (Veräußerungsgewinne), siehe EStR 2000 Rz 5501 ff.
- § 27 EStG 1988 (Einkünfte aus Kapitalvermögen), 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.
- § 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).

*(Die Überschrift 3.2.2. wird umbenannt.)*

### **3.2.2. Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 2a EStG 1988**

*(Die Überschriften 3.2.2.1 und 3.2.2.2 sowie die Rz 366 entfallen.)*

### ~~3.2.2.1 Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 2a EStG 1988~~

### ~~3.2.2.2 Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs. 2b EStG 1988~~

#### **366**

~~Siehe EStR 2000 Rz 157a bis 157d.~~

#### **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 (Miteigentümergeinschaft) ab, ist ebenfalls 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.

#### **426**

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

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

- Eigennützige und gemischnützige Privatstiftungen, wenn die Privatstiftung selbst Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, wie zB aus einer geschäftsmäßigen Häuserverwaltung, erzielt. Siehe weiters StfR

2009 Rz 51. Hinsichtlich der Gewinnermittlung einer Privatstiftung bei Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft siehe StiftR 2009 Rz 53 und Rz 54.

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

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

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

#### **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 weder nach Unternehmensrecht rechnungslegungspflichtig sind noch die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO 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.

### 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 § 4a EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 1332 ff)

Geldspenden fallen dann unter die Sonderausgaben, wenn außerbetriebliche Mittel zugewendet werden oder aus Konten erfolgen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören (**zu Spenden in der Unternehmensgruppe siehe aber Rz 1103**).

Zuwendungen an Feuerwehren durch Betriebe gewerblicher Art oder Körperschaften einer Gemeinde sind gemäß § 4a Abs. 7 Z 3 EStG 1988 nicht abzugsfähig (siehe EStR 2000 Rz 1338c).

### 992

Verlustabzug ist das Recht des Steuerpflichtigen, betriebliche Verluste der Vorjahre soweit als Sonderausgaben abzusetzen, als sie nicht durch Verrechnung mit Vorjahreseinkünften aufgebraucht wurden. Der Verlustabzug ist ein höchstpersönliches Recht, das nicht auf

andere übergehen kann. Ausnahmen davon betreffen einerseits die Gesamtrechtsnachfolge im Rahmen des Erbweges (gilt auch für Körperschaften), 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.

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

*(Nach Rz 992 werden die neuen Rz 992a und Rz 992b eingefügt:)*

#### **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**

**Insolvenzdekretes 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. Dies gilt unabhängig davon, ob die Liquidationsgewinne gemäß § 19 Abs. 2 innerhalb des Besteuerungszeitraumes gemäß § 19 Abs. 3 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 nachzuersteuern 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.**

*(Die Überschrift 14.2.2 wird umbenannt.)*

#### **14.2.2 Mantelkauf (§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988)**

**993**

Der Mantelkaufatbestand 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 Mantelkaufatbestand 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 bzw. 2b EStG 1988, die auch bei einer vollständigen Strukturänderung der Körperschaft mit ihren nächsten Gewinnen zu verrechnen sind.

Keine Schwebeverluste (Wartetastenverluste) sind die Siebentelbeträge iSd § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988. Die Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 stellt eine reine Verteilungsregelung dar, die anders als die Vorschrift des § 2 Abs. 2a EStG 1988 keine Bindung der Verrechnung an eine bestimmte Einkunftsquelle festlegt. Die Siebentelbeträge sind daher wie ein noch nicht verwerteter Verlust vom Tatbestand des Mantelkaufes mit umfasst.

#### **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 Mantelkaufatbestand des UmgrStG von Bedeutung sein kann. Unschädlich ist der Anteilswerb von Todes wegen oder im Schenkungswege.

## **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 Arbeitsplatzhaltung 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 Arbeitsplatzhaltung 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.

## **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 bzw. **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 Gruppenmitgliedschaft ist im Ausland auf eine Ebene begrenzt; Tochterkörperschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern **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).

*(In Rz 1012 werden drei Bulletpoints eingefügt:)*

### **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 Mitgliedsstaat 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).** ~~mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind.~~

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).

*(Es werden nach Rz 1013 eine neue Überschrift 15.2.6.2 sowie die Rz 1013 a bis 1013e eingefügt:)*

#### **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 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 TS 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 Auskunfts-klauseln 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 Auskunfts-klausel 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 folgenden „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 Rechtsgrundlage (DBA, Tax Information Exchange Agreements – TIEA) besteht, ist die Information des BMF vom 24.9.2014, BMF-010221/0593-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.**

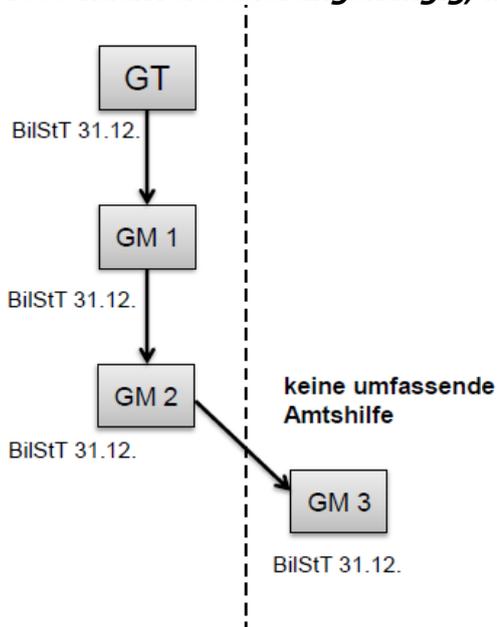
#### **1013e**

**Aufgrund des ex lege Ausscheidens ausländischer Gruppenmitglieder aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe mit 1.1.2015 kommt es – wie bei jedem Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe (siehe Rz 1092) – 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 nachzuersteuernde 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:***

**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.**

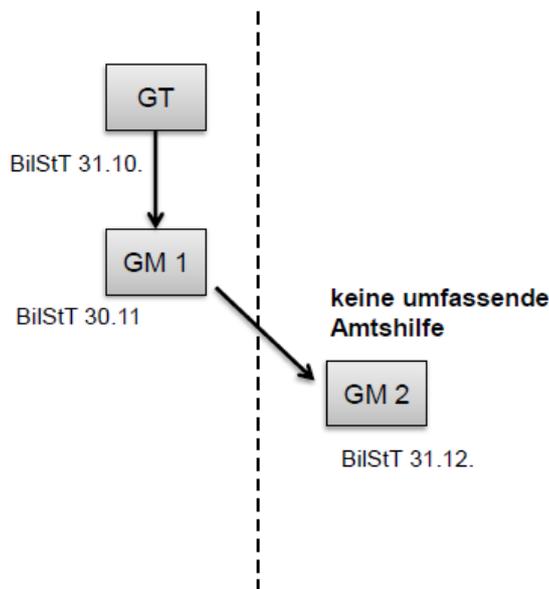


**Da GM3 in einem Staat ansässig ist, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, scheidet es zum 1.1.2015 aus der Unternehmensgruppe aus. GM3 kann jedoch bis 31.12.2014 unverändert Teil der Unternehmensgruppe bleiben, weshalb der bei GM3 im Wirtschaftsjahr 2014 ermittelte Verlust in Höhe von 100.000 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.**

**Variante zu Beispiel 1:**

**Die Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger GT (BilStichtag 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:**

**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. Dabei 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.**

(Die bisherige Überschrift 15.2.6.2 wird zu 15.2.6.3:)

### **15.2.6.32 Ausschluss der Gruppenzugehörigkeit von Tochtergesellschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern**

#### **1014**

(~~BMF-Info vom 16.05.2012, BMF 010216/0021 VI/6/2012, Auslegung des § 9 Abs. 2 TS 1 KStG 1988 im Lichte des EuGH Urteils-Papillon~~)

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 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, durch schädliche Strukturveränderungen durch**

**Einbringungen siehe UmgrStR 2002 Rz 1245b, 1245d, 1245h)**(zB Verschmelzung eines Mitbeteiligten).

Zum 1. Jänner 2021 noch bestehende Beteiligungsgemeinschaften, die nicht Gruppenträger sind, gelten als an diesem Tag aufgelöst.

### **1022**

Gruppenträger können nach § 9 Abs. 3 Teilstrich 1 bis **34 KStG 1988 idF AbgÄG 2014** nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung); **und unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende** Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften; **sowie** Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des VAG 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.

### **1023**

Nach § 9 Abs. 3 ~~fünfter~~ **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** (**zusätzlich** 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 zum (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehören. Ob eine inländische Zweigniederlassung vorliegt, ist nach § 12 UGB bzw. § 254 AktG zu beurteilen.

### **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 (eingetragenen

Zweigniederlassung und Zurechnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen); ~~(siehe Rz 1025)~~ 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.

### 1039

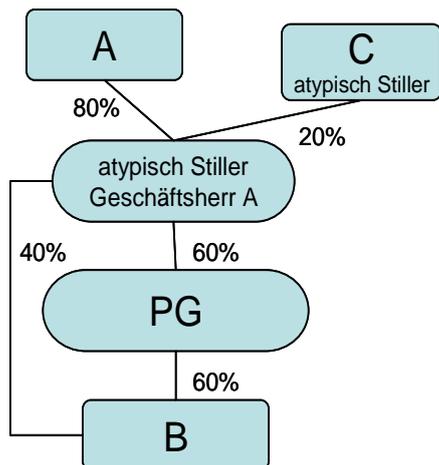
Unter Personengesellschaft nach § 9 Abs. 4 zweiter Teilstrich KStG 1988 sind neben der OG und KG auch die GesBR und die stille Mitunternehmerschaft (atypisch stille Gesellschaft) zu verstehen. Durch eine atypisch stille Beteiligung kann die zivilrechtlich unmittelbare Verbindung der Inhaber der Unternehmens-Körperschaft (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).

### 1042

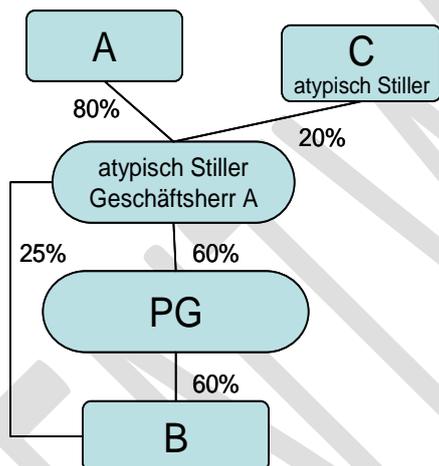
Das Begründen der ausreichenden finanziellen Verbindung kann auch über zwei oder mehrere Beteiligungen an Personengesellschaften erreicht werden.

*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, ~~wenn~~**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.

## 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 volle ungekürzte Verrechnung dieser Verluste mit den eigenen Gewinnen nach § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 ungeachtet der 75%-Vortragsgrenze des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988, siehe Rz 1071-f)**.

- **In einem ersten Schritt hat daher** ~~Das~~ **unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied hat daher zunächst** 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~~ **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.**; **Die 75%-Vortragsgrenze des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988 idF AbgÄG 2014 kommt hingegen nicht zur Anwendung, § 2 Abs. 2b EStG 1988 gilt nicht, weil das unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied keine laufenden „eigenen“ Verlustvorträge aufbauen kann, siehe Rz 1062**). Ebenso sind zB Prämien wie die Forschungs- oder Lehrlingsausbildungsprämie **sind** vom betreffenden Gruppenmitglied bis zur Rechtskraft des Feststellungsbescheides geltend zu machen und werden diesem auch gutgeschrieben. Zu den Steuerumlagen siehe Rz 1074.
- **In einem zweiten Schritt geht das ermittelte „eigene Einkommen“ unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder in das zusammengefasste Ergebnis ein.**

### 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-f).

### 1063

Da **in der Unternehmensgruppe** allgemeines Ertragsteuerrecht zur Anwendung kommt, ~~ist~~ **sind** auch der Manteltatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 **lit. c** KStG 1988 und ~~der~~ **die** vergleichbaren umgründungssteuerrechtlichen Bestimmungen innerhalb der Gruppe anzuwenden. Kommt es im Zusammenhang mit ~~der~~ **Einbeziehungen** eines neuen **Gruppenm**itglieds zu einem Mantelkauf, geht bei diesem die Vortragsfähigkeit der Verluste verloren.

## 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) ~~außerhalb einer Beteiligungsgemeinschaft.~~

## 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 ~~und Körperschaften, die nicht Gruppenmitglieder sind,~~ als Gesellschafter der Personengesellschaft kann im Rahmen der ~~einheitlichen und gesonderten~~ 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** ~~eine steuerwirksame~~ Teilwertabschreibung **steuerwirksam**, unter 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 quotale 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 ~~einheitlichen und gesonderten~~ 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 Gewinn tangenzen zu erklären, die Zurechnung des Einkommens der Z-GmbH an A berührt diese beiden nicht.*

## 1071

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

Vorgruppen- und Außergruppenverluste von Gruppenmitgliedern sind in Höhe der eigenen (späteren) Gewinne des Gruppenmitglieds zu verrechnen. Die 75%-**Vortragsg**Grenze nach § **8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988** Abs. 2b EStG 1988 gilt für die 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.*

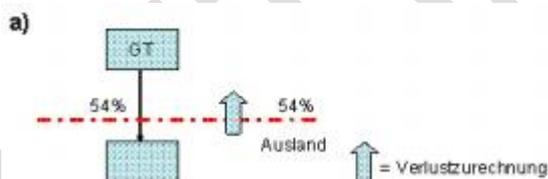
*Es ist zunächst der Gewinn von 60.000 um den vollen Vorgruppenverlust von 50.000 zu kürzen und in der Folge der Verlust von 20.000 zuzurechnen. Insgesamt ist dem Gruppenträger ein vereinigtes Einkommen von -10.000 zuzurechnen.*

**1075**

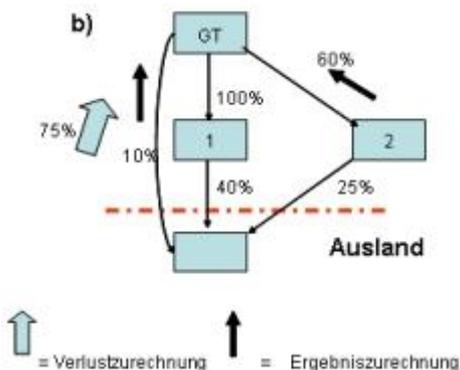
Die Unternehmensgruppe kann auch ausländische ~~im Ausland ansässige~~ Gruppenmitglieder umfassen, **die in einem Staat ansässig sind, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht (siehe Rz 1013a; zum ex lege Ausscheiden von am 28.2.2014 bestehenden Gruppenmitgliedern aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe 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 nach~~ **inländischem 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, sind diese im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht des Gruppenmitglieds zu erfassen (Betriebstättergebnisse und außerbetriebliche Einkünfte), sofern dies nach DBA-Recht zulässig ist (siehe auch Rz 1079 bis Rz 1084). Die inländischen

Ergebnisse fließen über das Gesamtergebnis des ausländischen Gruppenmitgliedes in die Gruppe ein, soweit sich insgesamt ein Verlust ergibt.

*Beispiel:*

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

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

<i>Gewinn der inländischen Betriebsstätte</i>	<i>+5.000 Euro</i>
<i>Gewinn aus der Grundstücksüberlassung</i>	<i>+1.000 Euro</i>
<i>Überschuss aus inländischer echter stiller Beteiligung</i>	<i>+1.000 Euro</i>
<i>Gesamtbetrag der inländischen Einkünfte</i>	<i>+7.000 Euro</i>
<i>Umgerechneter Verlust der ausländischen betrieblichen Tätigkeit</i>	<i>-10.000 Euro</i>
<i>Gesamtverlust</i>	<i>-3.000 Euro</i>
<i>In der Gruppe <del>wirksamer</del> <b>zuzurechnender</b> Verlust</i>	<i>-3.000 Euro</i>

*Der Gesamtbetrag der inländischen Einkünfte unterliegt in Österreich der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, wobei hinsichtlich der Überschüsse aus der echten stillen Beteiligung nach DBA ein Anspruch auf Steuerreduktion auf 10% besteht.*

*Der Gesamtverlust wird an das ausreichend beteiligte inländische Gruppenmitglied weitergeleitet.*

*(Die Überschrift 15.6.6.2 wird umbenannt:)*

### **15.6.6.2 ~~Verlustermittlung~~ Ermittlung des zuzurechnenden Verlustes**

**1079**

#### **~~Bis zur Veranlagung 2011:~~**

~~Nach § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 sind die Ergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 und den übrigen relevanten Bestimmungen des EStG 1988 und KStG 1988 zu ermitteln. Es kann sich daher auch bei einem notorischen Gewinnausweis in den Abschlüssen der ausländischen Körperschaft auf Grund der Umrechnung ein Verlust ergeben, der unter Umständen zur Voluptuarprüfung Anlass gibt.~~

**Ab der Veranlagung 2012 sind** ~~Nach~~ **gemäß** § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 ~~idF StabG 2012~~ sind die 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** berücksichtigt werden. Das auf österreichisches Steuerrecht umgerechnete Ergebnis wird daher mit dem ausländischen Verlust „gedeckelt“. Das bedeutet:

- Zurechenbar ist höchstens der nach ausländischem **Steuerr**echt 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“ ~~kommt es~~**können** im Jahr 1 zu keiner Verluste **zugerechnet werden**berücksichtigung.*

*Fortsetzung-Beispiel:*

*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 Verlust**zurechnung**berücksichtigung.*

## 1080

Die Verlust**Z**urechnung von **Verlusten** ausländischer Gruppenmitgliedern 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), ~~auch wenn die Verlustzurechnung **bei** von ausländischen Gruppenmitgliedern auf das Ausmaß aller unmittelbarer Beteiligungen begrenzt ist (siehe Rz 1075 bis Rz 1078):~~ 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 XXX), jedoch erfolgt eine zwingende Nachversteuerung spätestens drei Jahren nach deren Berücksichtigung, wenn bis**

**dahin noch keine „reguläre“ Nachversteuerung stattgefunden hat (§ 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988; dazu EStR 2000 Rz XXX).**

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

### **1081**

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

Bei **dieser** Umrechnung (Korrekturrechnung) ist grundsätzlich vom ausländischen Steuerrecht auszugehen (die konkrete ausländische „Steuerbilanz“). Sollte das ausländische Steuerrecht **aber** erheblich vom österreichischen Steuerrecht abweichen, ist vom ausländischen Handels-/Unternehmensrecht bzw. von einem internationalen **Einzelabschluss** nach IAS/IFRS oder US-GAAP auszugehen. **Wird für Umrechnungszwecke ein nach IAS/IFRS erstellter Einzelabschluss herangezogen, sind jedenfalls jene Bilanzpositionen „umzurechnen“, bei denen sich aufgrund der Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften der internationalen Rechnungslegungsstandards wesentliche Unterschiede zum österreichischen Steuerrecht ergeben (siehe dazu die Information des BMF zur Ergebnisumrechnung von IAS/IFRS-Einzelabschlüssen ausländischer Gruppenmitglieder vom 4. Februar 2014, BMF-010203/0023-VI/6/2014).**

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

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

*Beispiel:*

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

<b>Jahr</b>	<b>Ausländ. AfA</b>	<b>RBW Ausland</b>	<b>Umgerechnete AfA Ö</b>	<b>RBW Ö</b>	
31.12.01	10.000	90.000			
31.12.02	10.000	80.000			
31.12.03	10.000	70.000			
31.12.04	10.000	60.000	3.000	67.000	Gruppenzugehörigkeit
31.12.05	10.000	50.000	3.000	64.000	
31.12.06	10.000	40.000	3.000	61.000	
31.12.07	10.000	30.000	3.000	58.000	
31.12.08	10.000	20.000	3.000	55.000	
31.12.09	10.000	10.000	3.000	52.000	
31.12.10	10.000	0	3.000	49.000	
31.12.11	0	0	3.000	46.000	
...			...	...	
31.12.25			3.000	4.000	
31.12.26			3.000	1.000	
31.12.27			1.000	0	

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

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

## 1082

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

### **Beispiel:**

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

### **Variante:**

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

*(Nach Rz 1082 wird eine neue Rz 1082 eingefügt bzw abgetrennt:)*

## 1082a

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung **ist** sind 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 ~~aa~~ 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 da~~ dieses als selbständige ausländische Rechtspersönlichkeit nicht dem österreichischen Steuerrecht unterliegt.

*(Es wird eine neue Überschrift 15.6.6.3 eingefügt:)*

### **15.6.6.3 Ermittlung des berücksichtgbaren Verlustes**

#### **1084**

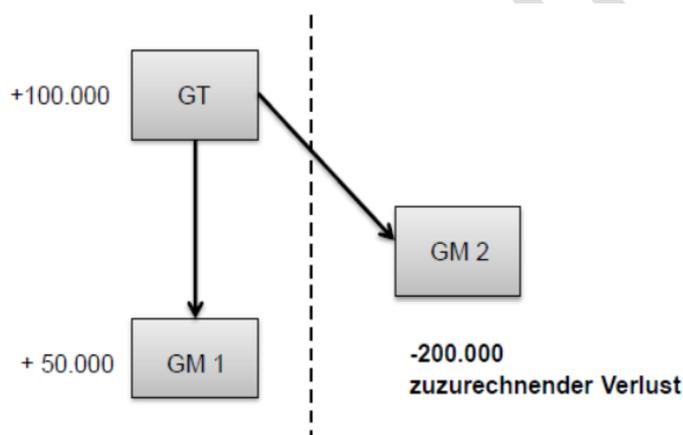
#### **Bei Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder ist gemäß**

#### **§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF AbgÄG 2014 zwischen zuzurechnenden und im Jahr der Verlustzurechnung sofort berücksichtgbaren Verlusten zu unterscheiden:**

- Ergibt die Umrechnung einen Verlust, ist dieser bei der ausreichend beteiligten Mitgliedskörperschaft im Ausmaß der Beteiligungen aller am ausländischen Gruppenmitglied unmittelbar beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich eines unmittelbar beteiligten Gruppenträgers **zuzurechnen** anzusetzen; 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** angesetzt werden, wenn der ausländische steuerliche Verlust nicht schon im betreffenden Jahr verrechnet wird (zB ausländischer Verlustrücktrag).

- Ab der Veranlagung des Gruppeneinkommens für das Kalenderjahr 2015 ist im Hinblick auf die Berücksichtigung von zuzurechnenden Verlusten eine 75%-Verwertungsgrenze anzuwenden (§ 26c Z 46 KStG 1988). Danach können zuzurechnende Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds 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:**

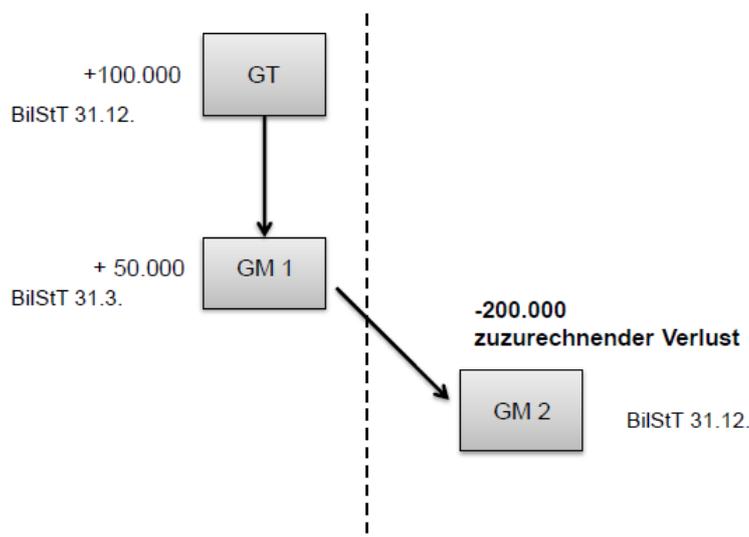


**Eine Unternehmensgruppe besteht aus dem inländischen Gruppenträger GT, dem inländischen Gruppenmitglied GM1 sowie dem ausländischen Gruppenmitglied GM2. Sowohl der Gruppenträger als auch die beiden Gruppenmitglieder bilanzieren zum 31.12. Das eigene Einkommen von GT beträgt zum 31.12.2015 100.000 Euro, 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. 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.**

*(Verschieben von Alttext:)*

#### **1084a**

Ist ~~einer~~ umgerechneter Verlust im Inland **zu berücksichtigen oder geht er aufgrund der 75%-Verwertungsgrenze (siehe Rz 1084) in den Verlustvortrag des Gruppenträgers einanzusetzen**, wird **ist** in jedem Jahr geprüft**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 ~~zB 75~~ **80%**-Beteiligung ~~sind 75~~**80%** der im Ausland verwerteten Verluste nach**zuversteuern**verrechnen). 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.

*(Die bisherige Überschrift 15.6.6.3 wird zu 15.6.6.4:)*

#### **15.6.6.43 Verlusterklärung**

#### **1085**

Die **unter Berücksichtigung des Verlustdeckels (siehe Rz 1079) ermittelten zuzurechnenden** umgerechneten 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~~ 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 ~~ist~~ oder die Umrechnung unrichtig ist, wirkt sich dies wie jede Korrektur im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Besteuerung des Gruppenträgers aus.

*(Die bisherige Überschrift 15.6.6.4 wird zu 15.6.6.5 und die bisherige Überschrift 15.6.6.4.1 wird zu 15.6.6.4.2:)*

### **15.6.6.54 Verlustnachversteuerung**

#### **15.6.6.54.1 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.*

## 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 6 KStG 1988 (**ab dem 1.1.2015 im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 idF 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 **grenzüberschreitendengreifenden Umgründungsfällen 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.**

Im Falle einer Importumgründung gehen die Verlustvorträge der übertragenden Körperschaft unter den Voraussetzungen des UmgrStG zwar auf die übernehmende Körperschaft über, können aber ausschließlich mit nachfolgenden Gewinnen der ausländischen Betriebsstätte verrechnet werden (dazu UmgrStR 2002). Sollte die umgründungsbedingte Übertragung des ausländischen (Teil)Vermögens auf ein ausländisches Gruppenmitglied zur Gewinnverwirklichung im Ausland führen, kommt es im Ausmaß der ausländischen Verlustverwertung zur Nachversteuerung im Inland.

*(Die bisherige Überschrift 15.6.6.4.2 wird zu 15.6.6.5.2:)*

### **15.6.6.54.2 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.

~~Die Gruppenbesteuerung unterscheidet sich von der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach § 2 Abs. 8 EStG 1988 insofern, als in der Unternehmensgruppe die Berücksichtigung von Verlusten selbständiger ausländischer Gesellschaften nicht endgültig belasten soll. 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 Nachsteuerungsbetrag ist unterjährig im Wirtschaftsjahr, in das der Zeitpunkt des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds fällt, zu erfassen.~~

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 Nachsteuerungsbetrag im letzten Wirtschaftsjahr, in dem die Gruppe noch bestanden hat, zu erfassen.

#### **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.

**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.**

#### 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.*

*(Die Überschrift 15.6.6.5 wird zu 15.6.6.6.)*

### **15.6.6.65 Unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglieder**

#### **1102**

Unabhängig davon, ob die Körperschaft nach dem Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht 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.

#### **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.**

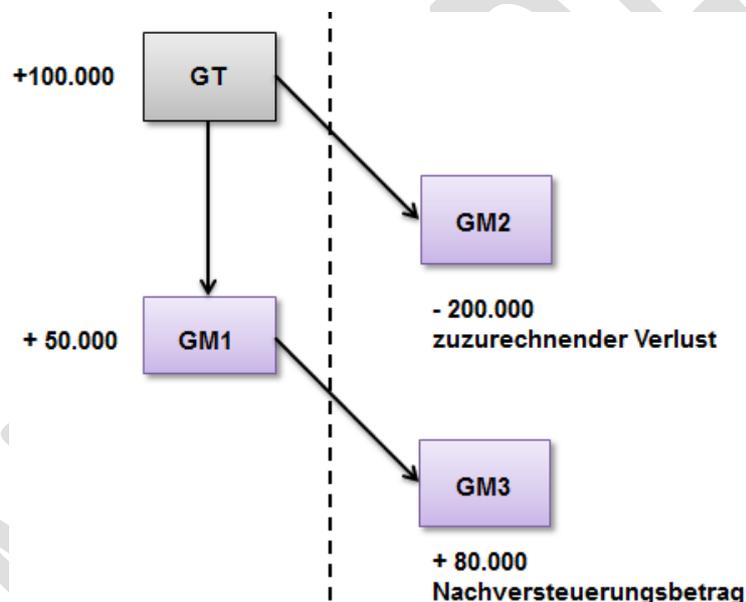
**Der Verlustabzug vom zusammengefassten Ergebnis auf Ebene des Gruppenträgers ist somit auch der Anwendung der 75%-Verwertungsgrenze (siehe dazu Rz 1084) nachgelagert, weil für diese das „eigene Einkommen“ des Gruppenträgers maßgeblich ist. Das „eigene Einkommen“ des Gruppenträgers wird für Zwecke der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

**Gruppenmitglieder erhöht; diese gehen gesondert in das zusammengefasste Gruppenergebnis ein.**

**Soweit im zusammengefassten Gruppenergebnis Liquidationsgewinne enthalten sind, ist die 75%-Vortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b 4. Teilstrich KStG 1988 ebenfalls nicht anzuwenden.**

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

**Beispiel:**



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

**Die Summe der eigenen Einkommen des Gruppenträgers und des inländischen Gruppenmitglieds beträgt 150.000. Der zuzurechnende ausländische Verlust (200.000) kann nur im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen, somit in Höhe von 112.500 (75% von 150.000), im laufenden Jahr berücksichtigt werden. Das zusammengefasste Gruppenergebnis setzt sich aus der Summe der eigenen Einkommen der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenkörperschaften in Höhe von**

**150.000, dem zu berücksichtigenden Verlust von GM2 in Höhe von - 112.500 sowie dem Nachversteuerungsbetrag von GM3 in Höhe von 80.000 zusammen und beträgt somit 117.500. Vom zusammengefassten Gruppenergebnis können Verlustvorträge abgezogen werden. An Verlusten können daher 80.000 vom Nachversteuerungsbetrag abgezogen werden, weil die 75%-Vortragsgrenze des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988 insoweit nicht zur Anwendung kommt, und weitere 28.125 vom Restbetrag unter Berücksichtigung der 75%-Vortragsgrenze abgezogen werden. Das Gruppeneinkommen beträgt somit 9.375. Der nicht berücksichtigbare Verlust von GM2 in Höhe von 87.500 geht in den Verlustvortrag des Gruppenträgers. Der Verlustvortrag des Gruppenträgers nach der Gruppenveranlagung 2015 beträgt 479.375 (500.000 – 108.125 + 87.500).**

#### **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 gesamten **zusammengefassten** Gruppenergebnis verrechnen. Im Unterschied zu den **unbeschränkt steuerpflichtigen** Gruppenmitgliedern (siehe **dazu Rz 1060**~~1071~~) ist der Gruppenträger allerdings an die **75%-Vortragsgrenze** nach **§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988**~~2~~-**Abs. 2b EStG 1988** gebunden. **Zur Ausnahme für Nachversteuerungsbeträge von der 75%-Vortragsgrenze siehe Rz 1103.**

*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**Es verbleiben Verlustvorträge in Höhe von **827.500** (150.000 - 67.500).*

#### **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).**

#### **1108**

Erfolgt **auf eine Beteiligung** zunächst eine steuerneutrale Teilwertabschreibung ~~auf eine Beteiligung~~, **die dem Grunde nach unter § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 fällt, jedoch**

**aufgrund von § 9 Abs. 7 KStG 1988 steuerneutral ist, und** fallen die Gründe für die Teilwertabschreibung später aber wieder weg, ~~hat~~ ~~und es erfolgt daher~~ unternehmensrechtlich wie steuerrechtlich eine Zuschreibung **zu erfolgen, wodurch der Buchwert der Beteiligung erhöht wird.** ~~ist~~ Diese **Zuschreibung ist** – spiegelbildlich zur **vorausgehenden** Teilwertabschreibung – steuerneutral ~~und erhöht den Buchwert~~. 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.

**Erfolgt auf eine Beteiligung in der Unternehmensgruppe eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung, die unter § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 fällt, und fallen die Gründe für diese Teilwertabschreibung später wieder weg, 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.***

### **1110**

Für Beteiligungen an 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. **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** Damit wird in der Unternehmensgruppe der "share deal" einem "asset deal" angenähert. Die Firmenwertabschreibung bzw. -zuschreibung ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zwingend vorzunehmen **und** Die Firmenwertab(zu)schreibung ist zeitlich auf die Anschaffung bezogen und auf die **Dauer der** Gruppenzugehörigkeit beschränkt.

*(Nach Rz 1110 werden die Rz 1110a bis 1110c eingefügt:)*

### **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).**

**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 Tranchen) und in einem späteren Jahr eine zusätzliche Beteiligungstranche, mit der die maßgebliche Beteiligung iSd Abs. 4 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-Jahres-Frist 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%-igen Beteiligungstranche fortführen; hinsichtlich der in 2006 erworbenen 40%-igen Beteiligungstranche ist eine Fortführung der Firmenwertabschreibung jedoch ohne konkreten Nachweis des Einflusses des steuerlichen Vorteils der Firmenwertabschreibung in die Kaufpreisüberlegungen bei Erwerb der 40%-igen Beteiligung nicht möglich.***

***Im Falle b) kann A die Firmenwertabschreibung auf beide Beteiligungstranchen fortführen.***

#### **1110c**

**Bei der Anschaffung von Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen 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.**

#### **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.

## 1117

Die Firmenwertab(zu)schreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 erfolgt unter folgenden Voraussetzungen:

- Anschaffung (Rz 1118 f) **vor dem 1. März 2014 (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)

## 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).**

## 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).

## 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%.*

### **15.7.2.4.6.3 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. **Die Voraussetzung der Betriebsführung muss auch im Hinblick auf die Geltendmachung noch offener Fünfzehntel nach dem 1. März 2014 weiterhin erfüllt sein (siehe Rz 1110 ff).**

*(Die Überschrift 15.7.2.4.8 wird umbenannt.)*

### **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.** ~~Um eine Firmenwertabschreibung schon im Jahr 2005 vornehmen zu können, muss bei auf den 31. Dezember bilanzierenden Zielkörperschaften die Verfügungsgewalt exakt zum 1. Jänner 2005 übergehen (zB im vorangehenden Notariatsakt wird die Wirksamkeit mit 1. Jänner 2005 verankert).~~ Sollte die Anschaffung unter einer aufschiebenden Bedingung (zB kartellrechtliche Genehmigung) erfolgen, liegt erst mit Bedingungseintritt die Anschaffung vor.

### **1143**

Nach § 9 Abs. 7 vierter Teilstrich KStG 1988 gelten die Ausführungen zum positiven Firmenwert für einen allfälligen negativen Firmenwert entsprechend (jährlich gewinnerhöhender Ansatz mit einem Fünftel). 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 vor dem 1. März 2014 erworbene Beteiligungen, die in eine Unternehmensgruppe einbezogen wurden, laufen die offenen Fünftel weiter (siehe Rz 1110b).**

### **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**, liegt kein befreiter Beteiligungsertrag vor, wenn **steht** die vorbehaltene Dividende in offenkundigem Zusammenhang mit dem Verkauf **steht** und **stellt** daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einen Teil des Kaufpreises darstellt (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%ige 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.**

## **1180**

Da Beteiligungserträge steuerfrei bleiben, lösen sie die Anwendung des § 12 Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 1267 bis 1288) und des § 12 Abs. 3 KStG 1988 (siehe Rz 1289 bis 1306) 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 1252**66ad** 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.

### 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 indischen **iranischen** Kapitalgesellschaft. Das DBA Österreich-Indien enthält **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).

~~Der Methodenwechsel kommt auch für Gewinne aus der Veräußerung internationaler Schachtelbeteiligungen zum Tragen.~~

### 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 (Steuerhinterziehung) 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; d.h. einerseits führt für sich alleine** ~~Da~~ auch eine völlige Steuerfreistellung von Auslandsgesellschaften führt, ~~für sich alleine,~~ noch nicht zum Methodenwechsel, **andererseits kann es unter Berücksichtigung des Gesamtbildes auch dann zu einem Methodenwechsel nach § 1 Abs. 3 der Verordnung zu 10 Abs. 4 KStG 1988 (BGBl. II 2004/295) 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%** ~~16-prozentigen Besteuerung~~. Das Verdachtsmerkmal „Unternehmensschwerpunkt“ ~~(Mindestniveau mehr als 51% + Abweichung um 25% = 63,75%)~~ 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)**. ~~Die Grenze für das zweite Tatbestandsmerkmal (unzureichende ausländische Steuerbelastung)~~ **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 (Übersteigen des Mindestniveaus mehr als 15% um rund ein Prozent = 6,6% Abweichung um 25% = 3,75% 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.*

## 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 StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004**, 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** (~~ab der Veranlagung 2005~~). **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 ~~1180~~**1253**.

Eine ~~Einschränkungen~~ der Abzugsfähigkeit nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 erfolgte ~~im Rahmen des BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010~~ **ergeben sich für konzerninterne Beteiligungserwerbe aus § 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988 idF AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 (siehe Rz 1266aa 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 ~~1252~~**66ai 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).

(Die Überschrift 17.3. wird umbenannt:)

## **17.3 Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Zinsen in 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, 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 (siehe Rz 1266ad ff) fallen.**

~~Nach § 11 Abs. 1 Z 4 zweiter Teilstrich KStG 1988 idF BBG 2011 ist die Abzugsfähigkeit von Finanzierungsaufwendungen ausgeschlossen, wenn dem Betriebsvermögen zugehörige Kapitalanteile iSd § 10 KStG 1988 von~~

- ~~▪ unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörigen Unternehmen oder~~
- ~~▪ einem unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben werden.~~

~~Das Abzugsverbot gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 zweiter Teilstrich KStG 1988 ist erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 beginnen (§ 26c Z 23 lit. b KStG 1988) und erfasst ab diesem Zeitpunkt auch Fremdfinanzierungszinsen aus Verbindlichkeiten, die in Zusammenhang mit vor dem 31.12.2010 erworbenen Beteiligungen stehen. Die Bestimmung ist verfassungskonform (VfGH 29.2.2012, B 945/11).~~

### **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).**

~~Der Ausschluss des Zinsenabzugs bei fremdfinanzierten Beteiligungserwerben im Konzern nach § 11 Abs. 1 Z 4 zweiter Teilstrich KStG 1988 ist dem Ausschluss der~~

~~Firmenwertabschreibung bei Erwerben im Konzern gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 nachgebildet (siehe dazu Rz 1124).~~

~~Der Konzernbegriff in § 11 Abs. 1 Z 4 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 1274.~~

## **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.**

~~Ein für die Abzugsfähigkeit schädlicher konzerninterner Beteiligungserwerb einer Körperschaft liegt auch dann vor, wenn der einheitliche wirtschaftliche Vorgang des Erwerbs eines Konzerns rechtlich derart „aufgespalten“ wird, dass zunächst die inländischen Beteiligungen und erst danach die restlichen Konzerngesellschaften erworben werden (siehe auch Rz 1127 zur Konzernklausel bei der Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe).~~

## **1255**

~~Auf Zinsen aus der Fremdfinanzierung von Zuschüssen und Kapitalerhöhungen ist § 11 Abs. 1 Z 4 dritter Teilstrich KStG 1988 dann anwendbar, wenn die fremdfinanzierten Zuschüsse und Kapitalerhöhungen in Zusammenhang mit schädlichen Beteiligungserwerben im Konzern im Sinne des § 11 Abs. 1 Z 4 zweiter Teilstrich KStG 1988 stehen.~~

**Neben Zinsen im engeren Sinne dürfen auch gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF SteuerreformG 2005 Bereitstellungsgebühren für in der Folge tatsächlich in Anspruch genommene Kredite als Betriebsausgabe abgezogen werden (VwGH 27.02.2014, 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.**

*(Die bisherige Überschrift 18.2 wird zu 18.1.7:)*

#### **18.1.7~~2~~ Aufsichtsratsvergütungen (§ 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988)**

*(Nach der Rz 1266 werden eine neue Überschrift 18.1.8 und danach die Rz 1266aa bis 1266ac eingefügt:)*

#### **18.1.8 Aufwendungen für Entgelte gemäß § 20 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988 (§ 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988)**

##### **1266aa**

**Die im § 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 XXX 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) vorgesehen, dass im Falle der Leistung von Umlagen im Konzernverbund (für die Tätigkeitsvergütung der betreffenden Person) geleistet werden, die Aufwendungen um empfangene Umlagen zu kürzen und um geleistete Umlagen zu erhöhen sind. Die Aliquotierung hat nach dieser rechnerischen Anpassung der Aufwendungen stattzufinden. Das vertraglich vorgesehene Ausmaß der Arbeitszeit (z.B. 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 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 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 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.**

**1266ac**

**Beim Abzugsverbot gem. § 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.**

*(Nach der Rz 1266ac werden eine neue Überschrift 18.1.9 und danach die Rz 1266ad bis 1266ah eingefügt:)*

**18.1.9 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 iSd § 10 KStG 1988 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 iSd § 10 KStG 1988 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 iSd § 10 KStG 1988 steuerfrei sind, da die Bestimmung generell eine künstliche 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 auch dann vor, wenn der einheitliche wirtschaftliche Vorgang des Erwerbs eines Konzerns rechtlich derart „aufgespalten“ wird, dass zunächst die inländischen Beteiligungen und erst danach die restlichen Konzerngesellschaften erworben werden (siehe auch Rz 1127 zur Konzernklausel bei der Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe).**

### **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 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 (zB durch Veräußerung der Beteiligung) nicht vom Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 erfasst sind bzw. waren.**

**Es bestehen allerdings 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.**

*(Nach der Rz 1266ah werden die neuen Überschriften 18.2, 18.2.1, 18.2.2, 18.2.2.1, 18.2.2.2, 18.2.2.3, 18.2.2.4, 18.2.2.4.1, 18.2.2.4.2, 18.2.2.4.3, 18.2.3 und 18.2.4 sowie die Rz 1266ai bis 1266bn eingefügt:)*

## **18.2. Zinsen und Lizenzgebühren im Konzern (§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988)**

### **18.2.1 Allgemeines**

#### **Rz 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 der in § 99a Abs. 1 zweiter und dritter Satz 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 kommt nicht zur Anwendung, wenn die empfangende Körperschaft die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllt (siehe hierzu Rz 1266bo).**

**Das Abzugsverbot ist erstmals auf Aufwendungen anwendbar, die nach dem 28.2.2014 anfallen (siehe hierzu Rz 1266bp).**

### **18.2.2. Anwendungsvoraussetzungen**

#### **18.2.2.1. Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren**

##### **Rz 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.**

#### **Rz 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.**

#### **18.2.2.2. Körperschaft des privaten Rechts als Empfänger der Zinsen oder Lizenzgebühren**

##### **Rz 1266al**

**Zunächst ist für Zwecke der Anwendung des Abzugsverbotes gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 zu prüfen, wer der Empfänger und Nutzungsberechtigte 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.**

##### **Rz 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 andererseits 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.**

#### **Rz 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, so sind als Empfänger entsprechend den österreichischen Grundsätzen der Einkünftezurechnung die Gesellschafter der Personengesellschaft anzusehen (siehe zu Personengesellschaften auch Rz 1266av und Rz 1266bd).**

#### **Rz 1266ao**

**Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 vorletzter Satz muss der Empfänger auch Nutzungsberechtigter der Zinsen oder Lizenzgebühren sein. Ist der Empfänger nicht Nutzungsberechtigter, ist auf den Nutzungsberechtigten abzustellen. Bei der Beurteilung des Empfängers und Nutzungsberechtigten sind ausschließlich österreichische Grundsätze der Einkünftezurechnung entscheidend, 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.**

#### **Rz 1266ap**

**Die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 enthält keine eigene Begriffsdefinition des Empfängers bzw. Nutzungsberechtigten, orientiert sich jedoch neben den allgemeinen Grundsätzen der steuerlichen Einkünftezurechnung inhaltlich an der in § 99a Abs. 3 EStG 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.**

**Als Nutzungsberechtigter von Zins- oder Lizenz Einkünften ist daher nicht der formale Empfänger der Zins- oder Lizenzzahlungen anzusehen, sondern derjenige, dem die betreffenden Einkünfte im konkreten Sachverhalt auch wirtschaftlich zuzurechnen sind. Daher wird als Nutzungsberechtigter idR Bestimmung idR jenes Steuersubjekt anzusehen sein, das aus der Tätigkeit (der Kapital- oder Nutzungsüberlassung) das Unternehmerrisiko trägt, das also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (siehe EStR Rz 104).**

#### **Rz 1266aq**

**Durch das Abstellen auf den Nutzungsberechtigten, somit jenen Steuerpflichtigen, dem die betreffenden Einkünfte auch im konkreten Sachverhalt wirtschaftlich zuzurechnen sind, 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 konzerngehörigen 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.**

#### **Rz 1266ar**

**Auch bei Zahlungen von Zinsen- oder Lizenzgebühren an eine konzernzugehörige empfangende Körperschaft, bei der jedoch die Kriterien einer Nicht- oder Niedrigbesteuerung gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988 nicht vorliegen (siehe hierzu Rz 1266ax ff), wird zu prüfen sein, ob diese Körperschaft nicht bloß eine Zwischengesellschaft ist (siehe dazu VPR 2010 Rz 369 ff), sondern ob diese auch über die entsprechenden Mittel (zB Betriebsgebäude, Betriebs-, Personal, und Kapitalausstattung) und Entscheidungsspielräume verfügt, um ihr auch die Zins- oder Lizenzeinkünfte aus den zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern zuzurechnen. Die Zurechnung der Einkünfte muss sich zwar nicht immer mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken (VwGH 25.2.1997, 92/14/0039; VwGH 9.7.1997, 95/13/0025; VwGH 21.7.1998, 93/14/0149); idR wird allerdings davon auszugehen sein, dass dem wirtschaftlichen Eigentümer der zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter (Kapital, Patent, Marke, etc.) auch die betreffenden Zins- oder Lizenzeinkünfte zuzurechnen sind.**

#### **Rz 1266as**

**Gegen eine Nutzungsberechtigung des Empfängers der Zinsen oder Lizenzgebühren können insbesondere folgende Indizien sprechen:**

- **Vertragliche Verpflichtung zur Weiterleitung von Zinsen oder Lizenzgebühren**
- **Fehlen von eigenen Arbeitnehmern und Betriebsräumlichen oder von entsprechend qualifiziertem Personal (etwa zur Pflege einer überlassenen Marke)**
- **(Nahezu) gänzliche Refinanzierung eines konzernintern vergebenen Darlehens**
- **Bloße Sublizenzierung einer Lizenz.**

#### ***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%-igen 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 BV refinanziert sich ihrerseits bei der FinCo Ltd., ist zur Weiterleitung der Zinseinnahmen an die FinCo Ltd. verpflichtet und erhält lediglich eine geringfügige Vergütung für anfallende Verwaltungskosten. Die Conduit BV ist ansonsten funktions- und substanzlos (keine eigenen Arbeitnehmer und Betriebsräumlichkeiten). Die Conduit BV ist nicht Nutzungsberechtigter der Zinsen; die Zinseinkünfte sind weiterhin der FinCo Ltd. zuzurechnen. 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 Conduit BV 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. Hinsichtlich der Lizenzen ist die NL BV nicht Nutzungsberechtigter, obwohl die NL BV 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.***

#### **Rz 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 7-34). 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 133-134).**

#### **Rz 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 in- 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.**

#### **Rz 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.***

### **18.2.2.3. Konzernzugehörigkeit der empfangenden Körperschaft**

**Rz 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 selbstständiges Unternehmen unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens steht. Zum Vorliegen eines unmittelbar oder mittelbar ausgeübten beherrschenden Einflusses siehe Rz 1126.**

### **18.2.2.4. Nicht- oder Niedrigbesteuerung der Zinsen-/Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft**

#### **18.2.2.4.1. Allgemeines**

## **Rz 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.**

### **18.2.2.4.2. Persönliche oder sachliche Befreiung**

#### **Rz 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.**

#### **Rz 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, 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 teilsteuernbefreit wird (zB bei inländischen Körperschaften gemäß § 5 Z 4 bis 7, 10, 11, 13 und 14 KStG 1988) und etwa beschränkt steuerpflichtig bleibt (zB bei persönlichen befreiten Körperschaften gemäß § 5 KStG 1988 gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 iVm § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988).**

#### **Rz 1266ba**

**Eine sachliche Befreiung der empfangenden Körperschaft liegt dann vor, wenn nicht die empfangende Körperschaft persönlich von der Steuerpflicht befreit wird,**

**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.**

#### **Rz 1266bb**

**Ob eine persönliche oder sachliche Steuerbefreiung der empfangenden Körperschaft zu keiner Besteuerung der Zinsen oder Lizenzgebühren iSd TS 1 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 besteuerten 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 Lizenzgebühren 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 1266bn Bsp 3) besteuert werden sollten.***

#### **Rz 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., die sowohl eine 100%-ige 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 Nichtbesteuerung iSd § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988 unter Berücksichtigung der Steuerbelastung auf Ebene der A Ltd. zu prüfen.***

**Rz 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 sowohl der Steuerbelastung auf Ebene der Personengesellschaft als auch 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 Nichtbesteuerung 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.***

**18.2.2.4.2. Steuersatz von weniger als 10%**

**Rz 1266be**

**Gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 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.**

**Rz 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.**

#### **Rz 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).**

#### **Rz 1266bh**

**Beträgt der Steuersatz der empfangenden Körperschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat zwar weniger als 10%, jedoch in einem anderen Staat, der diese Zins- oder Lizeininkünfte 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.**

**18.2.2.4.3. Tatsächliche Steuerbelastung von weniger als 10% aufgrund einer Steuerermäßigung**

**Rz 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 dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% unterliegen. Der dritte Teilstrich erfasst somit – unabhängig vom nominellen Steuersatz – jene Fälle, in denen bei der empfangenden Körperschaft besondere Steuerermäßigungen zur Anwendung gelangen, aufgrund derer der effektive Steuersatz für die Zins- oder Lizenz Einkünfte 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*“).**

**Rz 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).**

#### **Rz 1266bk**

**Keine Steuerermäßigung 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 Lizenzekünften verrechnen kann, sofern diese Verluste oder Verlustvorträge nicht auf eine Steuerermäßigung iSd Bestimmung zurückzuführen sind.**

#### **Rz 1266bl**

**Liegen dem Grunde nach Steuerermäßigungen iSd TS 3 vor, hat eine Ermittlung der effektiven Steuerbelastung der Zins- oder Lizenzekünfte zu erfolgen. Zur Ermittlung der auf den Zins- oder Lizenzekünften 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 Lizenzekünfte 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 Lizenzekünfte 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 Lizezeinnahmen als fiktive Betriebsausgabe abgezogen werden können. Da somit lediglich 1/5 der Lizezeinnahmen der K Inc. einem Steuersatz von 30% unterliegen, beträgt der effektive Steuersatz bezogen auf die ungekürzten Lizezeinnahmen 6% (= 30%/5). Das Abzugsverbot kommt aufgrund von lit. c TS 3 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 Lizezeinkünfte abgeleitet werden:**

**Beispiel 3:**

**Die österreichische N GmbH zahlt Lizenzgebühren an ihre konzernzugehörige Schwestergesellschaft, 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 Lizezeinkünfte erfolgt. Da somit lediglich die Hälfte der Lizezeinkünfte einem Steuersatz von 15% unterliegen, beträgt der effektive Steuersatz bezogen auf die – um die Steuerermäßigung jedoch nicht verminderten – Lizezeinkünfte 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 Steuerermäßigungen 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 Lizenzentnahmen erfolgt. Tatsächliche Betriebsausgaben innerhalb der Patent Box - wie insbesondere den Einnahmen direkt zuordenbare Aufwendungen sowie Abschreibungen auf Patente, Marken, etc. – 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 Lizenzentnahmen 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 Lizenzentnahmen (= um Steuerermäßigungen ungekürzte Lizenzentnahmen abzüglich tatsächliche Betriebsausgaben) beträgt, kommt das Abzugsverbot nicht zur Anwendung.**

<b>Lizenzentnahmen Patent Box:</b>	<b>1,000.000</b>
<b>Fiktive Betriebsausgabe Patent-Box:</b>	<b>-700.000</b>
<b>Bemessungsgrundlage Patent Box:</b>	<b>300.000</b>
<b>Steuersatz Staat Z:</b>	<b>30%</b>
<b>Tatsächliche Steuerbelastung Patent Box:</b>	<b>90.000</b>
<b><u>Effektive Steuerbelastung der Lizenzentnahmen:</u></b>	<b><u>9%</u></b>

<b>Adaption Bemessungsgrundlage Patent Box:</b>	
<b>Lizenzentnahmen Patent Box:</b>	<b>1,000.0000</b>
<b>Abrechnung tatsächliche Betriebsausgaben:</b>	<b>- 500.000</b>
<b>Bereinigte Bemessungsgrundlage:</b>	<b>500.000</b>
<b><u>Effektive Steuerbelastung bereinigte Lizenzentnahmen:</u></b>	<b><u>18%</u></b>

### **18.2.3. Ausnahme vom Abzugsverbot**

**Rz 1266bm**

**Vom Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 sind Zahlungen an jene – empfangenden und nutzungsberechtigten – Körperschaften ausgenommen, die im Private Equity/Venture Capital-Bereich tätig sind und die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllen (derzeit die Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikokapitalinvestitionen in kleine und mittlere Unternehmen vom 18.8.2006, 2006/C-194/02).**

## **18.2.4.Inkrafttreten**

### **Rz 1266bn**

**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.**

### **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 (siehe Rz 1252 ff))**.

Der VwGH hat den unmittelbaren wirtschaftlichen, nach objektiven Gesichtspunkten abzugrenzenden Zusammenhang zwischen den gemäß § 10 KStG 1988 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).

### **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 (~~bis zur Veranlagung 2004 und ab 2011 in Fällen des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988~~), wie Wertsicherungsbeträge und Bankspesen, **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.

*(Die Überschrift 18.3.3.1.2 wird umbenannt:)*

#### **18.3.3.1.2 Internationale Schachtelbeteiligungen – Ausländische Beteiligungen 1275**

**Fremdf**Finanzierungsaufwendungen 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 idF des Steuerreformgesetzes 2005 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).** Die Verknüpfung mit den steuerfreien Beteiligungserträgen ist an das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 gebunden. Nur bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung sind die Zinsen mangels Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen abzugsfähig.

#### **1276**

Kursverluste aus Fremdwährungskrediten, die für die Anschaffung einer **internationalen Schachtelbeteiligung oder einer ausländischen Beteiligung**, die **welche** die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Z 5, **oder** 6 ~~oder~~ 7 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**, gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 zugerechnete Aufwandszinsen 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.

#### **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 Umgründungstichtag 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 in 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 1266ad ff).**

*(Änderung der Rechtsansicht:)*

#### **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 in Zusammenhang stehenden Teilwertabschreibung –** nur auf solche Beteiligungen beziehen, deren Erträge bei der Empfängerkörperschaft steuerfrei sind. Beteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 4, 5 und 7 KStG 1988 sind daher nicht betroffen: Eine **ausschüttungsbedingte** Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung, deren Erträge der Anrechnungsmethode unterliegen (§ 10 Abs. 4 und Abs. 5 KStG 1988) oder die nach Maßgabe des Abs. 7 steuerpflichtig sind, ist daher ~~sofort~~ zur Gänze abzugsfähig.

**Ab der Veranlagung 2015 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 § 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).

#### **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.**

**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).**

**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.*

~~Innerhalb der Mindestbehaltefrist des § 10 Abs. 2 KStG 1988 liegt entsprechend der vorläufigen Steuerpflicht von Ausschüttungen eine vorläufige Nichtanwendbarkeit der Siebenjahresverteilung vor, nach Ablauf der Mindestbehaltefrist kommt es auf Grund der endgültigen Steuerfreiheit von Ausschüttungen zu deren endgültiger Anwendbarkeit.~~

*(In Rz 1308 erfolgt in der ersten Grafik eine Fehlerkorrektur:)*

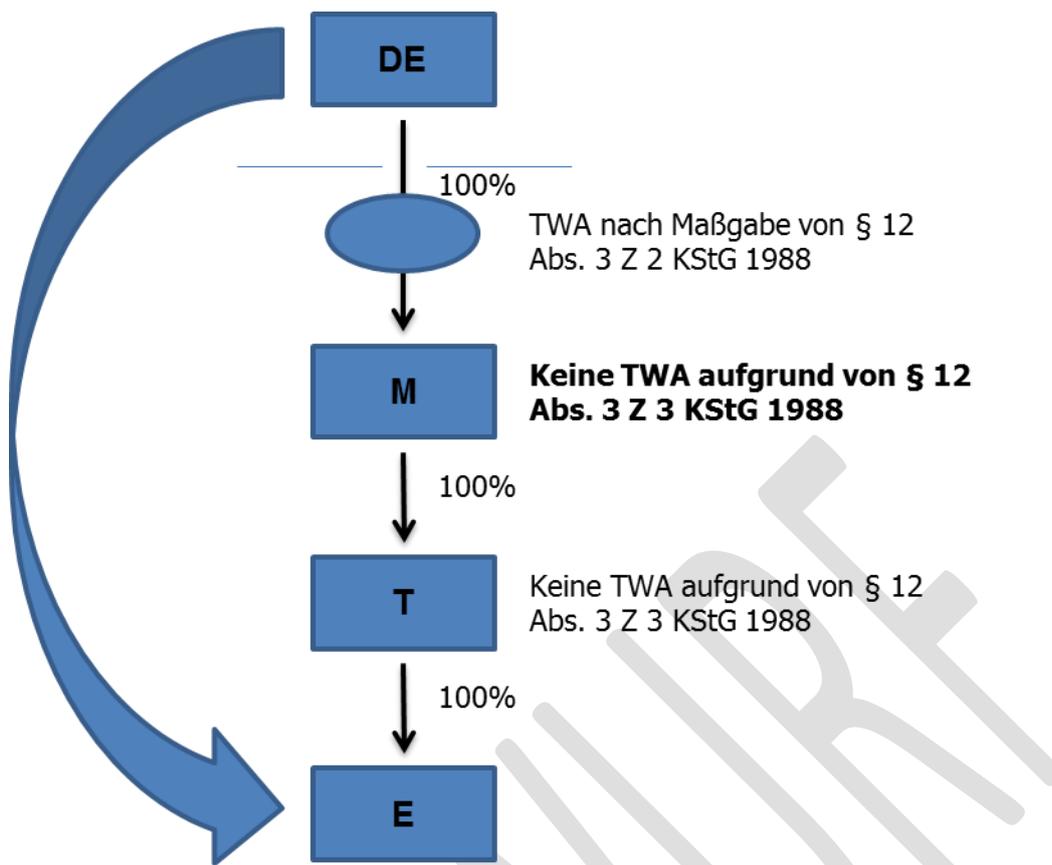
### **1308**

Das Tatbestandsmerkmal der mittelbaren Verbindung zwischen der die Einlage leistenden Körperschaft und der die Einlage empfangenden Zielkörperschaft ist weit auszulegen.

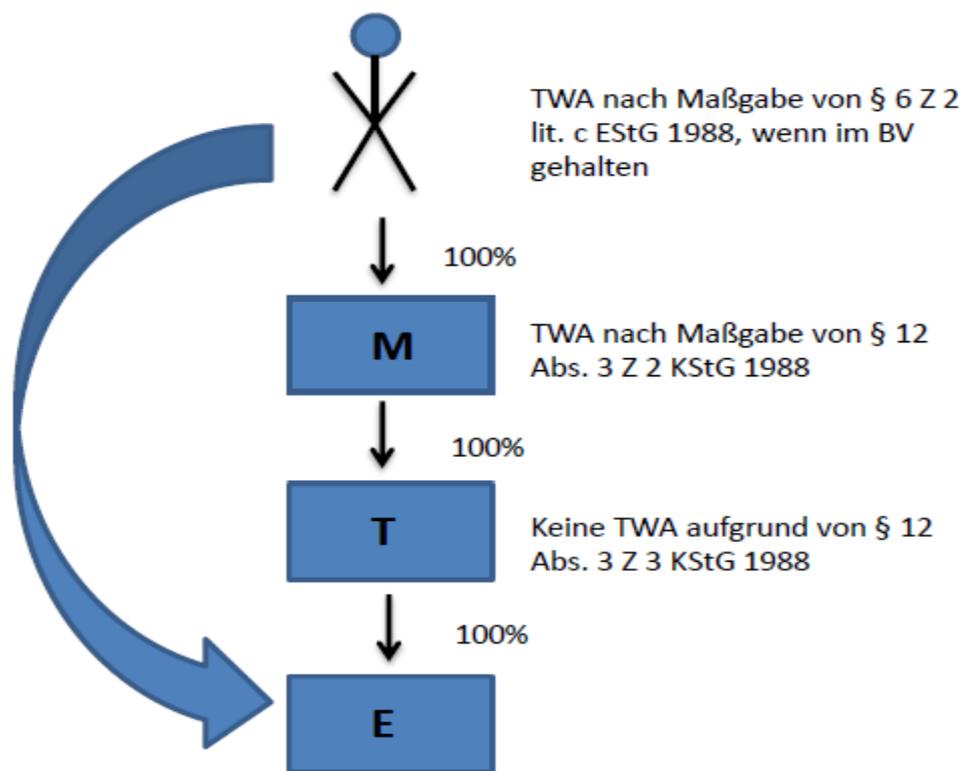
Das Verbot der Teilwertabschreibung gilt unabhängig davon, ob die Einlage durch einen direkten Zuschuss der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft oder im Wege der Durchleitung über eine oder mehrere Zwischenkörperschaften erfolgt. Eine mittelbare Verbindung kann daher etwa auch bei Einlagen 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 anwendbar; dies gilt unabhängig davon, ob im Ausland eine Teilwertabschreibung geltend gemacht werden 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).



## 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 einer Gesellschaft der Anlage 2 zum EStG 1988 zuzurechnen (§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG 1988; siehe Rz 1487).
- **Die Beteiligung ist dem Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte einer in einem EU- oder EWR-Staat ansässigen Körperschaft zuzurechnen (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, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, 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 sieht aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit (Vermeidung von Betriebsstättendiskriminierungen europäischer Unternehmen) eine Ausnahme hinsichtlich Beteiligungen in einer Betriebsstätte von Gesellschaften der Anlage 2 zum EStG 1988 vor. **Diese Ausnahme ist sinngemäß auch auf andere in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat ansässige Körperschaften anzuwenden.**

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

#### *Beispiel:*

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

#### 1489

Für Gewinnanteile aus Beteiligungen ~~unter 10%~~ von beschränkt Steuerpflichtigen, die in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat des EWR, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ansässig sind, wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2009 in § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 aus unionsrechtlichen Gründen eine Rückzahlungsmöglichkeit für die im Ausland nicht anrechenbare Kapitalertragsteuer geschaffen. Dies gilt nur, soweit die Kapitalertragsteuer nicht bereits auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann (BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010). Weiters wurde mit dem BBG 2011 der Kreis der Kapitaleinkünfte, für die ein Antrag auf Rückzahlung möglich ist, auf dividendenähnliche Erträge ausgeweitet. § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 sieht daher 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. Auch für bis zum 1.4.2012 zugeflossene Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a, b, c EStG 1988 idF vor dem BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 ist § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 idF BBG 2011 sinngemäß anzuwenden (siehe § 26c Z 24 KStG 1988).

Für Anträge auf Rückzahlungen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 idF BBG 2011 ist – wie für Anträge auf Erstattung der Kapitalertragsteuer auf Grund der im DBA vorgesehenen Quellensteuerreduktion – für das gesamte Bundesgebiet das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart zuständig (§ 18 Abs. 1 Z 2 AVOG 2010).

#### **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 Bruck Eisenstadt Oberwart gestellt.
2. Der Steuerpflichtige weist nach, dass die Kapitalertragsteuer in seinem Ansässigkeitsstaat nicht oder nicht zur Gänze angerechnet werden kann.

#### *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 Bruck Eisenstadt Oberwart stellen.*

*Um auch die im Ausland nicht angerechnete restliche Kapitalertragsteuer in Höhe von 100 zurück zu erhalten, –Auch diesen Antrag auf Rückzahlung muss die X-AG **einen Antrag auf Rückzahlung** gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 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 gesamte österreichische KESt **in Höhe von 100 aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens an.***

*Da die gesamte 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 Bruck Eisenstadt Oberwart erwirkt werden.*

## 1492

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

Von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht ausgenommen sind nach § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 in Verbindung mit § 94 Z 5 und § 93 Abs. 2 und Abs. 3 EStG 1988 **idF vor dem AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014** insbesondere (siehe auch EStR 2000 Rz 7971)

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

## 1501

Nach § 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988 unterliegen Veräußerungen von Grundstücken der beschränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und Z 3 KStG 1988 (1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012). Dies betrifft etwa die Veräußerung von Grundstücken bei Körperschaften öffentlichen Rechts außerhalb ihrer Betriebe gewerblicher Art, land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken einer Körperschaft öffentlichen Rechts oder Grundstücken bei gemeinnützigen Körperschaften außerhalb ihres wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Dies gilt für Veräußerungen ab dem 1.4.2012 (siehe § 26c Z 35 KStG 1988). **Diese Grundstücke stellen bei den beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften „Altvermögen“ dar, sofern diese 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.

Hinsichtlich der Entrichtung der Steuer sind die einkommensteuerlichen Vorschriften (§§ 30b und 30c EStG 1988) sinngemäß anzuwenden. 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.

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

*(Die Überschrift 22.2.2.3 sowie die Rz 1504 entfallen; die nachfolgenden Überschriften 22.2.2.4 bis 22.2.2.8 werden neu nummeriert:)*

### **~~22.2.2.3 Einkünfte innerhalb eines Beteiligungsfonds~~**

#### **~~1504~~**

~~Beteiligungsfondsgesellschaften sind gemäß § 5 Z 4 KStG 1988 mit den Fondseinkünften von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit. Dadurch würde aber beschränkte Steuerpflicht eintreten. Die Befreiung im § 21 Abs. 2 KStG 1988 bewirkt die Steuerfreistellung aller Fondseinkünfte, insbesondere auch aus der Beteiligung als echter stiller Gesellschafter im Sinne der Genussscheinförderung.~~

#### **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 Stftr 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 Stftr 2009 Rz 167 bis Rz 171)
- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 einem von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen im Rahmen eines ebenfalls generell von der

Abgabepflicht befreiten Betriebes (etwa einem unentbehrlichen Hilfsbetriebes gemäß § 45 Abs. 2 BAO einer abgabenrechtlich begünstigten Körperschaft)

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, weil dieser von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Geschäftsbereich die Voraussetzungen des § 45 Abs. 2 BAO (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) erfüllt.** Die Befreiung bei nachweislicher Zurechnung von Kapitalerträgen zu einem steuerbefreiten Betrieb eines von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen iSd § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 ist auch auf Verwertungsgesellschaften anzuwenden, die nach Maßgabe des § 39 Abs. 1 Verwertungsgesellschaftengesetz 2006 (VerwGesG 2006) von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben befreit sind. Der Geschäftsgegenstand dieser Verwertungsgesellschaften sieht wirtschaftlich betrachtet eine „treuhändige“ Vereinnahmung und ungeschmälerter Weiterleitung von Entgelten für bzw. an deren Bezugsberechtigte vor; die Besteuerung findet bei diesen statt. Eine Besteuerung bei der Verwertungsgesellschaft würde zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen.

## 1506

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

Beispiele für Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts sind etwa Versorgungsfonds von Kammern (zB Anwaltskammer, Ärztekammer usw.), gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften oder etwa sogenannte Bürgerspitalfonds bzw. Bürgerspitalstiftungen (siehe zu Letzteren VwGH 28.2.2012, 2009/15/0221). Auch der Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus ist als eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung anzusehen, auf die die Befreiungsvorschrift des § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 94 Z 6 lit. c EStG 1988 Anwendung findet. Fonds, die eindeutig nicht dem Begriff der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung iSd § 94 Z 6 lit. c vierter Teilstrich EStG 1988 und § 21 Abs. 2 Z 3 vierter Teilstrich KStG 1988 entsprechen, sind etwa Betriebsratsfonds oder die auf Bundesländerebene eingerichteten Patientenentschädigungsfonds, welche die aufgrund des § 27a Abs. 5 und 6 Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz (KAKuG) eingehobenen Beiträge verwalten. Ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung fallen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen, die zwar alle übrigen Anforderungen erfüllen, aber das begünstigte Kapital (Kapitalstamm und Erträge) in nicht unwesentlichem Ausmaß für andere als die begünstigten Versorgungs- oder Unterstützungszwecke zweckfremd verwenden.

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

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

Eine zweckfremde Verwendung der Erträge oder auch des Kapitalstocks führt – solange die zweckfremde Verwendung noch kein wesentliches Ausmaß erreicht hat und die Einrichtung noch als Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung iSd § 94 Z 6 lit. c vierter Teilstrich EStG 1988 und § 21 Abs. 2 Z 3 vierter Teilstrich KStG 1988 zu sehen ist – zwingend zu einer Besteuerung der entsprechenden Beträge. Bei der Steuervorschreibung ist davon auszugehen, dass es sich um Früchte des eingesetzten Kapitals handelt und somit der gesamte zweckfremd verwendete Betrag die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer darstellt. Die Vorschreibung der Steuer hat direkt an die Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung bzw. bei unselbständigen Einrichtungen an die dahinterstehende Körperschaft öffentlichen Rechts zu erfolgen.

Das Kapital, das durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zugewiesen werden kann, 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 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 TS 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 Abgabepflichtigen zu dokumentieren bzw. nachzuweisen (in Frage kommen etwa Änderungen hinsichtlich des Umfangs der unterschiedlichen Bereiche der Körperschaft öffentlichen Rechts, die geplante Zufuhr von zusätzlichem Kapital in nicht unbeträchtlichem Ausmaß usw.).

#### **1509**

Durch § 94 Z 6 lit. e EStG 1988 wird erreicht, dass Zuwendungen von Privatstiftungen, die bei der empfangenden Körperschaft unter § 3 Abs. 1 Z 3 lit. b oder c EStG 1988 fallen, oder an Körperschaften erfolgen, die eine in § 4a EStG 1988 genannte Institution sind, in unbegrenzter Höhe von der Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug ausgenommen sind, wenn die jeweils vorgesehene Zweckverwendung gegeben ist. EStR 2000 Rz 1330 bis Rz 1345 sind sinngemäß anzuwenden.

§ 21 Abs. 2 Z 6 KStG 1988 soll gewährleisten, dass die oben angeführten Zuwendungen in unbegrenzter Höhe von der beschränkten Steuerpflicht ~~umfasst sind, sodass diese Zuwendungen zur Gänze ertragsteuerbefreit sind.~~

#### **1547**

Die Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer berechnen sich im Sinne der Methodik des § 45 Abs. 1 EStG 1988. ~~Für die Jahre ab 2001 gelten die Sonderregelungen des § 121 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 sowie~~ **F**ür Privatstiftungen **gilt die Sonderregelung des** zusätzlich § 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. 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
Gründungsjahr	<del>1.092 Euro</del>	im Kalendervierteljahr	<del>273,00 Euro</del>
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).

**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 Kapitalgesellschaft **Gesellschaft mit beschränkter Haftung** neu gegründet wurde.

(Die Überschrift 24.2.2.3.1 wird umbenannt:)

### **24.2.2.3.1 Neu gegründete Kapitalgesellschaften 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 Kapitalgesellschaften **Gesellschaften mit beschränkter Haftung** vorgesehen. Für die ersten vier **fünf** (vollen) Kalendervierteljahre **Jahre** ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht beträgt die Mindestkörperschaftsteuer ~~1.092~~**500** Euro, also pro **volles** Kalendervierteljahr ~~273~~**125** Euro. **Für die folgenden fünf Jahr 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 14.4.01**2014**. Das erste volle Kalendervierteljahr der unbeschränkten Steuerpflicht ist das dritte Kalendervierteljahr des Jahres 01**2014**. Im Jahr 01**2014** beträgt die Mindestkörperschaftsteuer somit für zwei Kalenderviertel je ~~273~~**125** Euro, also in Summe ~~546~~**250** Euro. Im Jahr 02 setzt sich die Mindestkörperschaftsteuer aus den ersten beiden Kalendervierteln zu je ~~273~~ Euro sowie zwei weiteren "normalen" Kalendervierteln zu je ~~437,50~~ Euro zusammen. 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 02**2019** somit ~~1.421~~**750** Euro. In den Jahren 2020 bis 2023 beträgt die Mindestkörperschaftsteuer pro Kalendervierteljahr je 250 Euro, also in Summe pro Kalenderjahr 1.000 Euro. Im Jahr 2024 setzt sich die Mindestkörperschaftsteuer aus den ersten beiden Kalendervierteln zu je 250 Euro sowie zwei weiteren Kalendervierteln zu je 437,50 Euro zusammen. In Summe beträgt die Mindestkörperschaftsteuer im Jahr 2024 somit 1.375 Euro.***

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

*Beispiel 2:*

*In eine am 15.05.022014 gegründete GmbH wird am 30.08.022014 ein bereits seit 10 Jahren existierender Betrieb mit Stichtag 31.12.012013 gemäß Art. III UmgrStG eingebracht. Die Mindestkörperschaftsteuer fällt ab dem ersten Kalendervierteljahr des Jahres 022014 an und - da die neu gegründete GmbH in die unbeschränkte Steuerpflicht eintritt - beträgt für die vier Kalendervierteljahre des Jahres 022014 je 273125 Euro.*

Die ermäßigte Mindestkörperschaftsteuer von 1.092 Euro **gem § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988** gilt sowohl **ausschließlich** bei **für** GmbHs **sowie für diesen vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften (zB eine britische „Private Company Limited“)** als auch bei AG. Er **Sie** gilt auch für in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft **GmbH** neu gegründete 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 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 der Gründungsphase **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 1.092 **500 Euro (für die ersten fünf Jahre) bzw. 1.000 Euro (für die folgenden fünf Jahre)** zum Zuge. Ist ein Kreditinstitut oder ein Versicherungsunternehmen **Organgesellschaft Gruppenmitglied**, gilt für diese nicht der Mindestkörperschaftsteuersatz des **Organträgers Gruppenträgers**, sondern der für Kreditinstitute bzw. Versicherungsunternehmen.

#### **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 21.05.01**2014** gegründet. Das Wirtschaftsjahr läuft jeweils vom 01.05. bis 30.04. Im Jahr 01**2014** endet kein Wirtschaftsjahr, das erste Wirtschaftsjahresende fällt auf den 30.04.02**2015**. Ungeachtet dessen liegt bereits im Jahr 01**2014** Mindestkörperschaftsteuerpflicht vor. Das Vergleichseinkommen des Jahres 01**2014** ist mangels eines diesem Jahr zurechenbaren Ergebnisses (Wirtschaftsjahres) mit Null anzunehmen. Die Mindestkörperschaftsteuer für das Jahr 01**2014** beträgt für zwei volle Kalendervierteljahre 546**250** Euro.*

## 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 ~~GmbH~~**HAG** im Kalenderjahr 01 beläuft sich auf 0. Es sind anrechenbare Kapitalertragsteuern von **24.325 Euro** angefallen. Von der Mindeststeuer von ~~1.750~~**3.500 Euro** sind **24.325 Euro** abzuziehen, sodass sich im Jahr eine Steuergutschrift von ~~575~~**825 Euro** ergibt. Ungeachtet dessen ist in künftigen Besteuerungsjahren eine Mindeststeuer von ~~1.750~~**3.500 Euro** wie eine Vorauszahlung anrechenbar.*

## 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 ~~1.224~~**900 Euro**. Auf die Steuer späterer Jahre ist ein Betrag von ~~526~~**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 1.1.01 neu gegründet worden.*

*Jahr 01, Einkommen: 7.000 Euro Verlust; Vorauszahlung 1.092 Euro.*

*Jahr 02, Einkommen: 3.000 Euro Gewinn, Vorauszahlung 1.750 Euro.*

*Jahr 03, Einkommen: 10.000 Euro Gewinn, Vorauszahlung 1.750 Euro.*

*Jahr 04, Einkommen: 14.000 Euro Gewinn, Vorauszahlung 2.700 Euro.*

Jahr	Vorauszahlung	Jahres-Ergebnis	Jahres-Steuer	Anrechnung	Nachford./Gutschrift	"Schwebende" KÖSt für Folgejahre
01	1.092 Euro	-7.000 Euro	1.092 Euro	1.092 Euro	0	1.092 Euro
02	1.750 Euro	3.000 Euro	1.750 Euro	1.750 Euro	0	2.092 Euro (1.092+1.000*)
03	1.750 Euro	10.000 Euro	2.500 Euro	1.750 Euro Jahr 03 750 Euro Jahr 01	0	1.342 Euro (2.092-750)
04	2.700 Euro	14.000 Euro	3.500 Euro	1.750 Euro Jahr 04 1.342 Euro Jahr 01/02 950 Euro Jahr 04	-542 Euro**)	0 Euro

*\*) Die Schwebesteuer des Jahres 02 in Höhe von 1.000 Euro errechnet sich als Differenz zwischen der Mindestkörperschaftsteuer von 1.750 Euro und der Tarifsteuer von 750 Euro (25% von 3.000 Euro).*

*\*\*\*) Im Jahr 04 ergibt sich aus der Reihenfolge der Verrechnung eine Gutschrift in Höhe von 542 Euro.*

**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	Vorauszahlung	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.**

## 1568

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

- Art. I UmgrStG, Verschmelzung: Jene bis zum Verschmelzungstichtag noch nicht verrechneten Mindeststeuerbeträge, die die anlässlich der Verschmelzung untergehende Kapitalgesellschaft angesammelt hat, gehen auf die übernehmende Kapitalgesellschaft über (siehe UmgrStR 2002 Rz 362).
- Art. II UmgrStG, Umwandlung: Die bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft gesammelten und bei ihr noch nicht verrechneten Mindeststeuerbeträge sind gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG den Rechtsnachfolgern in dem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Kapitalgesellschaft (bezogen auf den Zeitpunkt der Firmenbucheintragung des Umwandlungsbeschlusses) ergibt (siehe UmgrStR 2002 Rz 560). Die Anteile abfindungsberechtigter Gesellschafter sind den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen. Ist die 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 mit der Maßgabe, dass eine Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuern nur im Ausmaß der entstehenden Einkommensteuerschulden erfolgt. Mindestkörperschaftsteuern sind nicht mehr nachrangig gegenüber Vorauszahlungen und den durch den Steuerabzug abgegoltenen Beträgen (vgl. VfGH 30.06.2011, G 15/11). Überdies ist § 46 Abs. 2 EStG 1988 nicht anzuwenden, sodass die Mindeststeuer bei Überschreiten der Einkommensteuerschuld zu keiner Gutschrift führen kann.~~ **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).**

- 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.

**1580**

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

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

Körperschaften öffentlichen Rechts unterliegen weitgehend mit steuerabzugspflichtigen Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988) der beschränkten

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

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

*Beispiel:*

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

Betreffend die Geltendmachung der Prämie siehe EStR 2000 Rz 8232 f, eine Körperschaftsteuererklärung ist jedenfalls für den steuerpflichtigen Betrieb abzugeben.

### **1581**

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

*(Die Rz 1582 entfällt:)*

### **1582**

~~Es bestehen keine Bedenken, wenn bei Steuerpflichtigen, die eine K 1-Erklärung abgeben, hinsichtlich der fristgerechten Geltendmachung die für 2004 geltende Rechtslage bereits für 2003 angewendet wird. Steuerpflichtige mit K 1-Erklärung können die Prämien für 2003 daher noch bis zur Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides 2003 geltend machen (vgl. zB EStR 2000 Rz 8229).~~

## 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 fristwährend. Wird diese Monatsfrist versäumt, kann die Unternehmensgruppe nicht zustande kommen. Gegen die Versäumung der Frist kommt eine 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 darauf folgenden 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.

Hinsichtlich der Finanzamtszuständigkeit sieht § 10 Abs. 2 Z 1 AVOG 2010 eine Erweiterung der Verordnungsermächtigung auf Unternehmensgruppen vor. Grundsätzlich kommt es in der Unternehmensgruppe im Vergleich zur bisherigen Organschaft zu keinen Änderungen hinsichtlich der Zuständigkeiten.

Umfassend zuständiges Finanzamt für alle in einer Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften ist:

- Das Finanzamt mit erweitertem Aufgabenkreis (§ 15 Abs. 1 AVOG 2010), in dessen Amtsbereich sich der Sitz des Gruppenträgers oder bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft des Hauptbeteiligten befindet.
- Das Sitzfinanzamt des Gruppenträgers, wenn die inländischen **unbeschränkt steuerpflichtigen** Gruppenmitglieder und der Gruppenträger ausschließlich kleine und

mittlere GmbH im Sinne des § 221 Abs. 1 und 2 UGB sind, und keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 244 in Verbindung mit § 246 UGB besteht.

Die Rechtsform und Größe der ausländischen **beschränkt steuerpflichtigen** Gruppenmitglieder ist für die Zuständigkeit ohne Bedeutung, ~~ausgenommen es liegt eine inländische Betriebsstätte des ausländischen Gruppenmitglieds vor, die das Größenkriterium des § 221 Abs. 3 UGB erfüllt.~~ Ein etwa am Finanzamt Graz-Stadt bereits bestehender Umsatzsteuerakt des ausländischen Gruppenmitgliedes ist nicht an das Gruppenfinanzamt abzutreten.

ENTWURF