

KStR 2013 – Wartungserlass 2021

I. Übersicht

Durch diesen Erlass erfolgt die Anpassung der KStR 2013 insbesondere auf Grund der Änderungen durch das/die

- WGG-Novelle 2015, BGBl. I Nr. 157/2015
- WGG-Novelle 2019, BGBl. I Nr. 85/2019
- MiFiGG 2017, BGBl. I Nr. 106/2017
- StRefG 2020, BGBl. I Nr. 103/2019
- FORG, BGBl. I Nr. 104/2019
- KonStG 2020, BGBl. I Nr. 96/2020
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Verlustberücksichtigung 2019 und 2018, COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung, BGBl. II Nr. 405/2020
- COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Ermittlung des steuerlichen EBITDA und des Gruppen-EBITDA (EBITDA-Ermittlungs-VO), BGBl. II Nr. 390/2021

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

Einarbeitung der geänderten Rechtslage (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
94 f, 127, 400, 424 ff, 1425	Der durch das COVID-19-StMG neu geregelte § 7 Abs. 3 KStG 1988 sieht nunmehr eine Gewinnermittlungspflicht nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts bei Rechnungslegungspflicht und Umsätzen von mehr als 700.000 Euro vor (umsatzabhängige Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988).
Abschnitt 2.10 Rz 210 ff	Die Ausführungen zu gemeinnützigen Bauvereinigungen werden aktualisiert und Novellierungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes (WGG) eingearbeitet .
Abschnitt 2.14 Rz 291 ff	Das mit dem MiFiGG 2017 eingeführte, durch das StRefG 2020 ergänzte und von der Europäischen Kommission nach Maßgabe der beihilfenrechtlichen Leitlinien 2014 genehmigte Regime für

	Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften gemäß § 6b KStG 1988 wird eingearbeitet.
Abschnitt 4.5. Rz 475aa ff	Die – zeitlich befristet – mit dem KonStG 2020 iVm der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung geschaffene Möglichkeit eines Verlustrücktrages und einer vorgezogenen Verlustberücksichtigung durch die Bildung einer COVID-19-Rücklage werden im Hinblick auf dabei zu berücksichtigende Besonderheiten für Körperschaften im Allgemeinen und Unternehmensgruppen im Besonderen eingearbeitet.
1248aw	Die mit dem COVID-19-StMG in Erweiterung der Hinzurechnungsbesteuerung in § 10a Abs. 11 KStG 1988 eingeführte und von der EU-Arbeitsgruppe „Verhaltenskodex“ (Unternehmensbesteuerung) empfohlene Abwehrmaßnahme im Hinblick auf nicht kooperative Länder wird eingearbeitet. Darüber hinaus wird in dieser Rz klargestellt, dass bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung einer ausländischen beherrschten Körperschaft gemäß § 10a Abs. 3 KStG 1988 für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung im Wege einer richtlinienkonformen Interpretation Betriebsstätten , die im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Körperschaft steuerbefreit sind (insbesondere aufgrund einer DBA-Freistellungsverpflichtung), weder bei der Ermittlung des Einkommens noch der anzusetzenden ausländischen Steuern zu berücksichtigen sind .
Abschnitt 22 Rz 1309aa ff	Die in Umsetzung der ATAD mit dem COVID-19-StMG eingeführte Zinsschranke gemäß § 12a KStG 1988 sowie die damit in Zusammenhang stehende Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Ermittlung des steuerlichen EBITDA sowie des Gruppen-EBITDA (EBITDA-Ermittlungs-VO) werden eingearbeitet.
Abschnitt 23 Rz 1309ga ff	Die in Umsetzung der ATAD mit dem StRefG 2020 eingeführte Sonderregelung für hybride Gestaltungen gemäß § 14 KStG 1988 wird eingearbeitet.
1348-1349e	Die mit dem COVID-19-StMG erfolgte steuerliche Anerkennung pauschaler Forderungswertberichtigungen (§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF COVID-19-StMG) sowie pauschaler Rückstellungsbildungen (§ 9 Abs. 3

	EStG 1988 idF COVID-19-StMG) sowie die damit im Zusammenhang stehende Auflösung einer Zuschreibungsrücklage für Kreditinstitute (§ 124b Z 270 lit. c EStG 1988) werden eingearbeitet.
--	---

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
50, 52 ff, 88, 174, 1159	Aufgrund des Entfalls der Grundsatzgesetzgebungskompetenz des Bundes in Angelegenheiten der Bodenreform durch das BGBl. I Nr. 14/2019 wurden mit dem StRefG 2020 die Verweise auf Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG bzw. auf § 6 Abs. 2 des landwirtschaftlichen Siedlungs-Grundsatzgesetzes aus dem KStG 1988 gestrichen.
98a, 1506a	Es werden die Vergütungssätze für Ordensangehörige aktualisiert.
606	Es wird die Rechtsprechung des VwGH eingearbeitet, wonach eine verdeckte Ausschüttung bis zum Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, wahlweise auch als Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 behandelt werden kann (vgl. VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027).
638	Es wird die Rechtsprechung des VwGH zur Vermietung von Luxusimmobilien einer Körperschaft an den Anteilinhaber berücksichtigt, wonach eine der außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft zuzuordnende Immobilie hinsichtlich der laufenden Besteuerung der Körperschaft steuerneutrales Vermögen darstellt (VwGH 7.12.2020, 2020/15/0004; 7.12.2020, 2020/15/0067).
695, 730, 784, 812, 855	Es wird die jüngere Rechtsprechung des VwGH eingearbeitet, nach der in der Regel nicht erst der Verzicht der Gesellschaft auf eine Rückforderung, sondern bereits die Zuwendung des Vorteils an den Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund eines deliktischen Verhaltens des Gesellschafter-Geschäftsführers eine verdeckte Ausschüttung bewirkt (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; 1.6.2017, Ra 2016/15/0059).

1058a	Es wird die Rechtsprechung des VwGH zu § 9 Abs. 5 dritter Satz KStG 1988 eingearbeitet, wonach bei Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine andere Körperschaft eine finanzielle Verbindung durch die übernehmende Körperschaft frühestens mit Ablauf des Verschmelzungstichtages begründet werden kann (VwGH 15.5.2019, 2018/13/0029).
1108	Es erfolgt eine Klarstellung im Hinblick auf die symmetrische Behandlung von Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen in der Unternehmensgruppe .
1127, 1266af	Es wird die Rechtsprechung des VwGH zum „ Konzernerwerb “ berücksichtigt, wonach ein Erwerb von einer konzernzugehörigen Körperschaft dann vorliegt, wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der inländischen Zielgesellschaft bereits ein Konzernverhältnis zwischen veräußernder und erwerbender Gesellschaft bestand oder Käufer und Verkäufer zu diesem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar von demselben Gesellschafter beherrscht wurden (VwGH 6.7.2020, Ro 2019/13/0018).
1301	Es wird die VwGH-Rechtsprechung zur Bilanzberichtigung im Zusammenhang mit Teilwertabschreibungen berücksichtigt, wonach im Falle einer im „Wurzeljahr“ zu Unrecht vorgenommenen Teilwertabschreibung die Beurteilung der rechtlichen Voraussetzung, ob die Folgesiebel zu berücksichtigen sind, jeweils eigenständig und unabhängig vom „Wurzeljahr“ vorzunehmen ist (VwGH 27.6.2019, Ra 2018/15/0040).
1307, 1308, 1309	Es werden Klarstellungen zum Anwendungsbereich des Abzugsverbots von einlagenbedingten Teilwertabschreibungen gemäß § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 im Hinblick auf von Privatstiftungen geleistete Einlagen sowie generell zum „wirtschaftlichen Zusammenhang“ zwischen Einlage und Ansatz des niedrigeren Teilwertes aufgenommen.
1506	Es wird Rechtsprechung des VwGH zu Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts eingearbeitet (VwGH 28.5.2019, Ro 2017/15/0040; VwGH 10.9.2020, Ro 2020/15/0016).

II. Änderung des Inhaltsverzeichnisses

Überschrift 2.10 wird geändert und lautet:

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

Die Überschrift 2.10.5 wird geändert und lautet:

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

Überschrift 2.10.6 wird wie folgt geändert und lautet:

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

Nach Abschnitt 2.14. werden folgende Unterüberschriften eingefügt:

2.14.1 Allgemeines

2.14.2 Umfang der Befreiung

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

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

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

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

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

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

2.14.9 Verletzung der Voraussetzungen

Nach Abschnitt 2.14 wird der folgende Abschnitt 2.15 eingefügt:

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

Nach Abschnitt 4.4 wird folgender Abschnitt 4.5 mit den Abschnitten 4.5.1 bis 4.5.3 eingefügt und die Überschriften lauten (KonStG 2020):

4.5 Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage (vorgezogene Verlustberücksichtigung)

4.5.1 Allgemeines

4.5.2 Sonderfragen bei Körperschaften

4.5.3 Sonderregelungen für Unternehmensgruppen (§ 26c Z 76 KStG 1988)

Nach Rz 1309 wird ein neuer Abschnitt 22 „Zinsschranke (§ 12a KStG 1988)“ eingefügt.

Nach dem neuen Abschnitt 22 wird sodann der neue Abschnitt 23 „Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14 KStG 1988)“ eingefügt.

Die derzeitigen Abschnitte 22 bis 28 einschließlich sämtlicher Unterüberschriften werden aufgrund der Einfügung der neuen Abschnitte 22 und 23 jeweils um zwei Abschnitte rückgereiht und werden zu den neuen Abschnitten 24 bis 30.

22. Zinsschranke (§ 12a KStG 1988)

22.1. Allgemeines

22.2. Grundregel und maßgebliche Größen zur Ermittlung der Zinsschranke (§ 12a Abs. 1 KStG 1988)

22.3. Persönlicher Anwendungsbereich (§ 12a Abs. 2 KStG 1988)

22.3.1. Erfasste Körperschaften

22.3.2. Persönliche Ausnahmen

22.4. Ermittlung des Zinsüberhangs (§ 12a Abs. 3 KStG 1988)

22.4.1. Allgemeines

22.4.2. Zinsbegriff

22.5. Ermittlung des steuerlichen EBITDA (§ 12a Abs. 4 KStG 1988)

22.5.1. Allgemeines

22.5.2. Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 als Ausgangsgröße

22.5.3. Vorzunehmende Neutralisierungen bei Ermittlung des steuerlichen EBITDA (§ 1 EBITDA-Ermittlungs-VO)

22.5.4. Ermittlung des Gruppen-EBITDA (§ 2 EBITDA-Ermittlungs-VO)

22.5.5. Inkrafttreten (§ 3 EBITDA-Ermittlungs-VO)

22.6 Ausnahmen von der Zinsschranke (§ 12a Abs. 9 und § 26c Z 80 KStG 1988)

22.6.1. Langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte im allgemeinen öffentlichen Interesse

22.6.2. Zinsaufwendungen aus Altverträgen

22.7. Eigenkapitalquotenvergleich (§ 12a Abs. 5 KStG 1988)

22.7.1. Grundregel und Rechtsfolgen

22.7.2. Voraussetzungen und Rahmenbedingungen für den Eigenkapitalquotenvergleich

22.7.3. Eigenkapitalquotenvergleich für Inlandsbetriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften (§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. a zweiter Satz KStG 1988)

22.8. Zinsvortrag (§ 12a Abs. 6 KStG 1988)

22.8.1. Allgemeines

22.8.2. Entstehung des Zinsvortrages

22.8.3. Verbrauch des Zinsvortrages

22.9. EBITDA-Vortrag (§ 12a Abs. 6 Z 2 KStG 1988)

22.9.1. Allgemeines

22.9.2. Entstehung des EBITDA-Vortrages

22.9.3. Verbrauch des EBITDA-Vortrages (§ 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988)

22.10. Zinsschranke in der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 KStG 1988)

22.10.1. Allgemeines

22.10.2. Grundregel und Freibetrag in der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 Z 1 KStG 1988)

22.10.3. Eigenkapitalquotenvergleich in der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 Z 2 KStG 1988)

22.10.4. EBITDA- und Zinsvortrag in der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 Z 3 und Z 4 KStG 1988)

Nach Abschnitt 22 wird der neue Abschnitt 23 „Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14 KStG 1988)“ eingefügt:

23. Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14 KStG 1988)

23.1. Allgemeines

23.2. Inkrafttreten (§ 26c Z 72 KStG 1988)

23.3. Anwendungsbereich der Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14 Abs. 1 iVm Abs. 2 bis 5 KStG 1988)

23.3.1. Betroffene Körperschaften

23.3.2. Steuerdiskrepanzen (§ 14 Abs. 2 KStG 1988)

23.3.3. Hybride Gestaltungen (§ 14 Abs. 3 KStG 1988)

23.4. Verbundene Unternehmen (§ 14 Abs. 4 KStG 1988)

23.4.1. Verbundene Unternehmen im Sinne des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 (§ 14 Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988)

23.4.2. Unternehmen in denselben Konzernabschluss gemäß §§ 245a oder 247 UGB (§ 14 Abs. 4 zweiter Teilstrich KStG 1988)

23.4.3. Maßgeblich beherrschte und beherrschende Unternehmen (§ 14 Abs. 4 dritter und vierter Teilstrich KStG 1988)

23.5. Strukturierte Gestaltung (§ 14 Abs. 5 KStG 1988)

23.6. Neutralisierung einer hybriden Gestaltung iZm einer D/NL-Steuerdiskrepanz (§ 14 Abs. 6 KStG 1988)

23.6.1. Allgemeines

23.6.2. Primäre Maßnahme

23.6.3. Sekundäre Maßnahme

23.7. Neutralisierung einer hybriden Gestaltung iZm einer DD-Steuerdiskrepanz (§ 14 Abs. 7 KStG 1988)

23.7.1. Allgemeines

23.7.2. Primäre Maßnahme (§ 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988)

23.7.3. Sekundäre Maßnahme (§ 14 Abs. 7 Z 2 KStG 1988)

23.7.4. Sonderregelung für doppelt ansässige Körperschaften (§ 14 Abs. 7 Z 3 KStG 1988)

23.8. Sonderregelung für unberücksichtigte Betriebsstätten (§ 14 Abs. 8 KStG 1988)

23.9. Sonderregelung für importierte hybride Gestaltungen (§ 14 Abs. 9 KStG 1988)

23.10. Nachträgliche Neutralisierung im Ausland (§ 14 Abs. 10 KStG 1988)

23.11. Überschießende Anrechnung von Quellensteuern (§ 14 Abs. 11 KStG 1988)

III. Änderung der Präambel

Körperschaftsteuerrichtlinien 2013

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

Die KStR 2013 sind auch bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Veranlagungsfälle anzuwenden, es sei denn, dass für diese in den KStR 2001 bzw. in anderen Erlässen oder Informationen des Bundesministeriums für Finanzen günstigere Regelungen vorgesehen waren. Rechtsauskünfte des Bundesministeriums für Finanzen in Einzelfällen sind – sofern sie den KStR 2013 nicht widersprechen – weiterhin zu beachten.

Die KStR 2013 sind als Zusammenfassung des geltenden Körperschaftsteuerrechts und damit als Nachschlagewerk für die Verwaltungspraxis und die betriebliche Praxis anzusehen. Neben

den KStR 2013 sind zum Körperschaftsteuerrecht insbesondere folgende Erlässe und Informationen zu beachten:

1. Ergebnisumrechnung von IAS/IFRS-Einzelabschlüssen ausländischer Gruppenmitglieder, Info des BMF vom 4.2.2014, BMF-010203/0023-VI/6/2014.
2. Information zur Einkünftezurechnung bei atypischen Gemeindegutsagrargemeinschaften, Info des BMF vom 20.10.2014, BMF-010216/0038-VI/6/2014.
3. Information zur Rückerstattung der KESt auf Dividenden an beschränkt Steuerpflichtige, Info des BMF vom 18.9.2014, BMF-010203/0314-VI/1/2014.
4. Zweifelsfragen iZm der Umqualifikation von Kapital- und Personengesellschaften in AIF bzw. Investmentfonds, Info des BMF vom 7.5.2015, BMF-010203/0108-VI/6/2015.
5. BMF-Info zum Wechsel von Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts zur Gemeinnützigkeit, Info des BMF vom 3.2.2016, BMF-010216/0001-VI/6/2016.
- ~~6. Vorgehensweise hinsichtlich der Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG 1988, Info des BMF vom 2.6.2016, BMF-010200/0013-VI/6/2016.~~
- ~~7. Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, Info des BMF vom 16.6.2016, BMF-010203/0178-VI/6/2016.~~
86. Ertragsteuerliche Behandlung von Einnahmen aus dem Betrieb von Punsch- oder Glühweinständen von gemeinnützigen Vereinen, Info des BMF vom 9.8.2016, BMF-010203/0411-VI/6/2015.
- ~~9. Vorgehensweise bei Zusammentreffen der Abzugsverbote in § 9 Abs. 7 KStG 1988 und § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988, Info des BMF vom 5.12.2016, BMF-010203/0385-VI/6/2016.~~
107. Steuerliche Behandlung von Einlagenrückzahlungen sowie Evidenzierung von Einlagen und Innenfinanzierung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 (Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass), Erlass des BMF vom 27.9.2017, BMF-010203/0309-IV/6/2017.

Es ergibt sich stichwortartig folgender schwerpunktmäßiger Aufbau der KStR 2013:

- Persönliche Steuerpflicht (§§ 1 bis 4 KStG 1988)
- Persönliche Steuerbefreiungen (§§ 5 bis 6b KStG 1988)
- Einkommen (§ 7 KStG 1988)
- Gewinnermittlung - Allgemeine Vorschriften (§§ 4 und 5 EStG 1988)
- Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben

- Zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 19 EStG 1988)
- Bewertung (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 6 bis 9 und 14 EStG 1988)
- Besondere Gewinnermittlungsvorschriften (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 10 bis 13 EStG 1988)
- Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 15 und 16 EStG 1988)
- Gewinn- bzw. Überschussermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 17 EStG 1988)
- Einlagen (§ 8 Abs. 1 KStG 1988)
- Einkommensverwendung (§ 8 Abs. 2 bis 4 KStG 1988)
- Verdeckte Ausschüttungen
- Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG 1988 in Verbindung mit § 18 EStG 1988)
- Einkommenszurechnung - Unternehmensgruppen (§ 9 KStG 1988)
- Sachliche Steuerbefreiungen (§§ 7 und 10 KStG 1988)
- Abzugsfähige Ausgaben (§ 11 KStG 1988)
- Nichtabzugsfähige Ausgaben (§ 12 KStG 1988 in Verbindung mit § 20 EStG 1988)
- **Zinsschranke (§ 12a KStG 1988)**
- **Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14 KStG 1988)**
- Einkunftsarten (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 21 bis 32 EStG 1988)
- Sonderfragen bei bestimmten Körperschaften (§§ 7 und 13 bis 17 KStG 1988)
- Einkommensermittlung bei Beginn und Ende der Steuerpflicht (§§ 18 bis 20 KStG 1988)
- Beschränkte Steuerpflicht (§ 21 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 98 bis 102 EStG 1988)
- Tarif (§§ 22 und 23 KStG 1988)
- Erhebung der Steuer (§ 24 KStG 1988 in Verbindung mit §§ 42 bis 46 EStG 1988)
- Besondere Regelungen zur Besteuerung von Unternehmensgruppen (§ 9 Abs. 8 und 9 KStG 1988 in Verbindung mit § 24a KStG 1988)

Bundesministerium für Finanzen, 13. März 2013

IV. Änderung von Randzahlen

Rz 4 wird wie folgt geändert (FORG):

4

Geschäftsleitung oder Sitz

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

~~Verfahrensrechtlich geht der Ort der Geschäftsleitung dem Sitz vor. So ist etwa für den Fall, dass eine steuerpflichtige Körperschaft Geschäftsleitung und Sitz im Bereich verschiedener inländischer Finanzämter hat, für die Erhebung der Abgaben jenes Finanzamt als „Betriebsfinanzamt“ zuständig, in dessen Bereich sich der Ort der Geschäftsleitung befindet (§ 21 Abs. 1 AVOG 2010).~~

Rz 25 wird wie folgt geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

25

Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015

Das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz (**BStFG**) **2015**, BGBl. I Nr. ~~11/1975~~ **160/2015**, ist nur auf Stiftungen und Fonds anzuwenden, deren Vermögen durch privatrechtlichen Widmungsakt zur Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Aufgaben bestimmt ist, sofern sie nach ihrem Zweck über den Interessenbereich eines Landes hinausgehen. Als Stifter können ~~der Staat, Privatpersonen und Unternehmen~~ **eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen** auftreten. Nicht unter das Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz **2015** fallen

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

Gemäß § 2 Abs. 1 ~~Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz~~ **BStFG 2015** sind Stiftungen durch eine Anordnung des ~~Stifters~~ **Gründers** dauernd gewidmete Vermögen mit Rechtspersönlichkeit, deren Erträge der Erfüllung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke dienen. Fonds sind gemäß ~~§ 22 Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz~~ **§ 2 Abs. 2 BStFG 2015** durch eine Anordnung des Fondsgründers nicht auf Dauer gewidmete Vermögen mit Rechtspersönlichkeit, die der Erfüllung gemeinnütziger **oder mildtätiger** Zwecke dienen. Der Fonds unterscheidet sich von

der Stiftung somit durch seine zeitliche Begrenzung. Der Gemeinnützigkeitsbegriff des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes **2015** deckt sich ~~nicht zur Gänze~~ mit dem der BAO (**§ 2 Abs. 3 und 4 BStFG 2015**).

Stiftungen und Fonds im Sinne des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes **2015** ~~erlangen durch die Entscheidung über ihre Zulässigkeit Rechtspersönlichkeit entstehen als~~ **Rechtsperson mit der Eintragung in das Stiftungs- und Fondsregister (§§ 6 Abs. 2 ~~4~~ und 26 Abs. 4 Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz BStFG 2015)**. Das BMI hat über diese Rechtspersonen ein Register zu führen, über dessen Inhalt Auskunftspflicht besteht (~~§ 40 Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz~~ **§ 22 BStFG 2015**).

Überschrift 1.2.1.2 wird wie folgt geändert und lautet (Redaktionsversehen):

1.2.1.2 Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 23 Z 2 KStG 1988)

Rz 39 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

39

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

Rz 41 wird wie folgt geändert (Einarbeitung von Judikatur):

41

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

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

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

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

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

Rz 47 wird wie folgt geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

47

~~Körperschaften öffentlichen Rechts sind die Gebietskrankenkassen (GKK), die Sozialversicherungsanstalt der Bauern (SVB), die Versicherungsanstalt öffentlicher Bediensteter (BVA), die allgemeine Unfallversicherungsanstalt (AUVA), die Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft (SVA), die Versicherungsanstalt für Eisenbahnen und Bergbau (VAEB), die Pensionsversicherungsanstalt (PVA), die Abfertigungs- und Urlaubskasse der Arbeiter in der Bauwirtschaft und die Betriebskrankenkassen.~~

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

Rz 48 wird wie folgt geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage, Klarstellung):

48

- Österreichische **Hochschülerinnen- und** Hochschülerschaft und die **Hochschülerinnen und** Hochschülerschaften an den Hochschulen (§ ~~23~~ Abs. 1 Hochschülerinnen- und Hochschülerschaftsgesetz ~~1998~~**2014**, BGBl. I Nr. ~~22/1999~~ **45/2014** idF BGBl. I Nr. ~~1/2005~~**97/2016**),
- Universitäten iSd Universitätsgesetzes 2002 (§ 4 iVm § 6 UG, BGBl. I Nr. 120/2002)
- Das Arbeitsmarktservice (§ 1 AMS-Gesetz, BGBl. Nr. 313/1994)
- Österreichische Akademie der Wissenschaften (VwGH 10.12.1965, 0217/64),
- der Sparkassenprüfungsverband (§ 24 Abs. 1 Sparkassengesetz, BGBl. Nr. 64/1979 idF BGBl. I Nr. ~~141/2006~~**118/2016**),
- die Wassergenossenschaften (§ 74 WRG 1959, BGBl. Nr. 215/1959 idF BGBl. I Nr. ~~74/1997~~**97/2013**) und Wasserverbände (§ 87 WRG 1959, BGBl. Nr. 215/1959 idF BGBl. I Nr. 82/2003),
- die Pharmazeutische Gehaltskasse (§ 1 Abs. 1 Gehaltskassengesetz 2002, BGBl. I Nr. 154/2001 **idF BGBl. I Nr. 9/2016**)

Körperschaften öffentlichen Rechts auf Grund landesgesetzlicher Regelungen sind zB: Fischereigenossenschaften und Fischereiverbände; Freiwillige Feuerwehren und Feuerwehrverbände; Jagdgenossenschaften; Landesfremdenverkehrsverbände und -vereine; Landesjagdverbände; Maschinenhöfe nach Kärntner Landesgesetz; Müllbeseitigungs- und Abfallverbände, bei landesrechtlicher Verankerung Personengemeinschaften in Angelegenheit der Bodenreform und Siedlungsträger, Beitragsgemeinschaften nach den Landesstraßenverwaltungsgesetzen, Landesgesundheitsfonds (**letztere sind gemäß § 64 KAKuG von der Körperschaftsteuerpflicht umfassend befreit, vgl. VwGH 28.5.2019, Ro 2017/15/0040**).

Rz 50 wird wie folgt geändert (StRefG 2020):

50

Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform sind jene Personengemeinschaften, die auf Grundlage ~~des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG und den Grundsatzgesetzen des Bundes nach den jeweiligen Ausführungsgesetzen der~~ **entsprechenden Gesetze** der Länder bestehen.

Rz 52 wird wie folgt geändert (StRefG 2020):

52

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

[...]

Rz 53 wird wie folgt geändert (StRefG 2020):

53

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

[...]

Rz 54 wird wie folgt geändert (StRefG 2020):

54

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

[...]

Rz 55 wird wie folgt geändert (StRefG 2020):

55

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

[...]

Rz 70 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

70

Wirtschaftliches Gewicht der Tätigkeit

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

Beispiel:

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

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

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

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

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

Rz 88 wird wie folgt geändert (StRefG 2020):

88

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

- Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform, die Körperschaften öffentlichen Rechts sind
- Siedlungsträger, die nach ~~den zur Ausführung des § 6 Abs. 2 Landwirtschaftliches Siedlungs-Grundsatzgesetz erlassenen~~ landesgesetzlichen Vorschriften als Körperschaften öffentlichen Rechts anerkannt sind.

Zu den Begriffen "Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform" und "~~Siedlungsträger im Sinne des § 6 Abs. 2 Landwirtschaftliches Siedlungs-Grundsatzgesetz~~" siehe Rz 50 bis 55. Zur sachlichen Steuerpflicht siehe Rz 125 bis 129.

Rz 94 wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

94

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

- Einnahmen–Ausgaben–Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988,
- freiwillige Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988,
- ~~verpflichtende Gewinnermittlung gemäß § 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.

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).

Rz 95 wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

95

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

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

Nach Rz 95 werden die folgenden Rz 95a bis 95d eingefügt (COVID-19-StMG):

95a

Die sich aufgrund von § 7 Abs. 3 KStG 1988 idF COVID-19-StMG ergebende Gewinnermittlungspflicht gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 für einen Betrieb gewerblicher Art ist umsatzabhängig. Hinsichtlich der für den Schwellenwert maßgeblichen Umsätze knüpft § 7 Abs. 3 KStG 1988 idF COVID-19-StMG an die Umsatzdefinition des § 125 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO an. Daher fließen etwa Bedarfszuweisungen der Länder an die Gemeinden nicht in die Ermittlung dieser Umsatzschwelle mit ein.

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

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

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

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

95b

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

95c

Besteht keine umsatzabhängige Gewinnermittlungspflicht gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 (Rz 95a), kann eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 oder eine freiwillige Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 durchgeführt werden. Bei Wegfall der Gewinnermittlungspflicht nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ist ein Antrag nach § 5 Abs. 2 EStG 1988 möglich (Rz 94).

95d

Wenn keine umsatzabhängige Gewinnermittlungspflicht gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 (Rz 95a) für Betriebe gewerblicher Art besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, kann für diese die Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung unterbleiben, wenn ein Verlust erzielt werden sollte. Eine Erklärungspflicht besteht daher nur dann, wenn der Betrieb gewerblicher Art gemäß § 42 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 iVm § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988

vom Finanzamt zur Abgabe einer Erklärung aufgefordert wird oder gemäß § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 iVm § 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 positive Einkünfte erzielt.

Rz 98a wird wie folgt geändert (Aktualisierung):

98a

Zwischen Orden und Kongregationen nach Kirchenrecht und ihren Angehörigen (Ordensmitglieder) besteht ein von der Ordensregel normiertes eigenständiges Rechtsverhältnis, das grundsätzlich eine Entlohnung der Ordensangehörigen für Dienstleistungen gegenüber dem Orden bzw. der Kongregation nicht vorsieht, sondern den Ordensangehörigen lediglich einen Alimentationsanspruch einräumt. Die Tätigkeit von Ordensangehörigen in Betrieben gewerblicher Art des Ordens schlägt sich daher nicht wie bei anderen Betrieben in einem direkten Lohnaufwand nieder.

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

Jahr	Betrag
2017	2.240

2018	2.296
2019	2.356
2020	2.415
2021	2.456

Rz 127 wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

127

Ist der Betrieb gewerblicher Art nach unternehmensrechtlichen **oder vergleichbaren** Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet, **und betragen dessen jeweilige Umsätze iSd § 125 Abs. 1 der BAO in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren mehr als 700.000 Euro (in sinngemäßer Anwendung von § 125 Abs. 3 und 4 BAO)**, ist der Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln (§ 7 Abs. 3 KStG 1988 **idF COVID-19-StMG** letzter Satz). ~~Im Übrigen richtet sich die Buchführungspflicht nach § 125 BAO. Der (fiktive) Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 stellt dabei keinen Betrieb im Sinne des § 125 Abs. 1 lit. a BAO dar.~~

Rz 145 wird wie folgt geändert (FORG):

145

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

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

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

Rz 174 wird wie folgt geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

174

§ 5 Z 5 KStG 1988 ist anzuwenden auf

- Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform,
- Siedlungsträger, die nach den ~~zur Ausführung des § 6 Abs. 2 Landwirtschaftliches Siedlungs-Grundsatzgesetz erlassenen~~ landesgesetzlichen Vorschriften anerkannt sind.

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

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

In Rz 179 wird im ersten Satz ein Verweis gestrichen:

179

Auch Kapitalgesellschaften können grundsätzlich zu den begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO gehören (~~siehe Rz 177 bis 183~~). [...]

Rz 180 wird wie folgt geändert (Verweis, Judikatur):

180

Bei gemäß den §§ 34 ff BAO begünstigten Kapitalgesellschaften hat eine Prüfung der Steuerpflicht nach denselben Grundsätzen wie bei Vereinen zu erfolgen. Insbesondere ist für jeden einzelnen Betrieb zu untersuchen, ob er die Voraussetzungen der § 45 Abs. 1, Abs. 1a, Abs. 2, Abs. 3 BAO oder § 44 Abs. 1 BAO erfüllt, oder ob ein Mischbetrieb iSd VereinsR 2001 Rz 165 ff vorliegt. **Zu den Voraussetzungen und zur Abgrenzung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe siehe VereinsR 2001 Rz 136 bis 183 sowie VwGH 24.10.2019, Ra 2019/15/0060 (zu einer Anstaltsapothek).** Für ein Absehen von der Steuerpflicht gelten daher dieselben Kriterien wie bei Vereinen im Sinne des Vereinsgesetzes 2002 (VerG). Vermögensverwaltende Betätigungen gemäß § 32 BAO stehen auch bei unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Kapitalgesellschaften der Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen gemäß § 47 BAO nicht entgegen. Daher sind die VereinsR 2001 Rz 184 bis Rz 221 sinngemäß anzuwenden. Bei gemeinnützigen Körperschaften, die ihren Gewinn gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 zwingend nach § 5 EStG 1988 ermitteln, wird die Zuordnung von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes durch § 45 Abs. 2 BAO eingeschränkt, weil Betriebsvermögen eines solchen Betriebes nur

insoweit vorliegen kann, als dieses Vermögen auch der Erfüllung des begünstigten Zweckes dieses Betriebes dient.

Rz 181 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

181

Bei Genossenschaften ist die Erfüllung begünstigter Zwecke im Sinne der §§ 34 ff BAO auf Grund der ausschließlich erwerbswirtschaftlichen Ausrichtung (siehe VereinsR 2001 Rz 2) auszuschließen. Gemeinnützige ~~Bauträger~~**Bauvereinigungen** in der Rechtsform einer Genossenschaft sind nicht gemeinnützig im Sinne der Abgabenvorschriften; ~~zur Steuerbefreiung siehe aber Rz 214 bis 243, zur Steuerpflicht Abschnitt 2.10.~~

Rz 187 wird wie folgt geändert (FORG):

187

[...]

Anträge ausländischer Pensionskassen, mit denen die Rückerstattung von KEST auf Ausschüttungen inländischer Körperschaften auf der Grundlage von § 6 KStG 1988 idF BBG 2009 iVm § 240 Abs. 3 BAO begehrt wird, sind **beim Finanzamt für Großbetriebe (§ 61 Abs. 4 Z 3 BAO; bis 31.12.2020 ab dem 1.1.2011** gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 AVOG 2010 idF BudBG 2011 (BGBl. I Nr. 111/2010) beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart) einzubringen.

Werden die Vergleichbarkeitskriterien von einer in einem Mitgliedstaat der EU ansässigen Pensionskasse nicht erfüllt, hat die Trägereinrichtung der Pensionskasse nach Maßgabe des § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 ebenfalls Anrecht auf Vollentlastung von der österreichischen Kapitalertragsteuer, wobei allerdings die potentielle zwischenstaatliche Verteilung der Steuerentlastung im Steueranrechnungsweg mitzubeachten ist. Die österreichische Kapitalertragsteuer wird demzufolge zur Gänze in Österreich rückzuzahlen sein, wenn die ausländische Pensionskasse in ihrem Herkunftsstaat (Ansässigkeitsstaat) mit den österreichischen Dividenden steuerbefreit ist und folglich keine Anrechnung der österreichischen Kapitalertragsteuer erfolgen kann. Dem Rückzahlungsantrag, für den ~~gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 AVOG 2010 ab dem 1.1.2011~~ ebenfalls das **Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020 das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart)** zuständig ist, wird jedenfalls eine Ansässigkeitsbescheinigung des Herkunftslandes und ein Beleg über die Nichtanrechenbarkeit der österreichischen Kapitalertragsteuer (zB ein Beleg über die bestehende Steuerbefreiung) beizuschließen sein. Diese Regelung gilt gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 auch für Pensionskassen des EWR-Raumes, wenn eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht (derzeit somit für norwegische Pensionskassen).

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

[...]

Die Überschrift 2.10 wird wie folgt geändert und lautet:

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

Rz 210 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

210

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

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

Rz 211 wird wie folgt geändert (FORG):

211

Zuständige Abgabenbehörde für die Behandlung von Anträgen gemäß § 6a Abs. 2 KStG 1988 und § 6a Abs. 3 KStG 1988 ist **das Finanzamt für Großbetriebe (§ 61 Abs. 1 Z 8 iVm Abs. 2 BAO; bis 31.12.2020** das FA Wien 1/23 für den örtlichen Wirkungsbereich der Länder Wien, Niederösterreich und Burgenland, sowie die Finanzämter Linz, Salzburg-Stadt, Graz-Stadt,

Klagenfurt, Innsbruck und Feldkirch für den örtlichen Wirkungsbereich jenes Landes, in dem sie ihren Sitz haben).

Rz 212 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

212

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

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

Überschrift 2.10.2.1 wird geändert und lautet:

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

Rz 214 wird wie folgt geändert (WGG-Novelle 2019):

214

Hauptgeschäfte einer gemeinnützigen Bauvereinigung sind ~~die~~

- **die** Errichtung und Verwaltung von Wohnungen mit einer Nutzfläche von höchstens 150 m², von Eigenheimen mit höchstens zwei Wohnungen dieser Art und von Heimen sowie die Durchführung von Sanierungen größeren Umfanges **im Inland** (diese Geschäfte können auch für andere gemeinnützige Bauvereinigungen vorgenommen werden); Maßnahmen der Gebäudebewirtschaftung einschließlich deren Finanzierung (insbesondere Instandhaltung und Instandsetzung)
- **alle Rechtsgeschäfte, die mit der Errichtung, Erwerbung, Finanzierung und Überlassung ihrer Bauten und Anlagen in dem üblichen Rahmen ordnungsmäßiger Wohnungswirtschaft zusammenhängen, insbesondere der Erwerb, die Belastung und Übertragung von Grundstücken und Baurechten, der Erwerb von Grundstücken und deren Veräußerung oder die Übertragung im Baurecht an andere Bauvereinigungen,**

die Einräumung des Eigentums (Miteigentum, Wohnungseigentum) und die Aufnahme von Zwischenkrediten und Baudarlehen (bis zur WGG-Novelle 2019 ein Nebengeschäft gemäß § 7 Abs. 3 Z 6 WGG aF)

- **alle Rechtsgeschäfte, die mit der nachträglichen Übertragung des Eigentums (Miteigentum, Wohnungseigentum) an Wohnungen und Geschäftsräumen an die bisherigen Mieter und sonstigen Nutzungsberechtigten gemäß § 15c WGG zusammenhängen (bis zur WGG-Novelle 2019 ein Nebengeschäft gemäß § 7 Abs. 3 Z 6a WGG aF)**
- **die** Verwaltung von Wohnhäusern, Eigenheimen, Wohn-, Geschäfts- und Büroräumen, Gemeinschaftseinrichtungen, Garagen, Abstellplätzen und Heimen, die
 - von einer gemeinnützigen Bauvereinigung
 - **einer Beteiligungsgemeinschaft gemäß § 7 Abs. 4 oder 4b WGG,**
 - von einer Gebietskörperschaft,
 - einem Unternehmen, das mindestens zur Hälfte im Eigentum einer Gebietskörperschaft steht,

errichtet oder – sei es auch nur als Mehrheitseigentümer – erworben wurden.

Voraussetzung ist, dass bei der Verwaltung das Kostendeckungsprinzip des § 13 WGG berücksichtigt wird. Wird das Kostendeckungsprinzip bei einer Verwaltungstätigkeit nicht beachtet, ist eine Ausnahmegenehmigung nur möglich, wenn diese Verwaltungstätigkeit nichts am Gesamtcharakter der Bauvereinigung als gemeinnützige Bauvereinigung ändert.

Rz 216 wird wie folgt geändert (WGG-Novelle 2016):

216

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

Nach Abschnitt 2.10.2.1.2 wird folgende Überschrift 2.10.2.1.2a eingefügt und Rz 220 geändert (WGG-Novelle 2019):

2.10.2.1.2a Weitere Hauptgeschäfte

220

~~Die begünstigte Verwaltung hat durch die Wohnrechtsnovelle 1999 hinsichtlich des § 7 Abs. 1 vierter Satz WGG (Erstreckung auf Mehrheitseigentum bei qualifiziertem Errichter und Erwerber) sowie durch die Einfügung des § 7 Abs. 3 Z 4a und 4b WGG (Verwaltung von Baulichkeiten, siehe Rz 232) eine wesentliche Erweiterung erfahren.~~

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

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

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

Rz 223 wird wie folgt geändert (WGG-Novelle 2019):

223

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

Zur Feststellung des Überwiegens im Sinne des § 7 Abs. ~~2~~ 3 WGG bilden je nach Einzelfall die Umsatzrelation, das eingesetzte Kapital, die Kapazitätsauslastung usw. einen tauglichen Maßstab. Für die Beurteilung sind die Verhältnisse in einem mehrjährigen (etwa 3 bis 5

Jahre) Zeitraum heranzuziehen. Dabei sind Geschäfte, die Vorbereitungshandlungen von Hauptgeschäften iSd § 7 Abs. 1 ~~und bis~~ 2 WGG darstellen, insoweit nicht den Nebengeschäften des § 7 Abs. 3 WGG zuzurechnen, als diese in den Hauptgeschäften aufgehen. Nur insoweit es letztlich nicht zu einer Umsetzung des Hauptgeschäftes kommt, sind Vorbereitungshandlungen als Nebengeschäft zu werten.

Beispiel:

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

Eine GBV erwirbt Baustoffe und Ausstattungsgegenstände zur Errichtung von Wohnungen. Der Erwerb von Baustoffen und Ausstattungsgegenständen stellt grundsätzlich gemäß § 7 Abs. 3 Z 8 WGG ein Nebengeschäft dar. Soweit aber damit tatsächlich Wohnungen gemäß § 7 Abs. 1 WGG errichtet werden, geht der Erwerb von Baustoffen und Ausstattungsgegenständen im Hauptgeschäft der Errichtung von Wohnungen auf und ist nicht als Nebengeschäft zu werten.

Rz 230 wird wie folgt geändert (WGG-Novelle 2019):

230

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

zugänglich sind. **Auch eine bloße Beteiligung an einer solchen Einrichtung kann ausreichend sein, wenn dadurch die Bewohner der Anlagen der gemeinnützigen Bauvereinigung günstigere Bedingungen erhalten.**

Die Überschrift 2.10.2.2.4 wird geändert und lautet:

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

Rz 235 wird wie folgt geändert (WGG-Novelle 2019):

235

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

Rz 236 wird wie folgt geändert (WGG-Novelle 2019):

236

~~Der Erwerb und die Veräußerung von Liegenschaften sind nur insoweit begünstigungsunschädlich, als sie zur Zweckerfüllung der gemeinnützigen Bauvereinigung notwendig sind (zB Einräumung von Wohnungseigentum). Darunter fällt auch der Erwerb eines angemessenen Vorrates an Grundstücken für eine spätere Bebauung bzw. der Ankauf von bebauten Grundstücken zum Zwecke der Sanierung größeren Umfangs durch die gemeinnützige Bauvereinigung.~~

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

Die nachträgliche Übertragung des Eigentums an Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten an bisherige Mieter fällt nunmehr unter § 7 Abs. 1a Z 2 WGG (siehe Rz 215). Die neue Bestimmung des § 7 Abs. 3 Z 6 WGG umfasst nun etwa die Veräußerung von Kfz-Abstellplätzen oder von leerstehenden Wohnungen.

Zu beachten ist dabei aber auch § 10a WGG.

Rz 237 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

237

Im Zusammenhang mit Grundstückserwerben kann es wirtschaftlich notwendig werden, Grundstücke wieder zu veräußern, wenn beispielsweise geplante Bau- oder Sanierungsvorhaben nicht verwirklicht werden können. Solche Vorgänge haben dann keine steuerschädliche Auswirkung, wenn sie auf betriebsnotwendige Fälle im üblichen Rahmen ordnungsmäßiger Wohnungswirtschaft (VwGH 30.10.1996, 96/13/0049) beschränkt bleiben

und Spekulationsabsicht auszuschließen ist. Vor allem muss die Spekulationsabsicht hinsichtlich der Gestaltung des Veräußerungspreises – etwa durch Preisbildung entsprechend der Vorschrift des § 13 WGG, unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 23 WGG – ausgeschlossen erscheinen, wobei ein allfällig erzielter Veräußerungserlösgewinn unter Berücksichtigung von auf das Grundstück getätigten Aufwendungen und der Zeitdifferenz zwischen Ankauf und Verkauf zu beurteilen ist. Dies gilt grundsätzlich auch, wenn die Veräußerung im Rahmen der Verwertung des Vermögens im Falle der Entziehung der Gemeinnützigkeit (§ 35 WGG) und Liquidation im Auftrag der zuständigen Landesregierung (§ 11 Abs. 2 WGG) erfolgt.

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

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

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

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

Rz 240 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

240

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

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

Rz 242 wird wie folgt geändert (Redaktionsversehen):

242

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

Rz 245 wird wie folgt geändert (FORG):

245

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

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

Rz 248 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

248

Tätigt eine gemeinnützige Bauvereinigung Geschäfte, die nicht unter § 7 Abs. 1 bis 4 WGG fallen und liegt ein Ausnahmebescheid im Sinne des § 6a Abs. 2 KStG 1988 vor (siehe Rz 256 bis 260), tritt nur hinsichtlich dieser Geschäfte die unbeschränkte Steuerpflicht ein. Liegt kein Ausnahmebescheid vor, tritt die unbeschränkte Steuerpflicht im vollen Umfang ein.

~~Darunter fällt~~ **Geschäfte außerhalb des WGG sind** etwa die Errichtung von Kommunalbauten (Schulen) im eigenen Namen mit Eigenmitteln der gemeinnützigen Bauvereinigung oder durch Aufnahme von Darlehen durch die gemeinnützige Bauvereinigung, sofern sie keine Gemeinschaftseinrichtungen im Sinne der Rz 230 und 231 darstellen.

Rz 249 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

249

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

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

Zum Eintritt und Ende der Teilsteuerpflicht siehe auch Rz 272.

Die Überschrift 2.10.5 wird geändert und lautet:

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

Rz 251 wird wie folgt geändert (FORG):

251

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

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

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

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

Rz 252 wird wie folgt geändert (WGG-Novelle 2019):

252

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

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

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

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

~~Bei Baulichkeiten, Wohnungen und Geschäftsräumen, deren Errichtung zum 30.3.2010 bereits abgeschlossen war, bestehen keine Bedenken, Anträge nach § 6a KStG 1988 spätestens bis zur Unterfertigung der Vereinbarung zur Eigentumsübertragung durch die gemeinnützige Bauvereinigung zuzulassen (Postaufgabestempel).~~

Rz 258 wird wie folgt geändert (FORG):

258

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

Rz 260 wird wie folgt geändert (FORG):

260

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

Überschrift 2.10.6 wird wie folgt geändert und lautet:

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

Rz 276 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

276

Eine Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 (siehe Rz 1549 bis 1568) fällt nur dann an, wenn die gemeinnützige Bauvereinigung teilsteuerpflichtig **oder unbeschränkt steuerpflichtig** ist. Beginn und Ende der Mindestkörperschaftsteuerpflicht richten sich nach dem Beginn und Ende der Teilsteuerpflicht (siehe Rz ~~267 bis 270~~**272**) **bzw. der unbeschränkten Steuerpflicht (siehe Rz 273 bis 275)** sowie nach den allgemeinen Bestimmungen hinsichtlich der Mindestkörperschaftsteuer (siehe Rz 1554 bis 1561).

Rz 277 wird wie folgt geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage; Textstraffung):

277

~~Bis Veranlagung 2014:~~

~~Eine gemeinnützige Bauvereinigung, die über Eigenkapital verfügt, das nicht zur Deckung langfristiger Vermögensbestände oder der vorausschauenden Sicherung des laufenden Geschäftsbetriebes und sich daraus ergebender Finanzierungserfordernisse verwendet wurde, hat dieses Eigenkapital (Reservekapital) gemäß § 7 Abs. 6 WGG innerhalb der folgenden fünf Geschäftsjahre für Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 WGG zu verwenden.~~

~~Das Eigenkapital (Reservekapital) wird wie folgt ermittelt:~~

Eigenkapital

+ langfristiges Fremdkapital

+ von anderen gemeinnützigen Bauvereinigungen gewährte Darlehen

– betriebsnotwendiges Anlagevermögen

– betriebsnotwendiges Umlaufvermögen

Summe > 0 ergibt Reservekapital

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

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

Dabei gilt Folgendes:

- Die Bildung einer Rücklage steht im kaufmännischen Ermessen, die Verwendung der Rücklage hingegen nicht.
- Gebildete Rücklagen sind nur in jenem Verhältnis als verwendet anzusehen, in dem das verwendungspflichtige Eigenkapital abgebaut wird. Als Abbau gilt auch die Gewährung von Darlehen an andere Bauvereinigungen im Sinne des WGG zur Erfüllung ihrer Aufgaben im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 WGG unabhängig von ihrer Fristigkeit.
- Die Relation des Kapitalabbaues ist stets auf den Stand des jeweiligen Vorjahres zu beziehen, sodass im Falle eines Gleichstandes oder einer späteren Erhöhung des verwendungspflichtigen Eigenkapitals eine bestimmungsgemäße Verwendung unterbleibt.
- Die sich aus der Verhältnisrechnung ergebende für die bestimmungsgemäße Verwendung maßgebende Prozentzahl ist auf den Stand der Rücklage zum vorangegangenen Bilanzstichtag und den im betreffenden Jahr zugeführten Rücklagenteil

zu beziehen. Im Hinblick auf die fünfjährige Verwendungspflicht müssen die jährlichen Zuführungen zur Rücklage daher evident gehalten werden.

- Die bestimmungsgemäße Verwendung der Rücklage ist steuerneutral.
- Rücklagen oder Rücklagenteile, die innerhalb der fünfjährigen Verwendungsfrist nicht bestimmungsgemäß verwendet werden konnten, sind im fünften dem Bildungsjahr folgenden Wirtschaftsjahr mit einem zwanzigprozentigen Zuschlag steuerwirksam aufzulösen.

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

$$\begin{array}{l}
 \text{(RL zum Beginn des WJ + laufende} \\
 \text{Einkünfte)} \quad \times \quad \frac{\text{[Kapital gemäß § 7 Abs. 6 WGG am Ende d.} \\
 \text{WJ}}{\text{Kapital gemäß § 7 Abs. 6 WGG am Anfang d.} \\
 \text{WJ]} \% (\leq 100\%)} \\
 \\
 \text{-(wegen Zeitablauf zu versteuernde RL-} \\
 \text{Teile)} \quad = \quad \text{Rücklage}
 \end{array}$$

Beispiel:

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

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
EK	100	90	72	80	40	60	12
Einkünfte		10	12	15	8	14	6

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

RLT	1997 ¹⁾	1998 ²⁾	1999	2000 ³⁾	2001	2002 ⁴⁾
1997	10-1-9 ⁶⁾	9-1,8-7,2	7,2	7,2-3,6=3,6	3,6	3,6-2,8=0,72 ⁵⁾
1998		12-2,4-9,6 ⁶⁾	9,6	9,6-4,8=4,8	4,8	4,8-3,84=0,96
1999			15 ⁶⁾	15-7,5=7,5	7,5	7,5-6=1,5

2000				8-4=4⁶⁾	4	4-3,2=0,8
2001					14⁶⁾	14-11,2=2,8
2002						6-4,8=1,2⁶⁾

~~¹⁾ Die Kapitalverminderung von 100 auf 90 – 10%: der RLT 1997 vermindert sich daher um 10% der ursprünglichen Bemessungsgrundlage von 10.~~

~~²⁾ Die Kapitalverminderung von 90 auf 72 – 20%: der RLT 1997 vermindert sich daher um 20% der Vorjahresrücklage von 9; der 1998 gebildete RLT wird sofort nach Bildung um 20% vermindert.~~

~~³⁾ Die Kapitalverminderung von 80 auf 40 – 50%, die bestimmungsgemäße Verwendung bezieht sich auf die Vorjahresstände und den RLT 2000.~~

~~⁴⁾ Die Kapitalverminderung von 60 auf 12 – 80%, die Rücklagenverwendung bezieht sich auf die Vorjahresstände und den RLT 2002~~

~~⁵⁾ Nach Ablauf der Verwendungsfrist ist der verbliebende RLT 1997 in Höhe von 0,72 mit einem 20-prozentigen Zuschlag dh. mit 0,86 gewinnerhöhend aufzulösen.~~

~~⁶⁾ Verwendungsfrist läuft bis RLT 1997 bis Ende 2002; RLT 1998 bis Ende 2003; RLT 1999 bis Ende 2004; RLT 2000 bis Ende 2005; RLT 2001 bis Ende 2006; RLT 2002 bis Ende 2007.~~

Ab Veranlagung 2014:

Eine gemeinnützige Bauvereinigung, die über Eigenkapital verfügt, das nicht zur Deckung langfristiger Vermögensbestände oder der vorausschauenden Sicherung des laufenden Geschäftsbetriebes und sich daraus ergebender Finanzierungserfordernisse verwendet wurde, hat dieses Eigenkapital (Reservekapital) gemäß § 7 Abs. 6 WGG innerhalb der folgenden **zwei (bisher: drei)** Geschäftsjahre für Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 1 bis **3 4b** WGG zu verwenden.

Das Eigenkapital (Reservekapital) wird wie folgt ermittelt:

Eigenkapital

+ langfristiges Fremdkapital

+ von anderen gemeinnützigen Bauvereinigungen gewährte Darlehen

- betriebsnotwendiges Anlagevermögen

- betriebsnotwendiges Umlaufvermögen

Summe > 0 ergibt Reservekapital (**RK**)

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

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

~~Durch die Verkürzung der Laufzeit der Rücklage nach § 6a Abs. 5 KStG 1988 kann es dazu kommen, dass eine Rücklage für das im Jahr 2014 endende Wirtschaftsjahr nicht mehr fortgeführt werden dürfte (zB die Rücklage befindet sich 2014 im vierten Jahr des früheren Fünfjahreszeitraumes). In einem solchen Fall, bestehen keine Bedenken, die Rücklage für dieses eine Wirtschaftsjahr noch fortzuführen.~~

Dabei gilt Folgendes:

- Die Bildung einer Rücklage steht im kaufmännischen Ermessen, die Verwendung der Rücklage hingegen nicht.
- Gebildete Rücklagen sind nur in jenem Verhältnis als verwendet anzusehen, in dem das verwendungspflichtige Eigenkapital abgebaut wird. Als Abbau gilt auch die Gewährung von Darlehen an andere Bauvereinigungen im Sinne des WGG zur Erfüllung ihrer Aufgaben im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 WGG unabhängig von ihrer Fristigkeit.
- Die Relation des Kapitalabbaues ist stets auf den Stand des jeweiligen Vorjahres zu beziehen, sodass im Falle eines Gleichstandes oder einer späteren Erhöhung des verwendungspflichtigen Eigenkapitals eine bestimmungsgemäße Verwendung unterbleibt.
- Die sich aus der Verhältnisrechnung ergebende für die bestimmungsgemäße Verwendung maßgebende Prozentzahl ist auf den Stand der Rücklage zum vorangegangenen Bilanzstichtag und den im betreffenden Jahr zugeführten Rücklagenteil zu beziehen. Im Hinblick auf die dreijährige Verwendungsfrist müssen die jährlichen Zuführungen zur Rücklage daher evident gehalten werden.
- Die bestimmungsgemäße Verwendung der Rücklage ist steuerneutral.

- Rücklagen oder Rücklagenteile, die innerhalb der dreijährigen Verwendungsfrist nicht bestimmungsgemäß verwendet werden konnten, sind im dritten dem Bildungsjahr folgenden Wirtschaftsjahr mit einem zwanzigprozentigen Zuschlag steuerwirksam aufzulösen.

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

$$\frac{\text{(RL zum Beginn des WJ + laufende Einkünfte)}}{\text{Kapital gemäß § 7 Abs. 6 WGG am Ende d. WJ}} \times \frac{\text{Kapital gemäß § 7 Abs. 6 WGG am Anfang d. WJ}}{\text{Kapital gemäß § 7 Abs. 6 WGG am Ende d. WJ}} \leq 100\%$$

–(wegen Zeitablauf zu versteuernde RL-Teile) = Rücklage

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

¹⁾ **Dieser Quotient darf höchstens 100% betragen.**

Beispiel:

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

	2010 2020	2011 2021	2012 2022	2013 2023	2014 2024
ERK	100	90	72	80	40
Einkünfte		10	12	15	8

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

RLT	2011 2021 ¹⁾	2012 2022 ²⁾	2013 2023	2014 2024 ³⁾
2011 2021	10 - 1 = 9 ⁵⁾	9 - 1,8 = 7,2	7,2	7,2 - 3,6 = 3,6 ⁴⁾
2012 2022		12 - 2,4 = 9,6 ⁵⁾	9,6	9,6 - 4,8 = 4,8

2013 2023			15 ⁵⁾	15 - 7,5 = 7,5
2014 2024				8 - 4 = 4 ⁵⁾

¹⁾ Die Kapitalverminderung von 100 auf 90 = 10%: der RLT ~~2011~~ **2021** vermindert sich daher um 10% der ursprünglichen Bemessungsgrundlage **der Einkünfte** von 10.

²⁾ Die Kapitalverminderung von 90 auf 72 = 20%: der RLT ~~2011~~ **2021** vermindert sich daher um 20% der Vorjahresrücklage von 9; der ~~2012~~ **2022** gebildete RLT wird sofort nach Bildung um 20% vermindert.

³⁾ Die Kapitalverminderung von 80 auf 40 = 50%, die bestimmungsgemäße Verwendung bezieht sich auf die Vorjahresstände und den RLT ~~2014~~ **2024**.

⁴⁾ Nach Ablauf der Verwendungsfrist ist der verbliebende RLT ~~2011~~ **2021** in Höhe von 3,6 mit einem 20-prozentigen Zuschlag dh. mit 4,32 gewinnerhöhend aufzulösen.

⁵⁾ Verwendungsfrist läuft ~~bis bei~~ RLT ~~2011~~ **2021** bis Ende ~~2014~~ **2024**; RLT ~~2012~~ **2022** bis Ende ~~2015~~ **2025**; RLT ~~2013~~ **2023** bis Ende ~~2016~~ **2026**; RLT ~~2014~~ **2024** bis Ende ~~2017~~ **2027**.

Nach der Überschrift 2.14 wird folgende Überschrift 2.14.1 eingefügt (MiFiGG 2017 und StRefG 2020):

2.14.1 Allgemeines

Randzahlen 292 bis 347: ~~entfallen~~

Nach Rz 291 werden folgende Abschnitte 2.14.2 bis 2.14.9 eingefügt und die Überschriften samt Rz lauten (MiFiGG 2017 und StRefG 2020):

292

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

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

Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften jenen der §§ 186 und 188 InvFG 2011 vorgehen. Dadurch gelten Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften gemäß § 186 Abs. 7 iVm § 200 Abs. 8 InvFG 2011 als Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988.

2.14.2 Umfang der Befreiung

293

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

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

Zum zeitlichen Anwendungsbereich siehe Rz 291.

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

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

294

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

Das (sukzessive) Erreichen eines Mindestkapitals ist keine Voraussetzung.

295

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

296

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

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

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

297

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

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

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

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

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

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

298

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

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

299

Insbesondere bei erst neu gegründeten Unternehmen erfolgt bereits in einigen Fällen eine Beteiligung am Aktienkapital, wobei lediglich ein Teil des Nennbetrages einbezahlt wird.

Die restlichen Zahlungen erfolgen nach Maßgabe der Mittelverwendung im Beteiligungsunternehmen, die Erträge aus der Zwischenveranlagung verbleiben allerdings bei der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft.

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

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

300

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

301

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

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

302

Um sicherzustellen, dass die an der Maßnahme beteiligten Finanzintermediäre zur Behebung des festgestellten Marktversagens beitragen, muss deren Investitionsstrategie kommerziell solide sein (Rz 67 der Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikofinanzierungen, ABl. C 19 vom 22.1.2014; Leitlinien 2014).

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

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

303

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

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

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

304

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

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

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

305

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

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

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

306

In Unternehmen in der Frühphase dürfen nach Ablauf von sieben Jahren gewerblicher Tätigkeit seit dem ersten kommerziellen Verkauf Anschlussfinanzierungen geleistet werden, wobei diese in das maximale Investitionsvolumen von 15 Millionen Euro pro

Unternehmen einzubeziehen sind (§ 6b Abs. 3 Z 2 lit. b KStG 1988). Die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer Anschlussfinanzierung muss jedoch – entsprechend der beihilfenrechtlichen Vorgaben – bereits im ursprünglichen Geschäftsplan vorgesehen worden sein. Zudem wird vorausgesetzt, dass dem Unternehmen in der Frühphase nicht bereits eine Risikofinanzierung durch ein mit ihm verbundenes Unternehmen bereitgestellt worden ist.

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

307

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

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

308

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

Zu den Unternehmen in der Wachstumsphase zählen:

- Innovative Unternehmen (§ 6b Abs. 2 Z 2 lit. a KStG 1988): Um den innovativen Charakter eines Unternehmens zu bewerten, soll nach Rz 73 der Leitlinien 2014 die in Art. 2 Abs. 80 AGVO 2014 festgelegte Begriffsbestimmung herangezogen werden. Als „innovativ“ gelten danach Unternehmen,

- die anhand eines externen Gutachtens nachweisen können, dass sie in absehbarer Zukunft Produkte, Dienstleistungen oder Verfahren entwickeln werden, die neu oder verglichen mit dem Stand der Technik in dem jeweiligen Wirtschaftszweig wesentlich verbessert sind und die das Risiko eines technischen oder industriellen Misserfolgs in sich tragen, oder
 - deren Forschungs- und Entwicklungskosten in mindestens einem der drei Jahre vor Gewährung der Risikokapitalbeihilfe mindestens 10 % ihrer gesamten Betriebsausgaben ausmachen; im Falle eines neugegründeten Unternehmens ohne abgeschlossenes Geschäftsjahr ist dies im Rahmen einer Überprüfung des laufenden Geschäftsjahres von einem externen Rechnungsprüfer zu testieren.
- Unternehmen, die in einem stark risikobehafteten Sektor tätig sind, wie etwa im Bereich Biotechnologie oder der Kultur- und Kreativwirtschaft (§ 6b Abs. 2 Z 2 lit. b KStG 1988).

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

309

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

310

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

- Aktien, GmbH-Anteile und Genossenschaftsanteile (lit. a);
- Genussrechte gem. § 8 Abs. 3 Z 1 zweiter TS KStG 1988, dh. Substanzgenussrechte (lit. b);
- Anteile an Kommanditgesellschaften, mit denen die Stellung als Mitunternehmer verbunden ist (lit. c).

311

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

312

Als Beteiligungen gelten gem. § 6b Abs. 2 Z 3 lit. e KStG 1988 auch vergleichbare Anteile im Sinne der lit. a bis d an ausländischen Zielunternehmen. Voraussetzung dafür ist jedoch,

dass im Ansässigkeitsstaat bzw. im Belegenheitsstaat des Zielunternehmens nachweislich ein Marktversagen vorliegt; darüber hinaus ist eine Einbeziehung ausländischer Zielunternehmen vor unionsrechtlichem Hintergrund nicht erforderlich.

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

313

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

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

vergeben werden.

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

314

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

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

315

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

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

316

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

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

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

317

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

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

318

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

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

319

Auf Grundlage der Leitlinien 2014 werden zudem „innovative Unternehmen mittlerer Kapitalisierung“ (§ 6b Abs. 3 Z 1 lit. c KStG 1988) in den Kreis beihilfefähiger Zielunternehmen einbezogen werden. Darunter fallen nach Rz 52 Unterpunkt xviii der

Leitlinien 2014 Unternehmen, deren Kosten für Forschung und Entwicklung sowie für Innovation gemäß der AGVO 2014

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

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

320

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

321

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

322

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

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

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

323

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

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

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

324

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

Wird die Option zur Steuerwirksamkeit nicht ausgeübt, ergibt sich die Befreiung der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft für Gewinne aus der Veräußerung bereits aufgrund von § 10 Abs. 3 Satz 1 KStG 1988.

Wird die Option zur Steuerwirksamkeit hingegen ausgeübt, sind Gewinne und Verluste aus der Veräußerung sowie sonstige Wertänderungen (Zuschreibungen oder Teilwertabschreibungen) steuerwirksam; demnach kommt in diesem Fall weder die in § 10 Abs. 3 Satz 1 KStG 1988 angeordnete Steuerneutralität noch die Befreiung gemäß § 5 Z 14 iVm § 6b KStG 1988 zur Anwendung.

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

325

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

326

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

327

Zudem ist die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft zur jährlichen Offenlegung jener Informationen verpflichtet werden, die für die Erfüllung der mitgliedstaatlichen

Veröffentlichungspflichten von Risikokapitalbeihilfen notwendig sind. Dies betrifft entsprechend Rz 166 lit. v der Leitlinien 2014

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

328

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

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

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

2.14.9 Verletzung der Voraussetzungen

2.14.9.1 Wegfall der KSt-Befreiung

329

Im Allgemeinen führt jede Verletzung der Begünstigungsvoraussetzungen zur unbeschränkten Steuerpflicht der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft. Die Steuerpflicht beginnt mit jenem Veranlagungszeitraum, in dem das die Verletzung auslösende Ereignis fällt und wirkt grundsätzlich nur pro futuro. Werden die Voraussetzungen in der Folge wiederum hergestellt, tritt die Gesellschaft mit Beginn des auf die „Sanierung“ folgenden

Veranlagungszeitraumes wieder in die (Teil-)Steuerbefreiung ein. § 18 KStG 1988 ist in beiden Fällen anzuwenden.

330

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

Steuerlich adaptierter Gewinn laut Bilanz des Verletzungsjahres (die Befreiung nach § 5 Z 14 KStG 1988 ist nicht anzuwenden)

- + Auflösung der Rücklage nach Übergangsregelung (§ 18 Abs. 1 KStG 1988)**
- Sonderausgaben und Sanierungsgewinn**
- = Steuerpflichtiges Einkommen, zum Normalsteuersatz zu versteuern.**

331

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

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

2.14.9.2 Aufgabe des begünstigten Zwecks und Liquidation

332

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

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

333

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

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

334

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

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

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

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

Nach Abschnitt 2.14. wird der folgende neue Abschnitt 2.15 mit der Überschrift „Gemäß § 718 Abs. 9 ASVG errichtete Privatstiftungen (§ 5 Z 15 KStG 1988)“ und die nachfolgenden Rz 335 und 336 eingefügt (StRefG 2020):

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

335

Aus Anlass der Organisationsreform des österreichischen Sozialversicherungssystems im Rahmen der 89. ASVG-Novelle (BGBl. I Nr. 100/2018) und der damit einhergehenden Auflösung von Betriebskrankenkassen bestimmter Betriebsunternehmen (Wiener

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

336

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

Randzahlen 337 bis 347: derzeit frei.

Rz 390 wird wie folgt geändert (Judikatur):

390

Die Steuersubjekteigenschaft der Körperschaften und der Gleichheitsgrundsatz gebieten, dass die Grundsätze der Liebhaberei auch für den Bereich der Körperschaftsteuer zu beachten sind. Der VwGH hat die Möglichkeit des Vorliegens von Liebhaberei bei Körperschaften bejaht (vgl. VwGH **20.10.2009, 2007/13/0029** ~~26.4.1989, 89/14/0001~~ und VwGH **28.4.2009, 2006/13/0140** ~~19.2.1992, 92/14/0016~~). Zur Liebhaberei im Bereich der Körperschaftsteuer siehe im Detail LRL 2012 Rz 130 ff.

Rz 400 wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

400

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

- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, soweit sie nach § 189 UGB in Verbindung mit § 22 GenG zur Rechnungslegung verpflichtet sind (§ 7 Abs. 3 KStG 1988; siehe auch Rz 456).
- Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988), wenn sie nach unternehmensrechtlichen **oder vergleichbaren** Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind **und ihre**

maßgeblichen Umsätze mehr als 700.000 Euro betragen (§ 7 Abs. 3 KStG 1988 idF COVID-19-StMG; siehe Rz 95 ff).

- Betrieblich veranlasste Privatstiftungen, die unter § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 fallen (StiftR 2009 Rz 140 bis Rz 182). Eigennützige und gemischnützige Privatstiftungen fallen nur dann und so lange unter den Geltungsbereich des § 7 Abs. 3 KStG 1988, als sie der in § 13 Abs. 1 KStG 1988 verankerten Offenlegungspflicht nicht nachkommen.
- Den genannten Körperschaften vergleichbare ausländische Körperschaften sind gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 den inländischen gleichgestellt, wenn sie im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind, so dass die "Isolationstheorie" nicht anzuwenden ist.

Rz 424 wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

424

Zu den allgemeinen Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches nach § 5 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 426 ff. § 7 Abs. 3 KStG 1988 legt darüber hinaus die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 für bestimmte Körperschaften fest. Auf Grund dieser Bestimmungen haben folgende Körperschaften den Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln:

- Kapitalgesellschaften (AG und GmbH)
- Rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (siehe Rz 452)
- Gemeinnützige Bauvereinigungen, soweit sie infolge begünstigungsschädlicher Geschäfte unbeschränkt steuerpflichtig sind
- Sparkassen
- Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, sofern sie nach ~~Unternehmensrecht rechnungslegungspflichtig sind~~ **unternehmensrechtlichen oder vergleichbaren Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind und ihre maßgeblichen Umsätze mehr als 700.000 Euro betragen (§ 7 Abs. 3 KStG 1988 idF COVID-19-StMG; siehe Rz 94 bis Rz 97)**
- Betriebliche Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind (siehe StiftR 2009 Rz 140 bis Rz 145)
- Eigennützige oder gemischnützige Privatstiftungen nach § 13 Abs. 1 Z 2 KStG 1988, wenn und solange sie ihrer Offenlegungspflicht nicht nachkommen, weiters, soweit die Privatstiftung selbst einen Gewerbebetrieb führt (siehe StiftR 2009 Rz 37). Zur Gewinnermittlung betreffend die Mitunternehmeranteile einer Privatstiftung an einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft siehe StiftR 2009 Rz 53 und Rz 54.
- Vereine, die nach § 22 VerG rechnungslegungspflichtig sind (siehe aber Rz 426).

- Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988, wenn diese mit ihrer Betätigung nach unternehmensrechtlichen Vorschriften rechnungslegungspflichtig sind. Sind derartige Körperschaften lediglich mit einem Teil ihrer Betätigung rechnungslegungspflichtig, haben sie nur insoweit den Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln.

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die nicht mehr der Rechnungslegungspflicht unterliegen, können in der Steuererklärung des Jahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet, ~~und~~ für das erstmalig keine Pflicht zur Rechnungslegung besteht, beantragen, weiterhin als rechnungslegungspflichtig zu gelten. **Damit bleibt auch die einheitliche Qualifikation sämtlicher Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb aufrecht.** Der Antrag kann bis zur Rechtskraft des Bescheides gestellt werden und bindet die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft so lange, als er nicht in der Steuererklärung für das jeweils zu veranlagende Wirtschaftsjahr mit Wirkung für dieses und die folgenden Wirtschaftsjahre widerrufen wird.

Rz 426 wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

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 StfR 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 Abs. 1 EStG 1988 oder § 4 Abs. 1 EStG 1988 verpflichtet sind, freiwillig Bücher führen.

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

Rz 427 wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

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~~ **unternehmensrechtlichen oder vergleichbaren Vorschriften nicht** rechnungslegungspflichtig sind ~~noch die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO überschreiten~~ **oder wenn sie die Umsatzgrenzen des § 7 Abs. 3 KStG 1988 idF COVID-19-StMG nicht überschreiten** (siehe Rz 94 bis Rz 97).

Hinsichtlich der Unterschiede der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 und der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich siehe EStR 2000 Rz 415.

Rz 436 wird wie folgt geändert (Änderung der Rechtsansicht):

436

[...]

Beispiel:

*Eine GmbH erwirbt eine Wohnung und überlässt sie zunächst einem betriebszugehörigen Arbeitnehmer. Später wird die Wohnung vermietet. Diese Vermietung lässt auf Dauer gesehen keinen Gesamtüberschuss erwarten (Liebhaberei). Die Wohnung gelangt daher vom betrieblichen Bereich mittels „Entnahme“ in den außerbetrieblichen Bereich **der Körperschaft**. ~~Die stillen Reserven zum Zeitpunkt des Wandels werden jedoch erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung aufgedeckt.~~ **Durch die Entnahme kommt es zur Aufdeckung der stillen Reserven** (Näheres siehe LRL 2012 Rz 138 f).*

Rz 471a wird wie folgt geändert (KonStG 2020):

471a

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

Für nach dem 30. Juni 2020 angeschaffte oder hergestellte Gebäude kann eine beschleunigte Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden (§ 8 Abs. 1a EStG 1988 idF KonStG 2020). Im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung beträgt die Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens das Dreifache des jeweiligen Prozentsatzes des § 8 Abs. 1 EStG 1988 (7,5% bzw. 4,5%), im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache (5% bzw. 3%). Die Grenzen des zulässigen AfA-Satzes von 7,5% bzw. 4,5% können unterschritten werden, sodass ab dem Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung auch die einfache AfA zulässig ist. Siehe dazu näher EStR 2000 Rz 3139b ff.

Nach Abschnitt 4.4 wird folgender Abschnitt 4.5 mit den Abschnitten 4.5.1 bis 4.5.3 eingefügt und die Überschriften (samt Rz) lauten (KonStG 2020):

4.5 Verlustrücktrag und COVID-19-Rücklage (vorgezogene Verlustberücksichtigung)

4.5.1 Allgemeines

475aa

Um die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise durch eine Ergebnisglättung steuerlich abzumildern, besteht zeitlich befristet seit dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020, BGBl. I Nr. 54/2020 iVm COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung, BGBl. II Nr. 405/2020, die Möglichkeit eines Verlustrücktrages und einer vorgezogenen Verlustberücksichtigung durch die Bildung einer COVID-19-Rücklage.

Gemäß § 26c Z 76 KStG 1988 idF COVID-19-Steuermaßnahmengesetz BGBl. I Nr. 3/2021 stehen der Verlustrücktrag und die COVID-19-Rücklage nach § 124b Z 355 EStG 1988 auch Körperschaften zu. Hierfür gelten im Allgemeinen die Ausführungen in den EStR 2000 Rz 3901 ff sinngemäß.

4.5.2 Sonderfragen bei Körperschaften

4.5.2.1 COVID-19-Rücklage

4.5.2.1.1 Voraussetzungen zur Bildung der COVID-19-Rücklage

475ab

Die COVID-19-Rücklage steht in persönlicher Hinsicht grundsätzlich allen Körperschaften offen. Daher können sowohl juristische Personen des privaten Rechts (Kapitalgesellschaften, Privatstiftungen, Vereine etc.), als auch Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie sonstige körperschaftsteuerpflichtige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen im Sinne des § 3 KStG 1988 die COVID-19-Rücklage beantragen.

475ac

Voraussetzung ist allerdings auch bei Körperschaften, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2019 positiv und im Jahr 2020 voraussichtlich negativ ist (§ 1 Abs. 1 Z 1 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung). Körperschaften, die in einem der beiden Veranlagungszeiträume nicht über (im Inland steuerpflichtige) betriebliche Einkünfte verfügen, können dementsprechend keine COVID-19-Rücklage bilden (zB beschränkt Steuerpflichtige der ersten Art ohne Betriebsstätte oder beschränkt Steuerpflichtige der zweiten Art). Bei Körperschaften, die § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, sind sämtliche Einkünfte betriebliche Einkünfte und damit für Zwecke der COVID-19-Rücklage grundsätzlich in voller Höhe zu berücksichtigen.

475ad

Als Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte gilt auch bei Körperschaften der Saldo der nach dem Tarif zu versteuernden Gewinne und Verluste (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) aus Wirtschaftsjahren, die im jeweiligen Kalenderjahr enden.

Wenngleich bei Körperschaften im Allgemeinen ein einheitlicher Steuertarif von 25 % gilt, so sind demnach bei diesen auch nur jene Einkünfte zu berücksichtigen, die steuerwirksam in die Gewinnermittlung und die synthetische Einkommensermittlung miteinzubeziehen sind. Für Zwecke der Ermittlung der COVID-19-Rücklage dürfen folglich insbesondere nicht berücksichtigt werden:

- steuerneutrale oder steuerfreie Vermögensveränderungen (zB nach §§ 8 oder 10 KStG 1988),
- Einkünfte, die bei der jeweiligen Körperschaft einer Schedulenbesteuerung unterliegen (zB Immobilienertragsteuer gemäß § 30b EStG 1988 iVm § 24 Abs. 2 KStG 1988; Kapitalertragsteuer gemäß § 97 Abs. 1 EStG 1988; Steuerabzug nach § 107 EStG 1988 iVm § 24 Abs. 7 KStG 1988) sowie
- Einkünfte, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerbefreit sind.

475ae

Soweit Privatstiftungen über betriebliche Einkünfte verfügen, können auch diese eine COVID-19-Rücklage bilden. Für die Ermittlung der COVID-19-Rücklage nicht zu berücksichtigen sind Einkünfte, die der Zwischenbesteuerung nach § 13 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen.

475af

Für die Ermittlung einer COVID-19-Rücklage ergeben sich aus den Regelungen des KStG 1988 insbesondere folgende Besonderheiten:

- Einkünfte, die der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen (§ 10a KStG 1988) sind zu berücksichtigen.
- Teilwertabschreibungen auf Kapitalanteile sind nur in dem Ausmaß zu berücksichtigen, in dem sie in dem betreffenden Veranlagungszeitraum steuerwirksam sind (§ 12 Abs. 3 KStG 1988).
- Voraussichtliche Liquidationsverluste (§ 19 KStG 1988) sind vor dem Hintergrund der Zielsetzung des § 124b Z 355 EStG 1988, werbende Unternehmen in der Krise zu stärken, für Zwecke der COVID-19-Rücklage nicht zu berücksichtigen.
- Sanierungsgewinne (§ 23a KStG 1988) sind für die Ermittlung der COVID-19-Rücklage zu berücksichtigen.

475ag

Durch die Bildung der COVID-19 Rücklage wird der positive Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2019 vermindert, ohne dass die Höhe der betrieblichen Einkünfte vermindert wird (§ 1 Abs. 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung). Die COVID-19-Rücklage kürzt daher die Basis (Gesamtbetrag der Einkünfte) für den Verlustabzug und geht damit auch der Berücksichtigung von Verlustvorträgen nach Maßgabe des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 iVm § 18 Abs. 6 EStG 1988 aus Vorjahren vor.

Für Körperschaften verändert sich durch den Abzug der COVID-19-Rücklage somit auch die Basis (= Gesamtbetrag der Einkünfte) für die in der Veranlagung 2019 zu berücksichtigende 75%-Verlustvortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988.

475ah

Die Geltendmachung der COVID-19-Rücklage erfolgt aufgrund eines gesonderten Antrages, wenn die Veranlagung für 2019 bereits erledigt worden ist (Formular CoV19-RLZE-PDF-2019 bzw. über FinanzOnline). Der Antrag gilt als rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO.

475ai

Für jene Fälle, in denen die Steuererklärung 2019 noch nicht eingebracht worden ist, besteht die Möglichkeit der nachträglichen Herabsetzung der Vorauszahlungen für das Jahr 2019 nach § 124b Z 355 lit. a EStG 1988 idF COVID-19-StMG BGBl. I. Nr. 3/2021 iVm § 5 COVID-19-VerlustberücksichtigungsV (siehe EStR 2000 Rz 3941). Außerdem kann im Zuge der Abgabe der Steuererklärung 2019 (Formulare K 1, K 2, K 3) gemeinsam mit der Steuererklärung 2019 auch der Antrag auf COVID-19-Rücklage gestellt werden.

4.5.2.1.2 Höhe der COVID-19-Rücklage

475aj

Zur Ermittlung der Höhe der COVID-19-Rücklage siehe grundlegend EStR 2000 Rz 3911 f.

Für Körperschaften ist insbesondere zu beachten, dass die COVID-19-Rücklage – ohne weiteren Nachweis des Steuerpflichtigen – bis zu 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte beträgt, wenn die Körperschaftsteuervorauszahlungen 2020 nur in Höhe der Mindeststeuer (§ 24 Abs. 4 KStG 1988) festgesetzt wurden. Voraussetzung ist aber dennoch, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 voraussichtlich negativ sein wird. Maßstab dafür ist die Sachlage zum Zeitpunkt der Antragstellung.

4.5.2.1.3 Keine steuersubjektübergreifende Bildung der COVID-Rücklage

475ak

Zur steuersubjektübergreifenden Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage siehe EStR 2000 Rz 3913 ff.

4.5.2.1.4 Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage

475al

Zur Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage bei der Veranlagung siehe EStR 2000 Rz 3920 ff.

4.5.2.2 Verlustrücktrag

4.5.2.2.1 Voraussetzungen für den Verlustrücktrag

475am

Die Voraussetzungen des Verlustrücktrages sind den Voraussetzungen des Verlustvortrages (Verlustabzug iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 iVm § 18 Abs. 6 EStG 1988) nachgebildet. Siehe dazu EStR 2000 Rz 3925 ff.

475an

Der Verlustrücktrag steht – wie die COVID-19-Rücklage – in persönlicher Hinsicht grundsätzlich allen Körperschaften offen, die in den betreffenden Veranlagungszeiträumen steuerpflichtige betriebliche Einkünfte erzielt haben (Rz 475ab f). Nach Maßgabe von § 19 KStG 1988 ermittelte Liquidationsverluste sind vor dem Hintergrund der Zielsetzung des § 124b Z 355 EStG 1988, werbende Unternehmen in der Krise zu stärken, von der Vornahme eines Verlustrücktrages ausgeschlossen (siehe dazu EStR 2000 Rz 3922).

475ao

Für die bei der Ermittlung und Anwendung des Verlustrücktrages außer Ansatz bleibenden Einkünfte siehe bereits Rz 475ad.

475ap

Für die sich bei der Ermittlung des Verlustrücktrages aus den Regelungen des KStG 1988 ergebenden Besonderheiten siehe bereits Rz 475af.

475aq

Der Abzug des Verlustrücktrages erfolgt vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Berücksichtigung von Sonderausgaben (§ 124b Z 355 lit. a EStG 1988) und damit auch vor Berücksichtigung des Freibetrags für begünstigte Zwecke. Auch der Verlustrücktrag kürzt die Basis (Gesamtbetrag der Einkünfte) für den Verlustvortrag (Verlustabzug) und geht damit der Berücksichtigung von Verlustvorträgen nach Maßgabe von § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 iVm § 18 Abs. 6 EStG 1988 aus Vorjahren vor.

Für Körperschaften verändert sich durch den Verlustrücktrag auch die Basis (= Gesamtbetrag der Einkünfte) für die in der Veranlagung 2019 zu berücksichtigende 75%-Verlustvortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988.

475ar

Soweit Verluste in den Verlustrücktrag miteinbezogen wurden, erhöhen diese in eben diesem Ausmaß den Gesamtbetrag der Einkünfte für 2020. Damit scheidet ein Verlustvortrag (Verlustabzug) für jene Verluste aus, die bereits rückgetragen worden sind.

4.5.2.2.2 Höhe des Verlustrücktrages

475as

Für die Höhe des Verlustrücktrages sehen § 124b Z 355 lit. a EStG 1988 und § 7 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung besondere Regelungen vor. Siehe dazu EStR 2000 Rz 3928 ff.

475at

Wenngleich der Verlustrücktrag grundsätzlich unter den gleichen Bedingungen zusteht wie der Verlustvortrag, unterliegt der Verlustrücktrag nicht der Verlustverrechnungsgrenze von 75 % nach § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988. Die Regelungen des § 124b Z 355 EStG 1988 und § 7 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung sind insoweit als die spezielleren Regelungen anzusehen. Allerdings bleiben die Regelungen zur Mindeststeuer unberührt (§ 24 Abs. 4 KStG 1988).

4.5.2.2.3. Kein steuersubjektübergreifender Verlustrücktrag

475au

Zur steuersubjektübergreifenden Anwendung des Verlustrücktrages siehe EStR 2000 Rz 3938 ff.

4.5.3 Sonderregelungen für Unternehmensgruppen (§ 26c Z 76 KStG 1988)

4.5.3.1 COVID-19-Rücklage

475av

Eine COVID-19-Rücklage kann auch durch Unternehmensgruppen (§ 9 KStG 1988) gebildet werden. Aufgrund der Gruppenbesteuerung gelten allerdings insbesondere im Hinblick auf die Beantragung und die Höhe der COVID-19-Rücklage gewisse Besonderheiten.

475aw

Die COVID-Rücklage kann ausschließlich durch den Gruppenträger beantragt werden (§ 1 Abs. 3 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung). Die Bildung einer COVID-19-Rücklage durch einzelne Gruppenmitglieder, deren Einkommen 2019 im Rahmen der

Gruppenbesteuerung zugerechnet wurden, scheidet demnach analog zum Verlustrücktrag aus.

475ax

Die Höhe der COVID-19-Rücklage richtet sich grundsätzlich nach denselben Vorschriften wie für einzelne Körperschaften (siehe Rz 475aj). Als maßgebliche Bezugsgröße für die COVID-19-Rücklage ist jedoch in sinngemäßer Anwendung des § 26c Z 76 lit. b KStG 1988 anstatt des Gesamtbetrags der betrieblichen Einkünfte das Gruppeneinkommen (§ 24a Abs. 3 KStG 1988) vor Berücksichtigung von Sonderausgaben heranzuziehen (zu ausländischen Verlusten siehe Rz 475bd).

Die Obergrenze der COVID-19-Rücklage von 5 Millionen Euro steht für den Gruppenträger und jedes einzelne Gruppenmitglied einmal zu (§ 1 Abs. 3 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung); dh. die Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder plus dem Gruppenträger ist mit 5 Millionen Euro zu multiplizieren. Voraussetzung ist jedoch, dass das Einkommen der Gruppenmitglieder bei der jeweiligen Veranlagung dem Gruppenträger zugerechnet wurde.

475ay

Ist ein Gruppenmitglied, dessen Einkommen 2019 im Rahmen der Gruppenbesteuerung zugerechnet wurde, im Jahr 2020 aus der Gruppe ausgeschieden, steht diesem Gruppenmitglied keine COVID-19-Rücklage zu. Der Gruppenträger kann zwar auch dieses Gruppenmitglied hinsichtlich des Höchstbetrages einer COVID-19-Rücklage berücksichtigen; Voraussetzung ist aber dennoch, dass das Gruppeneinkommen auch ohne dieses Gruppenmitglied voraussichtlich negativ ist. Die Einkünfte des ausgeschiedenen Gruppenmitgliedes sind bei der Berechnung des voraussichtlich negativen Gruppeneinkommens – insbesondere für Zwecke des § 1 Abs. 2 lit. b COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung – nicht zu berücksichtigen.

Die Neubildung einer Unternehmensgruppe oder die Aufnahme neuer Gruppenmitglieder im Jahr 2020 hindert die Bildung einer COVID-19-Rücklage nicht. In diesem Fall ist jedoch nur eine Rücklagenbildung durch den Gruppenträger möglich; dh. ein neu hinzugekommenes Gruppenmitglied kann selbst keine Rücklage bilden, weil dessen Ergebnis 2020 vollumfänglich dem Gruppenträger zugerechnet wird.

4.5.3.2 Verlustrücktrag

475az

Auch der Verlustrücktrag steht Unternehmensgruppen zu. Aufgrund der Gruppenbesteuerung gelten allerdings insbesondere in Hinblick auf die Beantragung und die Höhe der COVID-19-Rücklage Besonderheiten.

475ba

Der Verlustrücktrag kann ausschließlich vom Gruppenträger beantragt werden (§ 26c Z 76 lit. a KStG 1988). Eine Wiederauflösung der Veranlagung 2019 bzw. 2018 bei sämtlichen Gruppenmitgliedern ist daher nicht erforderlich.

Eine Körperschaft, deren Ergebnis 2018 oder 2019 im Rahmen der Gruppenbesteuerung zugerechnet wurde, kann selbst keinen Verlustrücktrag beantragen. Das gilt insbesondere auch dann, wenn das betreffende Gruppenmitglied nach 2019 aus der Unternehmensgruppe ausgeschieden ist bzw. ausscheidet. Allerdings wird ein solches Gruppenmitglied bei der Ermittlung des Höchstbetrages berücksichtigt (Rz 475bb).

Die Neubildung einer Unternehmensgruppe oder die Aufnahme neuer Gruppenmitglieder im Jahr 2020 hindert die Geltendmachung des Verlustrücktrages nicht. In diesem Fall ist jedoch nur durch den Gruppenträger ein Verlustrücktrag möglich; dh. ein neu hinzugekommenes Gruppenmitglied kann einen im Jahr 2020 dem Gruppenträger zugerechneten Verlust selbst nicht auf Vorgruppenzeiten rücktragen.

475bb

Die Höhe des Verlustrücktrages richtet sich grundsätzlich nach denselben Vorschriften, die für einzelne Körperschaften gelten (siehe Rz 475as f). Anstelle des Gesamtbetrags der Einkünfte tritt bei Unternehmensgruppen jedoch systembedingt das Gruppeneinkommen iSd § 24a Abs. 3 KStG 1988 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben auf das zusammengefasste Ergebnis (§ 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz KStG 1988).

475bc

Damit geht der Verlustrücktrag auch bei Unternehmensgruppen der Berücksichtigung etwaiger Verlustvorträge als Sonderausgaben vor. Jedoch bleibt die Berücksichtigung von Vor- und Außergruppenverlusten bei der Veranlagung 2019 bzw. 2018 unberührt, zumal diese unmittelbar mit Gewinnen des betreffenden Gruppenmitglieds zu verrechnen sind; daher ist der Verlustrücktrag systematisch nachgelagert.

Dasselbe gilt auch für die Berücksichtigung der Verluste ausländischer Gruppenmitglieder hinsichtlich der 75%-Verlustgrenze gem. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 bei der Veranlagung 2019 bzw. 2018, weil der Verlustrücktrag sich auf das Gruppeneinkommen nach Berücksichtigung der Auslandsverluste bezieht und somit systematisch nachgelagert ist.

475bd

Bei der Ermittlung des Verlustrücktrages sind auch inländische Betriebsstättenverluste beschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder zu berücksichtigen (siehe auch Rz 1078).

Ausländische Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern werden bei der Ermittlung der Höhe des Verlustrücktrages hingegen nicht berücksichtigt. Der Verlustrücktrag setzt

das Vorliegen eines Verlustes voraus; ausländische Verluste ausländischer Gruppenmitglieder können aufgrund der 75%-Verlustgrenze gem. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 jedoch nur die (positive) Summe der eigenen Einkommen unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers vermindern. Die Summe der eigenen Einkommen kann durch ausländische Verluste ausländischer Gruppenmitglieder somit nicht negativ werden bzw. kann eine negative Summe der eigenen Einkommen nicht noch weiter verringert werden. Nicht verrechenbare ausländische Verluste gehen daher ausschließlich in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein (siehe Rz 1084 ff).

475be

Die Obergrenze des Verlustrücktrages für das Jahr 2019 von 5 Millionen Euro steht für den Gruppenträger und jedes einzelne Gruppenmitglied einmal zu (§ 26c Z 76 lit. c KStG 1988); dh. die Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder (mit inländischer Betriebsstätte), deren Ergebnis 2019 zugerechnet wurde, plus dem Gruppenträger ist mit 5 Millionen Euro zu multiplizieren. Voraussetzung ist jedoch, dass das Einkommen der Gruppenmitglieder bei der jeweiligen Veranlagung dem Gruppenträger zugerechnet wurde.

Dieser für den Verlustrücktrag in der Unternehmensgruppe maßgebliche Höchstbetrag von 5 Millionen Euro pro Gruppenmitglied plus Gruppenträger ist lediglich für die Veranlagung 2019 maßgeblich; für die Veranlagung 2018 steht eine Obergrenze von 2 Millionen Euro pro Gruppenmitglied plus Gruppenträger, insgesamt in den Jahren 2018 und 2019 jedoch höchstens 5 Millionen Euro zu.

Beispiel:

Eine Unternehmensgruppe (Bilanzstichtag jeweils 31.12.) besteht im Jahr 2019 aus dem inländischen Gruppenträger A, den beiden inländischen Gruppenmitgliedern B und C, sowie dem ausländischen Gruppenmitglied X (GM X ist nicht beschränkt steuerpflichtig). Es bestehen 2019 keine vortragsfähigen Verluste.

Im Jahr 2020 wird die Beteiligung von GT A am GM B an eine gruppenfremde Gesellschaft veräußert.

Die eigenen Einkommen bzw. der Verlust des ausländischen Gruppenmitglieds setzen sich 2019 und 2020 wie folgt zusammen:

	2019	2020
Gruppenträger A	18.000.000	- 10.000.000
Gruppenmitglied B	10.000.000	ausgeschieden

Gruppenmitglied C	- 7.000.000	- 6.000.000
Gruppenmitglied X	- 2.000.000	- 4.000.000

Es wird das voraussichtlich negative Gruppeneinkommen vor Berücksichtigung von Sonderausgaben für 2020 gegenüber der Abgabenbehörde glaubhaft gemacht. Es soll eine COVID-19-Rücklage gebildet und bei der Veranlagung des Jahres 2020 soll der Verlustrücktrag im höchstmöglichen Ausmaß geltend gemacht werden. Die in der Veranlagung 2020 erklärten eigenen Einkommen von GT A und GM C sowie der zuzurechnende Verlust von GM X entsprechen den glaubhaft gemachten Werten.

Für die Deckelung der COVID-19-Rücklage und des Verlustrücktrages ist die Anzahl der gruppenzugehörigen unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Jahr 2019 maßgeblich (GT A + GM B + GM C). Der gruppenbezogene Höchstbetrag beträgt folglich 15 Mio. Euro. GM X ist für den Höchstbetrag nicht zu berücksichtigen.

GT A kann für das Jahr 2019 somit eine COVID-19-Rücklage für die Gruppe in Höhe von 11,4 Mio. Euro abziehen (60% vom zusammengefassten Gruppeneinkommen vor Berücksichtigung von Sonderausgaben 2019 iHv 19 Mio. Euro). Aufgrund der Deckelung des Verlustrücktrages mit 15 Mio. Euro kann nach Abzug der bereits berücksichtigten COVID-19-Rücklage noch ein Verlustrücktrag von 3,6 Mio. Euro geltend gemacht werden. Das im Jahr 2020 ausgeschiedene GM B kann selbst keinen Verlustrücktrag beantragen. Das ausländische GM X wird für die Höhe des Verlustrücktrages nicht berücksichtigt, weil aufgrund der 75%-Verrechnungsgrenze die Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers nicht weiter verringert werden kann (§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988); die zuzurechnenden Verluste des GM X gehen daher nur in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein.

2019 unter Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage:

Gruppeneinkommen 2019 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben ohne COVID-19-Rücklage	19.000.000
COVID-19-Rücklage (19 Mio. Euro * 0,6)	- 11.400.000
Gruppeneinkommen 2019 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben abzüglich COVID-19-Rücklage	7.600.000

2019 unter Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage und des Verlustrücktrages:

Gruppeneinkommen 2019 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben ohne COVID-19-Rücklage	19.000.000
COVID-19-Rücklage (19 Mio. Euro * 0,6)	- 11.400.000
Gruppeneinkommen 2019 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben abzüglich COVID-19-Rücklage	7.600.000
Verlustrücktrag	- 3.600.000
Gruppeneinkommen 2019 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben abzüglich COVID-19-Rücklage und abzüglich Verlustrücktrag	4.000.000

2020 unter Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage und des Verlustrücktrages:

Gruppeneinkommen 2020 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben ohne COVID-19-Rücklage	- 16.000.000
COVID-19-Rücklage	+ 11.400.000
Gruppeneinkommen 2020 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben zuzüglich COVID-19-Rücklage	- 4.600.000
Verlustrücktrag	+ 3.600.000
Gruppeneinkommen 2020 vor Berücksichtigung von Sonderausgaben zuzüglich COVID-19-Rücklage und zuzüglich Verlustrücktrag	- 1.000.000
Vortragsfähige Verluste (einschließlich nicht verrechenbarer ausländischer Verluste gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988)	-5.000.000

Rz 533 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

533

Verzichtet ein Anteilinhaber gegenüber seiner Körperschaft auf eine **bloße** Pensionsanwartschaft, liegt keine Einlage vor, sondern es ergibt sich in Höhe der wegfallenden Rückstellung bei der Körperschaft ein steuerpflichtiger Ertrag. **Wird allerdings auf einen bereits entstandenen Pensionsanspruch verzichtet, liegt eine Einlage vor.**

Rz 606 wird wie folgt geändert (Judikatur):

606

Eine bereits verwirklichte verdeckte Ausschüttung kann nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres nicht mit steuerlicher Wirkung rückgängig gemacht werden, es sei denn, die Körperschaft fordert diese noch vor dem Bilanzstichtag zurück und bilanziert eine Rückzahlungsforderung (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; VwGH 23.10.1997, 96/15/0180, 96/15/0204, und VwGH 21.12.1993, 93/14/0216; siehe Rz 666 bis 675).

Darüber hinaus kann eine verdeckte Ausschüttung bis zum Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, wahlweise auch als Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs. 12 EStG 1988 behandelt werden (vgl. VwGH 5.2.2021, Ro 2019/13/0027).

Rz 638 wird wie folgt geändert (Judikatur):

638

[...]

Eine Zuordnung der Immobilie zur außerbetrieblichen Sphäre kommt nur ausnahmsweise in Betracht, wenn diese schon ihrer Erscheinung nach offensichtlich für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist (wie insbesondere bei besonders repräsentativen und luxuriösen Gebäuden, die speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abstellen, siehe dazu zB VwGH 20.06.2000, 98/15/0169). In solchen Fällen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die **Immobilie hinsichtlich der laufenden Besteuerung der Körperschaft steuerneutrales Vermögen darstellt (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067; VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004); dh. Aufwendungen, die die Immobilie betreffen, können bei der Einkünfteermittlung nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden (vgl. VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215) und Erträge aus der Vermietung an den Gesellschafter sind nicht steuerwirksam zu erfassen. Eine Erfassung der Differenz zwischen der tatsächlich geleisteten Miete und der Renditemiete als laufende verdeckte Ausschüttung auf Ebene der Körperschaft kommt daher in solchen Fällen nicht in Betracht. Auf Ebene des Gesellschafters liegt hingegen eine laufende verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen Renditemiete und tatsächlich bezahlter Miete vor.**

Einkünfte im Zusammenhang mit einer ~~Nutzungsüberlassung bzw. einer~~ allfälligen **späteren** Veräußerung des Objekts bei der Körperschaft **sind** nach Maßgabe der Bestimmungen **des § 30 EStG 1988** ~~der außerbetrieblichen Einkunftsarten zu ermitteln sind; eine Teilwertabschreibung steht daher nicht zu.~~ Die so ermittelten Einkünfte sind gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu veranlagern.

Rz 695 wird wie folgt geändert (Judikatur):

Außenvorgang

695

Außenvorgänge sind Vorgänge mit einem Drittgeschäft, bei denen eine direkte Zurechnung eines der Körperschaft entzogenen Gewinnes **jedenfalls** möglich ist. **Eine verdeckte Ausschüttung kann allerdings auch bei einem Innenvorgang vorliegen.** Siehe dazu auch das Stichwort "Innenvorgang", Rz 812 und 663 bis 665.

Rz 730 wird wie folgt geändert (Judikatur):

Deliktisches Verhalten

730

Eine verdeckte Ausschüttung wird **nach jüngerer Rechtsprechung des VwGH** bei deliktischem Verhalten **eines Gesellschafter-Geschäftsführers** gegenüber der Körperschaft **in der Regel bereits durch die Zuwendung des Vorteils (zB Zufluss von Mehrgewinnen einer Kapitalgesellschaft auf Privatkonten des Gesellschafter-Geschäftsführers)** ~~dann~~ ausgelöst, **weil das deliktische Verhalten des Geschäftsführers der Gesellschaft grundsätzlich zuzurechnen ist (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; 1.6.2017, Ra 2016/15/0059); somit nicht erst dann**, wenn auf die Geltendmachung oder Durchsetzung von Ansprüchen auf Schadenersatz seitens der Körperschaft verzichtet wird. Auch der Ersatz von Strafen oder Schadenersatzleistungen gegenüber Dritten (aufgrund des Verhaltens des Anteilinhabers) kann zu einer verdeckten Ausschüttung führen. Eine solche liegt nur dann nicht vor, wenn Verzicht oder Ersatz fremdüblich sind (zB Überladung von LKW). Insb. bei einem ausschließlich im Interesse der Gesellschaft liegenden Verstoß wird grundsätzlich eine verdeckte Ausschüttung nicht angenommen werden können (zB Geldstrafen wegen verbotener Beschäftigung nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz). In diesem Fall liegt allenfalls ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor.

Rz 784 wird wie folgt geändert (Judikatur):

Gesellschafter-Geschäftsführer, Allgemeines

784

Entfaltet der Gesellschafter-Geschäftsführer eine eigenbetriebliche Tätigkeit in der Branche der Körperschaft, kann ihm diese Tätigkeit nur dann persönlich zugerechnet werden, wenn die Funktionsteilung eindeutig und einwandfrei festgelegt ist, sodass eine Gewinnmanipulation im Einzelfall nicht stattfinden kann. Im Zweifel wird die Tätigkeit für die Körperschaft besorgt. Liegt daher eine nach außen zum Ausdruck kommende, klare und eindeutige Regelung zwischen Anteilinhaber und Körperschaft nicht vor und schließt eine Reihe von Indizien die Tätigkeit als Einzelunternehmer aus, ist diese der Körperschaft zuzurechnen (VwGH 17.12.1996, 95/14/0074). Ist der Grundstückshandel Geschäftszweck der GmbH, muss eine eindeutige Vereinbarung über eine Befreiung vom

Wettbewerbsverbot vorliegen, wenn der Geschäftsführer ebenfalls auf diesem Gebiet tätig wird, ein allfälliger Verzicht der Gesellschaft auf die Geltendmachung eines Anspruches auf Vorteilsherausgabe wäre eine verdeckte Ausschüttung. Siehe auch das Stichwort "Wettbewerbsverbot", Rz 983.

Bei einem deliktischen Verhalten eines Gesellschafter-Geschäftsführers wurde nach älterer Rechtsprechung ~~von einer fehlenden Außenwirkung ist auszugehen~~ ausgegangen, wenn sich ein Geschäftsführer an erzielten Barerlösen bereichert, die er nicht in die Buchhaltung aufnimmt, und die Organe der Körperschaft nach Kenntnisnahme eine Forderung an ihn einstellen, Schadenersatz geltend machen und ihn als Geschäftsführer kündigen. Da die Körperschaft in diesem Fall eine Entnahme nicht akzeptiert hat, **liegt wurde vom VwGH keine verdeckte Ausschüttung vor verneint** (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018). ~~Ebenso, wenn ein Minderheitsgesellschafter im Betriebsvermögen der Körperschaft befindliche Sparbücher an sich nimmt und die Anteilsinhaber eine Verrechnungsforderung an ihn aktiviert, ohne einen Klageverzicht abzugeben (VwGH 15.12.1999, 97/13/0188). Wird dagegen eine von der GmbH nicht verbuchte, als Darlehensrückzahlung behauptete Überweisung auf das Privatkonto durchgeführt, ist von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen (VwGH 6.10.1992, 91/14/0176).~~

Nach der jüngeren Rechtsprechung des VwGH wird in der Regel bereits die Zuwendung eines Vorteils an den Gesellschafter aufgrund des deliktischen Verhaltens des Gesellschafter-Geschäftsführers eine verdeckte Ausschüttung bewirken, weil das Verhalten des Geschäftsführers der Gesellschaft grundsätzlich zuzurechnen ist (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; 1.6.2017, Ra 2016/15/0059).

Das Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit schließt die Annahme von verdeckten Ausschüttungen nicht aus. Ob ein Sachbezug als Vorteil aus dem Dienstverhältnis oder als verdeckte Ausschüttung anzusehen ist, hängt von der Angemessenheit der Gesamtentlohnung ab. Geldwerte Vorteile sind auch dann als Lohnaufwand anzuerkennen, wenn eine entsprechende Vereinbarung fehlt, solange die Gesamtentlohnung (einschließlich der geldwerten Vorteile) im angemessenen Rahmen bleibt. Betreffend Sozialversicherungspflichtbeiträge siehe Stichwort "GSVG-Beiträge", Rz 807.

Rz 812 wird wie folgt geändert (Judikatur):

Innenvorgang/Innenverhältnis

812

Zur Frage einer Schädigung der Gesellschaft lediglich im Innenverhältnis ~~(keine verdeckte Ausschüttung)~~ siehe Stichwort "Gesellschafter-Geschäftsführer, Allgemeines", Rz 784. Liegen deliktische, nicht nach außen einem Dritten gegenüber gerichtete Handlungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers vor (zB Bereicherung durch Nichtaufnahme von Geschäften

in die Buchhaltung), spricht man von einem Innenvorgang. Hat die Gesellschaft als Reaktion auf die Vorfälle eine Schadenersatzforderung geltend gemacht und die Geschäftsführungsfunktion beendet, ~~ist wurde aufgrund der älteren Rechtsprechung des VwGH mangels eines Drittgeschäftes eine Zurechnung der Zuwendungen als ein der Gesellschaft vorenthaltener und bei ihr steuerlich zu erfassender Gewinn nicht für möglich erachtet. Eine verdeckte Ausschüttung käme nur bei einem Verzicht auf Rückforderung in Betracht (VwGH 27.5.1999, 96/15/0018). Ebenso, wenn der Geschäftsführer Sparbücher der Gesellschaft unter Missbrauch seiner Verfügungsmacht an sich genommen hat (VwGH 15.12.1999, 97/13/0188).~~

Nach der jüngeren Rechtsprechung des VwGH wird in der Regel nicht erst der Verzicht der Gesellschaft auf eine Rückforderung, sondern bereits die Zuwendung des Vorteils aufgrund des deliktischen Verhaltens des Gesellschafter-Geschäftsführers eine verdeckte Ausschüttung bewirken, weil das Verhalten des Geschäftsführers der Gesellschaft grundsätzlich zuzurechnen ist (VwGH 28.5.2015, Ro 2014/15/0046; 1.6.2017, Ra 2016/15/0059).

Rz 855 wird wie folgt geändert (Judikatur):

Mehrgewinne, Zurechnung

855

Die bei der Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft unter dem Titel verdeckte Ausschüttung zugerechneten Mehrgewinne, die im Betriebsvermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag gefunden haben, sind idR als den Gesellschaftern zugeflossen zu werten (VwGH 27.4.1994, 92/13/0011, 94/13/0094; VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, 97/13/0242, **28.5.2015, Ro 2014/15/0046; 1.6.2017, Ra 2016/15/0059**), ~~wobei die Aufteilung üblicherweise nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse erfolgt (VwGH 8.11.1983, 83/14/0037).~~ Dies gilt auch dann, wenn die Geschäftsführung der Gesellschaft von einem Minderheitsgesellschafter ausgeübt wird und die Abgabenbehörde zur Überzeugung gelangt, dass die Mehrgewinne als verdeckte Ausschüttung an den Minderheitsgesellschafter und Geschäftsführer anzusehen sind (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0261; 28.5.2015, Ro 2014/15/0046). **Nach jüngerer Rechtsprechung des VwGH bewirkt nicht erst der Verzicht der Gesellschaft auf eine Rückforderung, sondern bereits das deliktische Verhalten des Gesellschafter-Geschäftsführers eine verdeckte Ausschüttung, weil das Verhalten des Geschäftsführers der Gesellschaft grundsätzlich zuzurechnen ist (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0261; 28.5.2015, Ro 2014/15/0046).**

Die Aufteilung der verdeckten Ausschüttung erfolgt üblicherweise nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse (VwGH 8.11.1983, 83/14/0037). Da aber trotz der in der Regel eintretenden Endbesteuerungswirkung eine unmittelbare Abhängigkeit des

Einkommensteuerbescheides des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft vom Körperschaftsteuerbescheid nicht besteht, kann vor Zurechnung einer bei der Gesellschaft angenommenen verdeckten Ausschüttung an den einzelnen Gesellschafter im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zu prüfen sein, ob und inwieweit er für die Vereinnahmung der verdeckten Ausschüttung in Betracht kommt (VwGH 5.4.1989, 87/13/0223). Jedem Gesellschafter steht dabei offen, alles vorzubringen, was dagegen spricht, dass auch auf ihn ein Anteil entfällt (VwGH 8.11.1983, 83/14/0037). Prinzipiell trifft aber den Gesellschafter die Beweislast über einen behaupteten Nichtzufluss des entsprechenden Anteils des Mehrgewinns (VwGH 10.12.1985, 85/14/0080; VwGH 21.12.1989, 89/14/0151) oder einen vom Anteilsverhältnis abweichenden Zufluss (VwGH 28.1.1998, 95/13/0069).

Eine fehlende Zeichnungsmöglichkeit des Geschäftsführers auf den Konten der angeblichen Subfirmen bedeutet noch nicht die fehlende Rückflussmöglichkeit der strittigen Beträge an den Gesellschafter-Geschäftsführer (VwGH 19.7.2000, 97/13/0241, 97/13/0242).

Rz 1023 wird wie folgt geändert (Judikatur und geänderte Verwaltungspraxis):

1023

Nach § 9 Abs. 3 vierter Teilstrich KStG 1988 sind ausländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften gruppenträgerfähig, wenn sie entweder EU-Körperschaften laut Anlage 2 zum EStG 1988, die den inländischen gruppenträgerfähigen Körperschaften vergleichbar sind, oder den österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im EU/EWR-Raum (Norwegen, Island und Liechtenstein) sind. Diese beschränkt steuerpflichtigen EU/EWR-Körperschaften müssen zudem einen inländischen Anknüpfungspunkt haben, dh. sie müssen mit einer Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen sein und die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern müssen **funktional** (siehe dazu Rz 433) zum ~~(notwendigen oder gewillkürten)~~ Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehören. Ob eine inländische Zweigniederlassung vorliegt, ist nach § 12 UGB bzw. § 254 AktG zu beurteilen.

Rz 1058a wird wie folgt geändert (Judikatur):

1058a

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

Eine Verschmelzung iSd Art. I UmgrStG des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft führt daher zum Ausscheiden des Gruppenträgers aus der

Unternehmensgruppe und somit zu deren Beendigung (VwGH 28.6.2016, 2013/13/0066; siehe dazu auch UmgrStR 2002 Rz 354d). **Zwischen der übernehmenden Körperschaft – als neue Gruppenträgerin – und den Gruppenmitgliedern kann nach der Verschmelzung allenfalls eine neue Unternehmensgruppe gebildet werden. Dabei wird eine finanzielle Verbindung nach § 9 Abs. 5 dritter Satz KStG 1988 jedoch frühestens mit Ablauf des Verschmelzungstichtages begründet; eine vor dem Stichtag bestehende finanzielle Verbindung des Rechtsvorgängers wird nicht dem Rechtsnachfolger zugerechnet (VwGH 15.5.2019, 2018/13/0029).**

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

Eine errichtende Umwandlung eines Gruppenmitglieds in eine GmbH & Co KG erfolgt grundsätzlich innerhalb der Unternehmensgruppe iSd § 9 Abs. 5 vierter Satz KStG 1988 und führt nicht zu einer (partiellen) Beendigung der Gruppe (VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0002).

Rz 1088 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

1088

Auch Umgründungen können zu einer Nachversteuerung führen. Geht das ausländische Gruppenmitglied umgründungsbedingt unter (Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung), ist zu unterscheiden: Im Falle einer Auslandsumgründung ist ein Ausscheiden im Sinne des **§ 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988** ~~§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988~~ **(bzw. ab dem 1.1.2015 im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF vor AbgÄG 2014)** nicht gegeben, wenn der ausländische Rechtsnachfolger selbst ein Gruppenmitglied ist und bei ihm eine künftige Nachversteuerung vorgenommen werden kann (siehe auch UmgrStR 2002 Rz 352d).

In allen anderen Fällen (zB ausländischer Rechtsnachfolger selbst ist kein Gruppenmitglied) und bei grenzüberschreitenden Umgründungen ausländischer Gruppenmitglieder auf inländische Angehörige der Unternehmensgruppe liegt jedoch ein Fall des Ausscheidens des Mitgliedes mit Nachversteuerung vor (zur Verlustnachversteuerung am Beispiel der Importverschmelzung siehe UmgrStR 2002 Rz 352e; zum Übergang von ausländischen Verlusten siehe UmgrStR 2002 Rz 160a und 351a).

Im Falle von "grenzüberschreitenden" Auslandsumgründungen (zB Verschmelzung zweier ausländischer Gruppenmitglieder in unterschiedlichen Staaten) entsteht für das übernehmende ausländische Gruppenmitglied eine ausländische Betriebsstätte, weshalb für Zwecke der Ergebnisumrechnung des übernehmenden ausländischen Gruppenmitglieds § 2 Abs. 8 EStG 1988 anzuwenden ist. Da in diesen Fällen eine künftige Nachversteuerung der

auf die umgründungsbedingt entstandene Betriebsstätte übergegangenen Verlustvorträge im Inland nicht ausreichend sichergestellt ist, liegt ein Fall des Ausscheidens mit Nachversteuerung noch offener Verluste des übertragenden Gruppenmitgliedes vor.

Gehen Verlustvorträge eines ausländischen Gruppenmitglieds aufgrund von Vorschriften des ausländischen Rechts unter (zB aufgrund einer anlässlich eines Gesellschafterwechsels zur Anwendung kommenden Mantelkaufregelung), führt eine darauffolgende Auslandsumgründung (zB Verschmelzung) des ausländischen Gruppenmitglieds nicht zu einer Nachversteuerung im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988, wenn diese künftig beim übernehmenden ausländischen Gruppenmitglied vorgenommen werden kann (siehe auch UmgrStR 2002 Rz 352d).

Rz 1094 wird wie folgt geändert (Judikatur):

1094

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

Da das Liquidationsergebnis bei inländischen Gruppenmitgliedern nicht mehr innerhalb der Gruppe verwertbar ist (VwGH 27.11.2017, Ro 2017/15/0010), ist auch das ausländische Liquidationsergebnis und damit ein finaler Verlust nicht bei der Kürzung des Nachversteuerungsbetrages zu berücksichtigen.

~~Liegen bei einem ausländischen Gruppenmitglied aus dem EU-/EWR-Ausland Verluste vor, die im letzten Besteuerungszeitraum (Liquidationszeitraum) vor Abschluss der Liquidation entstanden sind (finale Verluste iSd EuGH Rsp in der Rs C 172/13 vom 3.2.2015, Kommission/Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland), sind diese aus unionsrechtlichen Gründen nicht nachzuversteuern. Der finale Verlust ist daher dem Kürzungsbetrag für die Nachversteuerung gemäß § 9 Abs. 6 Z 7 letzter Satz KStG 1988 gegenüberzustellen. Der höhere der beiden Beträge ergibt den finalen Kürzungsbetrag für die Nachversteuerung.~~

Beispiel:

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

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

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

Rz 1108 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

1108

Erfolgt auf eine Beteiligung zunächst eine steuerneutrale Teilwertabschreibung, die dem Grunde nach unter § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 fällt, jedoch aufgrund von § 9 Abs. 7 KStG 1988 steuerneutral ist, und tritt sodann eine Wertaufholung ein, hat unternehmensrechtlich wie steuerrechtlich eine Zuschreibung zu erfolgen, wodurch sich der Buchwert der Beteiligung erhöht. Diese Zuschreibung ist – spiegelbildlich zur vorausgehenden Teilwertabschreibung – steuerneutral. Die Zuschreibung ist auf das Ausmaß der Teilwertabschreibung begrenzt. Sollte die Beteiligung unterjährig vor der (steuerneutralen) Zuschreibungsmöglichkeit veräußert werden, ist der Veräußerungsgewinn insoweit steuerneutral zu behandeln. Dies gilt daher nur für jenen Teil des Veräußerungsgewinnes, der mit einer vorgenommenen Teilwertabschreibung zusammenhängt und als "unterjährige Zuschreibung" anzusehen ist.

Diese spiegelbildliche Behandlung wirkt einerseits in eine Gruppe hinein und andererseits auch aus einer Gruppe hinaus. Daher ist eine vor Gruppenzugehörigkeit vorgenommene steuerwirksame Teilwertabschreibung auch im Falle einer später während aufrechter Gruppenzeit vorzunehmenden Zuschreibung insoweit steuerwirksam aufzuholen. Umgekehrt führt eine während aufrechter Gruppenzeit gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 nicht abzugsfähige Teilwertabschreibung auch nach Beendigung der Gruppe (dh. außerhalb einer Gruppe oder in einer neuen Gruppe) insoweit zu einer steuerneutralen Zuschreibung

oder einem steuerneutralen Veräußerungsgewinn, als dadurch die vormalige (steuerneutrale) Teilwertabschreibung aufgeholt wird.

Beispiel:

Die A-GmbH hält eine Beteiligung an der B-GmbH, die wiederum eine Beteiligung an der C-GmbH hält; die drei Gesellschaften sind Mitglieder einer Unternehmensgruppe. Während aufrechter Gruppenzeit dieser Unternehmensgruppe nimmt das Gruppenmitglied B-GmbH auf das Gruppenmitglied C-GmbH eine – aufgrund von § 9 Abs. 7 KStG 1988 steuerneutrale – Teilwertabschreibung vor.

In weiterer Folge veräußert die A-GmbH die Beteiligung an der B-GmbH an die D-GmbH; sowohl die B-GmbH und die C-GmbH werden in eine neue Unternehmensgruppe (Gruppenträger D-GmbH) einbezogen. Tritt nun eine Werterholung der Beteiligung an der C-GmbH ein, ist die Zuschreibung bei der B-GmbH auch in der neuen Unternehmensgruppe insoweit steuerneutral vorzunehmen.

Der Grundsatz der steuerneutralen Behandlung von Zuschreibungen und unterjährigen Veräußerungsgewinnen im Falle von vorangegangenen steuerneutralen Teilwertabschreibungen gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 gilt sinngemäß auch für erhaltene Ergebnisabfuhr nach vorangegangenen Verlustabdeckungen im Rahmen von Ergebnisabführungsverträgen, die steuerlich als Einlagenrückzahlung qualifiziert werden (siehe Abschnitt 5.3. des Einlagen- und Innenfinanzierungserlasses, BMF-010203/0309-IV/6/2017, der unabhängig vom Bestehen einer Unternehmensgruppe anzuwenden ist).

Beispiel:

Der Gruppenträger GT und das Gruppenmitglied GM bilden eine Unternehmensgruppe. Die Anschaffungskosten des GT für die Beteiligung an GM betragen 35. Zwischen GT und GM besteht ein Ergebnisabführungsvertrag.

Im Jahr X1 erfolgt eine Verlustabdeckung in Höhe von 100. Steuerlich stellt dies eine Einlage dar, was zunächst zu einer Erhöhung des Buchwertes und der Anschaffungskosten von 35 auf 135 führt. In einem zweiten Schritt wird jedoch aufgrund der Nichtwerthaltigkeit der Beteiligung eine Teilwertabschreibung in Höhe von 100 vorgenommen, die aufgrund von § 9 Abs. 7 KStG 1988 steuerneutral ist. Der steuerliche Buchwert beträgt 35, die steuerlichen Anschaffungskosten weiterhin 135 (unternehmensrechtlich betragen die Anschaffungskosten und der Buchwert unverändert 35).

Im Jahr X2 erfolgt eine Ergebnisabfuhr von 100. Steuerlich liegt insoweit eine Einlagenrückzahlung vor, die zunächst zu einer Absenkung des Buchwertes auf 0 und zu einer Abstockung der steuerlichen Anschaffungskosten auf die ursprünglichen 35 führt. In Höhe von 65 liegt aufgrund der Einlagenrückzahlung ein

*Veräußerungsgewinn vor, der jedoch steuerneutral ist, weil er zur Gänze in der vorangegangenen steuerneutralen Teilwertabschreibung Deckung findet. In Höhe von 35 (100 steuerneutrale Teilwertabschreibung abzüglich des steuerneutralen Veräußerungsgewinnes von 65) ist ein späterer Veräußerungsgewinn oder eine allfällige Zuschreibung der Beteiligung ebenfalls steuerneutral. Besteht zwischen den Gesellschaften, die den Ergebnisabführungsvertrag vereinbart haben, keine Unternehmensgruppe, führt die Verlustabdeckung zu einer dem Grunde nach steuerwirksamen Teilwertabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988, die auf sieben Jahre zu verteilen ist. Ein späterer steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn aufgrund der Einlagenrückzahlung (Ergebnisabfuhr) kann diesfalls gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 **zweiter** Teilstrich ~~2~~ KStG 1988 mit noch offenen Siebenteln aus der vorangegangenen Teilwertabschreibung verrechnet werden.*

Rz 1126 wird wie folgt geändert (Anpassung an die aktuelle Rechtslage):

1126

Der beherrschende Einfluss geht hinsichtlich des Personenkreises über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinaus und erfasst alle Gesellschafter (natürliche Personen, Personengesellschaften, Körperschaften wie zB Privatstiftungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts), die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt sind und einen beherrschenden Einfluss ausüben. Ob ein beherrschender Einfluss ausgeübt wird, ist von den Umständen des Einzelfalls abhängig: Befinden sich alle anderen Aktien im Streubesitz, kann bereits bei einer verhältnismäßig kleinen Beteiligung ein beherrschender Einfluss gegeben sein. Hält dagegen ein anderer Gesellschafter die übrigen Aktien bzw. Anteile, kann auch eine größere Beteiligung, von zB 40%, keinen beherrschenden Einfluss vermitteln. Im Zweifel kann auf die Vermutung des § 228 UGB **idF vor RÄG 2014** zurückgegriffen werden.

Ein indirekter Beteiligungserwerb liegt im Wege zwischengeschalteter Personen oder Gesellschaften vor.

Rz 1127 wird wie folgt geändert (Judikatur):

1127

Ein Erwerb von einer konzernzugehörigen 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~~ **zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der inländischen Zielgesellschaft bereits ein Konzernverhältnis zwischen veräußernder und erwerbender Gesellschaft bestand oder Käufer und Verkäufer zu diesem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar von demselben Gesellschafter beherrscht wurden (VwGH 6.7.2020, Ro 2019/13/0018).**

Rz 1159 wird wie folgt geändert (StRefG 2020):

1159

Voraussetzung auf Seiten der Beteiligungskörperschaft (Untergesellschaft) ist, dass es sich um eine

- inländische Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft,
- körperschaftlich organisierte Personengemeinschaft (Agrargemeinschaft) ~~im Sinne des Art. 12 Abs. 1 Z 3 B-VG,~~
- andere inländische Körperschaft, soweit sie Partizipationskapital oder Substanzgenussrechte (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) ausgibt,
- beschränkt steuerpflichtige inländische Körperschaft gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 (steuerbefreite Körperschaft),
- „EU-Körperschaft“ oder
- den inländischen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften vergleichbare ausländische Körperschaft, mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht (in Folge kurz „vergleichbare ausländische Körperschaft(en)“),

handelt.

Für die Frage, ab wann eine umfassende Amtshilfe vorliegt, ist auf den Beginn der Wirksamkeit des DBA abzustellen. Entscheidend ist daher, ab wann die Anwendung des DBA erfolgt. Dieser Zeitpunkt ist aufgrund der Regelungen im einzelnen DBA zu ermitteln.

Rz 1178 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

1178

~~Ausschüttungen bzw. ausschüttungsgleiche Erträge aus in- und ausländischen (§ 186 Abs. 1 und 2 InvFG 2011) Investmentfonds unterliegen unter den Voraussetzungen der Rz 1241 insoweit der Beteiligungsertragsbefreiung, als darin Beteiligungserträge im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 1 bis 6 KStG 1988 enthalten sind.~~

Bei tatsächlich ausgeschütteten Erträgen und als ausgeschüttet geltenden Erträgen (ausschüttungsgleichen Erträgen) aus einem

- **§ 186 oder § 188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder**
- **§ 40 oder § 42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes**

unterliegenden Gebilde kommt unter den Voraussetzungen der Rz 1241 die Beteiligungsertragsbefreiung insoweit zur Anwendung, als darin Beteiligungserträge im Sinne des § 10 Abs. 1 Z 1 bis 6 KStG 1988 enthalten sind.

Rz 1214 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

16.2.2.6 Gewinne aus der Veräußerung oder Beendigung von Auslandsbeteiligungen

1214

Nach § 10 Abs. 3 **erster Satz** ~~1~~KStG 1988 bleiben Gewinne, Veräußerungsgewinne, -verluste und sonstige Wertänderungen aus einer internationalen Schachtelbeteiligung außer Ansatz, sofern keine Option (zur Steuerpflicht) gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 vorgenommen wurde (siehe Rz 1216). Ausgenommen sind Liquidationsverluste (siehe Rz 1224).

Bei § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 handelt es sich um eine sachliche Steuerbefreiung. Bei der Ermittlung des steuerfrei zu behandelnden Betrages im Falle der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung hat zunächst eine Verrechnung der Einnahmen und Ausgaben zu erfolgen; die Steuerbefreiung kommt folglich erst auf den verbleibenden Nettobetrag (Veräußerungsgewinn oder -verlust) zur Anwendung.

Bei der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend.

Rz 1248ac wird wie folgt geändert (Klarstellung):

1248ac

Die Hinzurechnungsbesteuerung bewirkt, dass Passiveinkünfte einer niedrigbesteuerten beherrschten ausländischen Körperschaft unmittelbar im Inland bei der inländischen beherrschenden Körperschaft steuerpflichtig sind. Im Unterschied zum Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 1 Z 2 iVm Abs. 7 KStG 1988 (siehe dazu näher Rz 1248fm ff) kommt die Hinzurechnungsbesteuerung bereits auf nicht ausgeschüttete Gewinne der niedrigbesteuerten beherrschten ausländischen Körperschaft zur Anwendung.

Liegen fremdunübliche Leistungsbeziehungen zwischen der niedrigbesteuerten beherrschten ausländischen Körperschaft und ihrer inländischen beherrschenden Körperschaft bzw. weiteren inländischen verbundenen Unternehmen vor, gehen die nach Maßgabe von § 6 Z 6 EStG 1988 durchzuführenden Verrechnungspreiskorrekturen der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung vor (zu den Auswirkungen der Verrechnungspreiskorrekturen gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 auf die Ermittlung des Einkommens der ausländischen beherrschten Körperschaft und der hinzurechnungspflichtigen Passiveinkünfte siehe Rz 1248ay und Rz 1248ds).

Da eine Hinzurechnungsbesteuerung kein unmittelbares Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Wirtschaftsgüter der ausländischen beherrschten Körperschaft begründet, begründet der Wegfall der Voraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung auch keine diesbezügliche Einschränkung des Besteuerungsrechtes gemäß § 6 Z 6 EStG 1988; korrespondierend dazu begründet die

erstmalige Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung kein entstehendes Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter (siehe dazu sinngemäß UmgrStR 2002 Rz 385e).

Rz 1248aw wird wie folgt geändert (Klarstellung; COVID-19-StMG):

1248aw

Niedrigbesteuerung einer ausländischen Körperschaft im Sinne des § 10a KStG 1988 liegt vor, wenn deren tatsächliche Steuerbelastung des (gesamten) Einkommens im Ausland nicht mehr als 12,5% beträgt. Für die Beurteilung der Niedrigbesteuerung ist die effektive Steuerbelastung (Durchschnittssteuerbelastung) maßgeblich. Diese wird durch Division der tatsächlich entrichteten ausländischen Steuern bzw. der voraussichtlichen Steuerbelastung (siehe dazu näher Rz 1248bh) durch das ausländische Einkommen der ausländischen Körperschaft ermittelt.

Nach Art 7 Abs. 1 vorletzter Satz ATAD wird für Zwecke der Ermittlung der Niedrigbesteuerung einer ausländischen beherrschten Körperschaft eine Betriebsstätte, die im Steuergebiet des beherrschten ausländischen Unternehmens nicht der Steuer unterliegt oder steuerbefreit ist, nicht berücksichtigt.

Bei der Ermittlung der Niedrigbesteuerung einer ausländischen beherrschten Körperschaft gemäß § 10a Abs. 3 KStG 1988 für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung sind daher im Wege einer richtlinienkonformen Interpretation Betriebsstätten, die im Ansässigkeitsstaat der ausländischen Körperschaft steuerbefreit sind (insbesondere aufgrund einer DBA-Freistellungsverpflichtung), weder bei der Ermittlung des Einkommens noch der anzusetzenden ausländischen Steuern zu berücksichtigen.

Die Nichtberücksichtigung ausländischer Freistellungs-Betriebsstätten der beherrschten Körperschaft gilt jedoch entsprechend dem Wortlaut und Sinn und Zweck des § 10a Abs. 3 KStG 1988 zur Vermeidung unerwünschter Gestaltungen dann nicht, wenn bereits bei gesamthafter Betrachtung der ausländischen beherrschten Körperschaft einschließlich ausländischer Betriebsstätten insgesamt eine Niedrigbesteuerung einer ausländischen beherrschten Körperschaft vorliegen sollte.

Beispiel 1:

Die österreichische M GmbH beherrscht eine ausländische Körperschaft T Co (beherrschte Körperschaft), die in ihrem Ansässigkeitsstaat Passiveinkünfte iHv 100 erzielt, deren Steuerbelastung dort 15 beträgt. Die beherrschte Körperschaft T Co unterhält im Staat B eine Betriebsstätte, die aufgrund des DBA zwischen Staat A und B DBA-rechtlich freizustellende Betriebsstätteneinkünfte iHv 900 erzielt, deren tatsächliche Steuerbelastung im Staat B 90 beträgt.

Bei gesamthafter Betrachtung der ausländischen Körperschaft T Co beträgt die effektive Steuerbelastung unter Berücksichtigung der ausländischen Betriebsstätte insgesamt 10,05% (Einkommen 1.000; ausländische Steuern 105). Es liegt daher eine Niedrigbesteuerung iSd § 10a Abs. 3 KStG 1988 vor; eine isolierte Betrachtung der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat unter Ausblendung der ausländischen Betriebsstätte erfolgt nicht.

Beispiel 2:

Die österreichische M GmbH beherrscht eine ausländische Körperschaft T Co (beherrschte Körperschaft), die in ihrem Ansässigkeitsstaat Passiveinkünfte iHv 100 erzielt, deren Steuerbelastung dort 10 beträgt. Die beherrschte Körperschaft T Co unterhält im Staat B eine Betriebsstätte, die aufgrund des DBA zwischen Staat A und B DBA-rechtlich freizustellende Betriebsstätteneinkünfte iHv 900 erzielt, deren tatsächliche Steuerbelastung im Staat B 180 beträgt.

Aufgrund der richtlinienkonformen Interpretation hat in diesem Fall die Ermittlung der Niedrigbesteuerung unter Ausblendung der Freistellung-Betriebsstätte zu erfolgen. Es liegt eine Niedrigbesteuerung iSd § 10a Abs. 3 KStG 1988 vor.

Aufgrund von § 10a Abs. 11 KStG 1988 idF COVID-19-StMG gilt eine Körperschaft jedenfalls als niedrigbesteuert, wenn diese in einem Staat ansässig ist, der zum Abschlussstichtag dieses Wirtschaftsjahres in der Liste jener Drittländer geführt wird, die von den Mitgliedstaaten gemeinsam als nicht kooperierende Länder eingestuft worden sind (§ 10a Abs. 11 KStG 1988 idF COVID-19-StMG BGBl. I Nr. 3/2021). Damit kommt Österreich seiner Verpflichtung nach, mit 1.1.2021 mindestens eine der von der EU-Arbeitsgruppe „Verhaltenskodex“ (Unternehmensbesteuerung) empfohlenen koordinierten steuerlichen Abwehrmaßnahmen gegenüber diesen Listenstaaten umzusetzen. Diese steuerlichen Abwehrmaßnahmen sollen dazu beitragen, dass sich die Kooperationsbereitschaft dieser Länder und Gebiete zukünftig verbessert.

Mit Stand 26.2.2021 sind folgende Staaten auf dieser Liste (vgl. ABl. C 66/42 vom 26.2.2021): Amerikanische Jungferninseln, Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Dominica, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seychellen, Trinidad und Tobago, Vanuatu.

Rz 1266af wird wie folgt geändert (Judikatur):

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~~ zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der inländischen Zielgesellschaft bereits ein

Konzernverhältnis zwischen veräußernder und erwerbender Gesellschaft bestand oder Käufer und Verkäufer zu diesem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar von demselben Gesellschafter beherrscht wurden (in diesem Sinne siehe auch Rz 1127 zur Konzernklausel bei der Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe; **VwGH 6.7.2020, Ro 2019/13/0018**).

Rz 1286 wird wie folgt geändert (KonStG 2020):

1286

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

Auf die Investitionsprämie gemäß Investitionsprämienengesetz, BGBl. I Nr. 88/2020, ist § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht anwendbar (§ 124b Z 365 EStG 1988; siehe dazu EStR 2000 Rz 3826a), sodass es zu keiner Aufwandskürzung kommt.

Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 kommt auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG 1988 zum Tragen und ist bei der Ermittlung des eigenen Einkommens des Gruppenmitgliedes bzw. Gruppenträgers zu berücksichtigen (vgl. VwGH 25.1.2017, Ra 2015/13/0027; siehe dazu auch Rz 1060 und 1255). Bei der aus § 9 Abs. 1 KStG 1988 resultierenden rein steuerlichen Ergebniszurechnung innerhalb der Unternehmensgruppe handelt es sich um keine „steuerpflichtige Vermögensmehrung“ der beteiligten Körperschaft. Unternehmensrechtliche Gewinnausschüttungen der Beteiligungsgesellschaft an die beteiligte Körperschaft sind auch innerhalb des Gruppenbesteuerungsregimes als Beteiligungserträge iSd § 10 KStG 1988 zu qualifizieren. Auch die Ergebnisabfuhr aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages stellt einen Beteiligungsertrag iSd § 10 KStG 1988 dar (vgl. VwGH 28.2.2018, Ro 2016/15/0009).

Rz 1301 wird wie folgt geändert (Judikatur):

1301

Die Verteilung der steuerlichen Wirksamkeit der Teilwertabschreibung einer Beteiligung auf sieben Jahre bewirkt nicht, dass sich der Buchwert der Beteiligung im Jahr der Teilwertberichtigung und den folgenden sechs Jahren jeweils um ein Siebentel mindert. Vielmehr sinkt der Buchwert der Beteiligung sofort um den gesamten Abschreibungsbetrag.

Im Jahr der bilanzmäßigen Abschreibung kommt es zu einer außerbilanzmäßigen Zurechnung von sechs Siebenteln des Abschreibungsbetrages, in den nachfolgenden sechs Jahren zu einer außerbilanzmäßigen Absetzung jeweils eines Siebentelbetrages. Ob die unternehmensrechtliche Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert auf vorübergehende oder dauernde Wertminderungen zurückzuführen ist, ist für die steuerliche Siebentelung nicht maßgebend. Mehrfache Teilwertabschreibungen lösen ebenso viele Siebenjahresverteilungen aus.

Zur Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 siehe allgemein EStR 2000 Rz 639 ff sowie Rz 446. Im Falle einer im „Wurzeljahr“ zu Unrecht vorgenommenen Teilwertabschreibung einer Beteiligung ist die Beurteilung der rechtlichen Voraussetzung, ob die Siebentelabsetzung in den dem „Wurzeljahr“ nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu berücksichtigen ist, jeweils eigenständig und unabhängig davon zu vorzunehmen, ob das „Wurzeljahr“ bereits rechtskräftig veranlagt ist und dabei die Absetzung eines Siebentels berücksichtigt wurde; eine Bindungswirkung hinsichtlich unrichtiger Bilanzansätze besteht nicht (vgl. VwGH 27.6.2019, Ra 2018/15/0040).

Rz 1307 wird wie folgt geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens):

1307

Nach § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 dürfen im Falle von Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften Teilwertabschreibungen bei der Zwischenkörperschaft insoweit nicht vorgenommen werden, als ein ~~unmittelbarer~~ **wirtschaftlicher** Zusammenhang zwischen der von der Zielkörperschaft empfangenen Einlage und dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts besteht. Der um die Einlage erhöhte Buchwert der Beteiligung an der Zielkörperschaft ist von der Zwischenkörperschaft steuerlich fortzuführen. Der Zuschuss bleibt somit im Beteiligungsansatz der Zwischenkörperschaft enthalten und wird auch im Einlagenevidenzkonto der Zielgesellschaft ausgewiesen.

§ 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 verhindert daher, dass unerwünschte Kaskadenwirkungen bei Durchaktivierungen von Einlagen an mittelbar verbundene Körperschaften bei den Zwischenkörperschaften entstehen und es zur steuerlichen Multiplikation der Wirkung von Wertminderungen dieser Beteiligungen im Wege von steuerwirksamen Teilwertabschreibungen kommt und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich Geldflüsse stattfinden oder nicht.

Rz 1308 wird wie folgt geändert (Klarstellung):

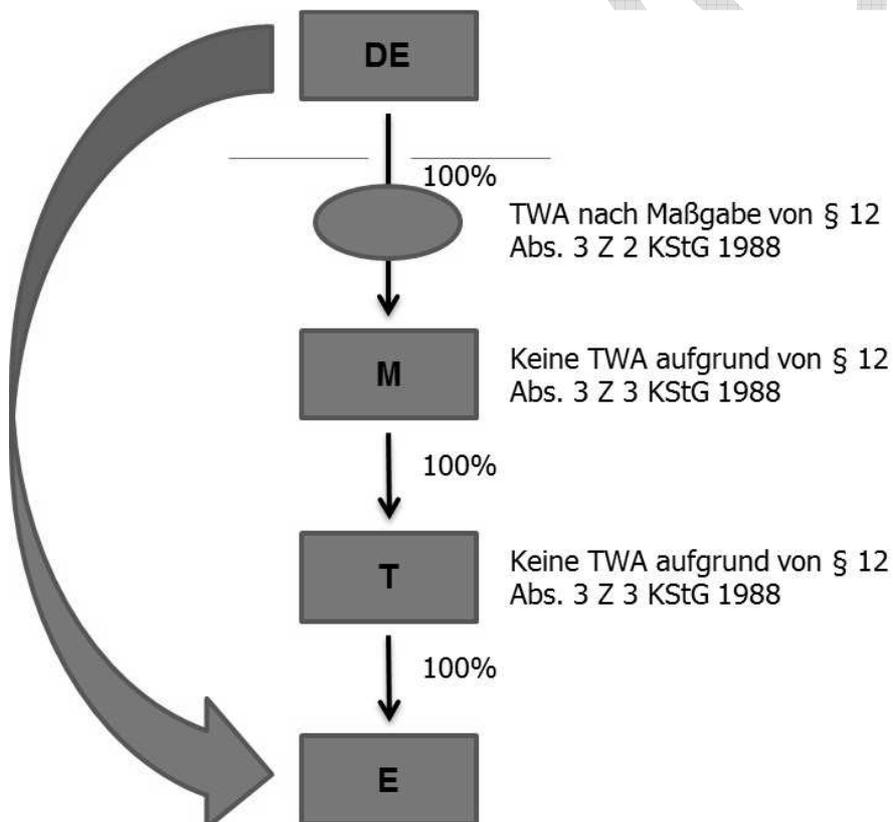
1308

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

Das Verbot der Teilwertabschreibung gilt unabhängig davon, ob die Einlage durch einen direkten Zuschuss der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft oder im Wege der Durchleitung über eine oder mehrere Zwischenkörperschaften erfolgt. Eine mittelbare Verbindung kann daher etwa auch bei Einlagen der „Tantengesellschaft“ in die „Nichtengesellschaft“ vorliegen.

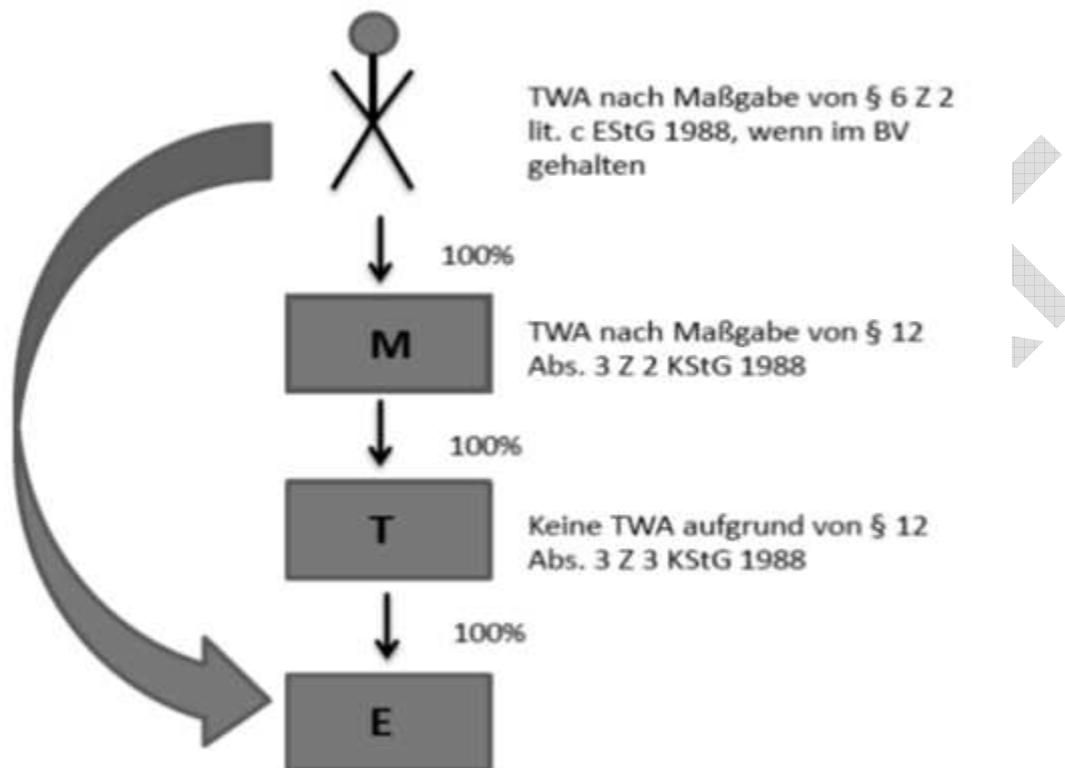
Wird die Einlage durch eine steuerbefreite oder eine in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft („ausländische Körperschaft“) geleistet, ist § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 **auf Ebene der Zwischenkörperschaft(en)** anwendbar; dies gilt unabhängig davon, ob im Ausland eine Teilwertabschreibung geltend gemacht werden kann. **Dies gilt analog für den Fall, dass die Einlage durch eine Privatstiftung geleistet wird; auch diesfalls ist § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 auf Ebene der Zwischenkörperschaft(en) unabhängig davon anwendbar, ob sich die Teilwertabschreibung auf Ebene der Privatstiftung auswirken kann.**

Ist die Beteiligung an der die Einlage empfangenden Körperschaft (mittelbar) einem inländischen Betrieb einer ausländischen Körperschaft zuzurechnen, steht die Teilwertabschreibung (unter Berücksichtigung von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988; siehe dazu Rz 1299 ff) auf Ebene des inländischen Betriebes zu.



Wird die Einlage durch eine natürliche Person geleistet, steht die Teilwertabschreibung auf Ebene der ersten Körperschaft, an der die natürliche Person beteiligt ist, zu (unter Berücksichtigung von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988; siehe dazu Rz 1299 ff). Die

Zwischenkörperschaften können hingegen aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 keine Teilwertabschreibung vornehmen. Hält die natürliche Person die Beteiligung an der die Einlage empfangenden Körperschaft (mittelbar) im Betriebsvermögen, steht eine Teilwertabschreibung allerdings zu (unter Berücksichtigung von § 6 Z 2 lit. c EStG 1988).



Rz 1309 wird wie folgt geändert (Klarstellung und Präzisierung):

1309

Nach § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 besteht auf Ebene der Zwischenkörperschaft die gesetzliche Vermutung, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der geleisteten Einlage und dem Ansatz eines allenfalls niedrigeren Teilwerts besteht (einlagenbedingte Teilwertabschreibung). Diese **gesetzliche** Vermutung **besteht grundsätzlich zeitlich unbegrenzt**, ist **jedoch** widerlegbar. **Fraglich ist stets, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der geleisteten Einlage und der – unter Umständen auch erst in darauffolgenden Jahren vorgenommenen – Teilwertabschreibung gegeben ist.** Die Beweislast dafür, dass die Teilwertminderung im jeweiligen Einzelfall nicht auf die Leistung einer Einlage zurückzuführen ist, trägt die Zwischenkörperschaft. Ist die Teilwertminderung

der Beteiligungen nachweislich nicht einlagenbedingt, kann die Zwischenkörperschaft eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vornehmen.

Bei der Beurteilung, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 zwischen Einlagen und Teilwertabschreibungen gegeben ist, sind die Gründe für die Einlagenleistung ausschlaggebend. Von einem wirtschaftlichen Zusammenhang wird auszugehen sein, wenn die Ursache der Wertminderung bereits im Zeitpunkt der Einlage angelegt ist. Dafür ist entscheidend, ob bereits bei Einlagenleistung mit dem Eintritt der Wertminderung gerechnet wurde und deshalb ein Zuschuss gewährt wurde: Wurde die Wertminderung bereits im Zeitpunkt der Einlage antizipiert, auch wenn sie sich zum Zeitpunkt der Einlagenleistung noch nicht manifestiert hatte (zB wurde aufgrund der bereits anhaltenden wirtschaftlichen Schieflage der Gesellschaft ein „Zuschuss auf Vorrat“ geleistet), wird ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Einlage und niedrigerem Teilwert gegeben sein. Hingegen sind Ursachen für Wertminderungen, die im Zeitpunkt der Einlagenleistung noch nicht antizipiert werden konnten, nicht von § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 erfasst.

Beispiel:

Eine Enkelgesellschaft erhält von der mittelbar beteiligten Großmuttergesellschaft einen Investitionszuschuss. Drei Jahre später kommt es bei der Enkelgesellschaft auf Grund einer Änderung der Marktverhältnisse zu einem nachhaltigen Wertverlust, der bei der Zwischenkörperschaft und unter Umständen auch bei der Großmuttergesellschaft den Ansatz des niedrigeren beizulegenden Wertes der jeweiligen Beteiligung rechtfertigt. In diesem Fall kann auch die Zwischenkörperschaft die Teilwertabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 steuerwirksam geltend machen.

Die Grundsätze des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988 sind auch im Falle der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung anzuwenden (siehe Rz 1289). Wird von der Zwischengesellschaft ein Nachweis, dass zwischen einer geleisteten Einlage und einem Veräußerungsverlust kein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, nicht erbracht, ist ein Verlust, der sich aus der Gegenüberstellung des Veräußerungspreises und des höheren Buchwerts der Beteiligung ergibt, daher insoweit steuerneutral, als er auf die aktivierte Einlage zu beziehen ist.

Nach Rz 1309 wird ein neuer Abschnitt 22 „Zinsschranke (§ 12a KStG 1988)“ sowie die neuen Rz 1309aa bis 1309fl eingefügt.

Nach dem neuen Abschnitt 22 wird sodann der neue Abschnitt 23 „Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14 KStG 1988)“ mit den neuen Rz 1309ga bis 1309kq eingefügt.

Die derzeitigen Abschnitte 22 bis 28 einschließlich sämtlicher Unterüberschriften werden aufgrund der Einfügung der neuen Abschnitte 22 und 23 jeweils um zwei Abschnitte rückgereiht und werden zu den neuen Abschnitten 24 bis 30.

22. Zinsschranke (§ 12a KStG 1988)

22.1. Allgemeines

1309aa

§ 12a KStG 1988 sieht eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungszinsen für Körperschaften in Abhängigkeit von deren steuerlichem Ergebnis (EBITDA) vor. Mit dieser Regelung wurde die in Art. 4 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (sog. Anti Tax Avoidance Directive, ATAD) vorgesehene Zinsschranke umgesetzt. Die Regelung wurde mit dem COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG; BGBl. I Nr. 3/2021) umgesetzt und ist gemäß § 26c Z 80 KStG 1988 erstmals für nach dem 31.12.2020 beginnende Wirtschaftsjahre anzuwenden, wobei für Unternehmensgruppen Besonderheiten hinsichtlich des Inkrafttretens bestehen (siehe dazu Rz 1309ek).

1309ab

Das Abzugsverbot des § 12a KStG 1988 ist zusätzlich zu den bereits bestehenden speziellen und allgemeinen Abzugsverboten des KStG 1988 (insbesondere § 12 Abs. 1 Z 9 und 10 sowie Abs. 2 KStG 1988) anzuwenden, umfasst jedoch dem Grunde nach nur Zinsaufwendungen, die nicht bereits einem der anderen Abzugsverbote unterliegen (siehe Rz 1309as).

22.2. Grundregel und maßgebliche Größen zur Ermittlung der Zinsschranke (§ 12a Abs. 1 KStG 1988)

1309ac

Gemäß § 12a Abs. 1 erster Satz KStG 1988 ist ein Zinsüberhang eines Wirtschaftsjahres nur im Ausmaß von 30 % des steuerlichen EBITDA (= verrechenbaren EBITDA) dieses Wirtschaftsjahres abzugsfähig, jedenfalls aber bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro (Freibetrag). Für die Anwendung der Zinsschranke und die Ermittlung des abzugsfähigen Zinsüberhangs eines Wirtschaftsjahres sind die folgenden Größen relevant:

- Der Zinsüberhang (§ 12a Abs. 3 KStG 1988; siehe dazu Rz 1309ar ff)
- Das steuerliche EBITDA und das davon abgeleitete verrechenbare EBITDA (§ 12a Abs. 4 KStG 1988; siehe dazu Rz 1309bi ff)
- Der Freibetrag von bis zu 3 Millionen Euro (§ 12a Abs. 1 letzter Satz KStG 1988; siehe dazu Rz 1309ad)

1309ad

Sowohl die Ermittlung des Zinsüberhangs als auch des (verrechenbaren) EBITDA sind einheitlich auf dasselbe, jeweilige (Rumpf-)Wirtschaftsjahr zu beziehen, für das die Zinsschranke angewendet wird (§ 12a Abs. 1 erster Satz KStG 1988).

Der Freibetrag von 3 Millionen Euro bezieht sich hingegen auf den Veranlagungszeitraum. Enden in einem Veranlagungszeitraum mehrere (Rumpf-)Wirtschaftsjahre, kann der Betrag von 3 Millionen Euro nur einmal in voller Höhe ausgeschöpft werden. Die gemeinsame Veranlagung mehrerer (Rumpf-)Wirtschaftsjahre bewirkt folglich keine Vervielfachung des Freibetrages.

1309ae

Rechnerisch ist bei Anwendung der Grundregel gemäß § 12a Abs. 1 erster Satz KStG 1988 der Zinsüberhang dem verrechenbaren EBITDA gegenüberzustellen. Dabei sind folgende Konstellationen zu unterscheiden:

- Findet der Zinsüberhang vollständig im verrechenbaren EBITDA Deckung, ist der Zinsüberhang – ungeachtet dessen Höhe – vollständig abzugsfähig.
- Übersteigt der Zinsüberhang das verrechenbare EBITDA, ist der Zinsüberhang grundsätzlich nur in Höhe des verrechenbaren EBITDA abzugsfähig. Allerdings ist der Zinsüberhang jedenfalls bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro abzugsfähig (Freibetrag).
- Im Falle eines negativen steuerlichen EBITDA ist der Zinsüberhang lediglich bis zur Höhe des Freibetrages abzugsfähig.

Beispiel:

Die A-GmbH ermittelt für das Wirtschaftsjahr X1

a) einen Zinsüberhang in Höhe von 2 Millionen Euro und ein verrechenbares EBITDA in Höhe von 2,5 Millionen Euro:

Da der Zinsüberhang vollständig im verrechenbaren EBITDA Deckung findet, ist der Zinsüberhang in voller Höhe (2 Millionen Euro) abzugsfähig.

b) einen Zinsüberhang in Höhe von 6 Millionen Euro und ein verrechenbares EBITDA in Höhe von 4 Millionen Euro:

Der Zinsüberhang ist in Höhe des verrechenbaren EBITDA (4 Millionen Euro) abzugsfähig.

c) einen Zinsüberhang in Höhe von 4 Millionen Euro und ein verrechenbares EBITDA in Höhe von 2 Millionen Euro:

Der Zinsüberhang ist grundsätzlich in Höhe des verrechenbaren EBITDA, jedenfalls aber bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro abzugsfähig. Da der Freibetrag das verrechenbare EBITDA überschreitet, ist der Zinsüberhang in Höhe von 3 Millionen Euro abzugsfähig; die Zinsschranke bewirkt eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit in Höhe von 1 Million Euro.

d) einen Zinsüberhang in Höhe von 4 Millionen und ein verrechenbares EBITDA in Höhe von - 1 Million Euro:

Der Zinsüberhang ist grundsätzlich in Höhe des verrechenbaren EBITDA, jedenfalls aber bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro abzugsfähig. Da der Freibetrag das (negative) verrechenbare EBITDA überschreitet, ist der Zinsüberhang in Höhe von 3 Millionen Euro (Freibetrag) abzugsfähig.

Zusammengefasst bewirkt § 12a Abs. 1 KStG 1988 somit keine Beschränkung der Abzugsfähigkeit eines Zinsüberhangs, wenn dieser

- vollständig im verrechenbaren EBITDA Deckung findet oder
- trotz Übersteigens des verrechenbaren EBITDA den Betrag von 3 Millionen Euro nicht überschreitet.

22.3. Persönlicher Anwendungsbereich (§ 12a Abs. 2 KStG 1988)

22.3.1. Erfasste Körperschaften

1309af

Die Zinsschrankenregelung findet nicht auf natürliche Personen, sondern ausschließlich auf bestimmte in § 12a Abs. 2 KStG 1988 taxativ aufgezählte Körperschaften Anwendung.

Diese sind:

- Unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen des privaten Rechts (Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988; siehe dazu Rz 7 ff)
- Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die
 - im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben,
 - mit einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind und
 - im Inland eine Betriebsstätte unterhalten (Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG 1988; siehe dazu näher Rz 1487).

1309ag

Nicht der Zinsschrankenregelung unterliegen daher folgende Körperschaften:

- **Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988),**
- **Unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 1 Abs. 2 Z 3 und § 1 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988) und**
- **beschränkt steuerpflichtige Körperschaften der zweiten Art (§ 1 Abs. 3 Z 2 und Z 3 KStG 1988).**

1309ah

Soweit eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 gemäß § 5 KStG 1988 nur teilweise von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit ist und somit teilweise weiterhin unbeschränkt steuerpflichtig ist (siehe dazu näher Rz 167), unterliegt diese insoweit im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht auch der Zinsschranke.

Eine solche Teilsteuerplicht besteht etwa für eigennützige Privatstiftungen, weil die Steuerbefreiung gemäß § 5 Z 11 iVm § 13 Abs. 2 KStG 1988 lediglich ausländische Beteiligungserträge betrifft.

1309ai

Personengesellschaften unterliegen als solche nicht der Zinsschranke. Ist jedoch eine von der Zinsschranke in persönlicher Hinsicht erfasste Körperschaft an einer Mitunternehmerschaft oder vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligt, sind auch die der Körperschaft aus dieser Beteiligung zugewiesenen anteiligen Einkünfte (Tangente), anteiligen Zinsaufwendungen und Zinserträge sowie Ab- und Zuschreibungen des Anlagevermögens aus der Personengesellschaft für Zwecke der Zinsschrankenregelung zu berücksichtigen. Ebenso sind etwaige Sonderbetriebsausgaben bzw. Sonderbetriebseinnahmen der beteiligten Körperschaft zu berücksichtigen. Zu den Auswirkungen auf die Ermittlung des Zinsüberhangs gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 und des steuerlichen EBITDA gemäß § 12a Abs. 4 KStG 1988 siehe näher Rz 1309bk.

22.3.2. Persönliche Ausnahmen

22.3.2.1. Allgemeines

1309aj

Gemäß § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 wird eine Körperschaft in persönlicher Hinsicht vom Anwendungsbereich der Zinsschranke ausgenommen, wenn diese kumulativ die folgenden Voraussetzungen erfüllt:

- Die Körperschaft wird nicht vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen (siehe dazu Rz 1309al ff).
- Die Körperschaft verfügt über kein verbundenes Unternehmen im Sinne des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309an ff).
- Die Körperschaft verfügt über keine ausländische Betriebsstätte (siehe dazu Rz 1309aq ff).

22.3.2.2. Beurteilungszeitraum

1309ak

Alle drei Anwendungsvoraussetzungen der Ausnahmebestimmung für eigenständige Körperschaften müssen im jeweiligen für die Anwendung der Zinsschranke maßgeblichen Wirtschaftsjahr erfüllt sein; auf die Verhältnisse des vorangegangenen Wirtschaftsjahres kommt es nicht an. Es reicht nicht aus, wenn die Anwendungsvoraussetzungen bloß zum Bilanzstichtag des jeweiligen Wirtschaftsjahres erfüllt sind, jedoch nicht durchgehend während des gesamten Wirtschaftsjahres erfüllt waren.

Beispiel:

Die unbeschränkt steuerpflichtige C-GmbH ist zum Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres X1 weder tatsächlich vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen, noch verfügt sie zu diesem Zeitpunkt über verbundene Unternehmen und ausländische Betriebsstätten. Allerdings hat die C-GmbH bis zum 31.10.X1 eine Beteiligung von 30 % an der T-GmbH gehalten.

Die Ausnahme von der Zinsschranke für eigenständige Körperschaften gemäß § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 kann von der C-GmbH für das Wirtschaftsjahr X1 nicht in Anspruch genommen werden, sondern frühestens für das Wirtschaftsjahr X2.

22.3.2.3. Keine Einbeziehung in einen Konzernabschluss

1309al

§ 12a Abs. 2 zweiter Satz erster Teilstrich KStG 1988 setzt voraus, dass die Körperschaft nicht vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen wird. Die Verpflichtung zur Einbeziehung in einen Konzernabschluss kann sich nach dem UGB, den IFRS oder vergleichbaren Rechnungslegungsstandards wie zB US-GAAP ergeben (siehe dazu näher Rz 1309cx). Eine bloße anteilige Einbeziehung in einen Konzernabschluss (sog. „at equity“-Konsolidierung) stellt keine vollständige Einbeziehung in einen Konzernabschluss dar; die Anwendung der Ausnahmeregelung ist in solchen Fällen daher möglich.

1309am

Eine tatsächliche Einbeziehung in einen Konzernabschluss steht der Anwendung der Ausnahmebestimmung auch dann entgegen, wenn keine rechtliche Verpflichtung zur Einbeziehung bestand, sondern diese bloß freiwillig erfolgte (zur Anwendung der Eigenkapital-Ausnahme in solchen Fällen siehe aber Rz 1309cy). Bei einer pflichtwidrig unterlassenen vollständigen Einbeziehung in Konzernabschluss kann die Ausnahmebestimmung nicht in Anspruch genommen werden.

22.3.2.4. Kein verbundenes Unternehmen

1309an

§ 12a Abs. 2 zweiter Satz zweiter Teilstrich KStG 1988 setzt voraus, dass die Körperschaft über kein verbundenes Unternehmen im Sinne des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 verfügt. Das Vorliegen eines verbundenen Unternehmens ist nach Maßgabe der Definition des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 zu beurteilen (siehe dazu näher Rz 1248cj ff). Dementsprechend kann ein verbundenes Unternehmen in drei unterschiedlichen Ausprägungen vorliegen, nämlich sowohl als Tochtergesellschaft (lit. a), Muttergesellschaft (lit. b) als auch als Schwestergesellschaft (letzter Satz) der Körperschaft.

1309ao

Die Körperschaft verfügt über ein verbundenes Unternehmen unabhängig davon, ob die Verbundenheit durch eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mindestens 25 % in Form von Kapital- oder Stimmrechten oder aufgrund eines mindestens 25-prozentigen Gewinnanspruchs hergestellt wird.

1309ap

Der Begriff des verbundenen Unternehmens ist rechtsformunabhängig (siehe Rz 1248cp) und erfasst daher grundsätzlich juristische und natürliche Personen sowie Personenvereinigungen.

Hält jedoch eine selbst nicht unternehmerisch tätige natürliche Person lediglich eine Beteiligung von mindestens 25% an der Körperschaft, kann die Körperschaft die Ausnahmebestimmung des § 12a Abs. 2 zweiter Satz zweiter Teilstrich KStG 1988 in Anspruch nehmen. Sollte jedoch eine natürliche Person zu mindestens 25 % an einer weiteren Körperschaft oder Personenvereinigung beteiligt sein, sind diese Schwestergesellschaften als verbundene Unternehmen der Körperschaft anzusehen, weshalb die Körperschaft die Ausnahmebestimmung in diesem Fall nicht in Anspruch nehmen kann.

Beispiel:

An der beschränkt steuerpflichtigen A-GmbH sind zwei natürliche Personen X und Y zu jeweils 50 % beteiligt. Die Beteiligungen befinden sich im Privatvermögen der beiden Gesellschafter. Die Gesellschafter halten keine weiteren Beteiligungen an anderen Körperschaften oder Personenvereinigungen.

Die A-GmbH erfüllt die Anwendungsvoraussetzungen des § 12a Abs. 2 zweiter Satz zweiter Teilstrich KStG 1988.

Variante:

X hält auch eine Beteiligung von 30 % an der unbeschränkt steuerpflichtigen B-GmbH.

Die A-GmbH und die B-GmbH sind verbundene Unternehmen, sodass sowohl für die A-GmbH als auch für die B-GmbH die Ausnahmebestimmung von der Zinsschranke für eigenständige Körperschaften nicht zusteht.

22.3.2.5. Keine ausländische Betriebsstätte

1309aq

§ 12a Abs. 2 zweiter Satz dritter Teilstrich KStG 1988 setzt voraus, dass die Körperschaft über keine ausländische Betriebsstätte verfügt. Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Ausland ist nach Maßgabe des mit dem jeweiligen Betriebsstättenstaat anzuwendenden DBA zu beurteilen. Dabei ist nicht maßgeblich, ob das DBA mit dem Betriebsstättenstaat die Befreiungs- oder Anrechnungsmethode für Betriebsstätteneinkünfte vorsieht.

22.4. Ermittlung des Zinsüberhangs (§ 12a Abs. 3 KStG 1988)

22.4.1. Allgemeines

1309ar

Für die Ermittlung des Zinsüberhangs sind gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 die abzugsfähigen Zinsaufwendungen eines Wirtschaftsjahres den steuerpflichtigen Zinserträgen gegenüberzustellen. Die in den Zinsüberhang einfließenden Zinsaufwendungen und Zinserträge ergeben sich aus dem für Zwecke der Zinsschranke maßgeblichen Zinsbegriff (siehe Rz 1309at ff).

1309as

Die Anwendung der Zinsschranke setzt gemäß § 12a Abs. 1 iVm Abs. 3 KStG 1988 definitionsgemäß voraus, dass ein Überhang abzugsfähiger Zinsaufwendungen vorliegt („Zinsüberhang“), dh. die abzugsfähigen Zinsaufwendungen müssen die steuerpflichtigen Zinserträge im jeweiligen Wirtschaftsjahr übersteigen (Nettobetrachtung). Zinsaufwendungen, die bereits einem anderen allgemeinen (§ 12 Abs. 2 KStG 1988) oder

speziellen Abzugsverbot (§ 12 Abs. 1 Z 9 oder Z 10 KStG 1988) unterliegen, sind daher bei der Ermittlung des Zinsüberhangs nicht zu berücksichtigen.

22.4.2. Zinsbegriff

22.4.2.1. Allgemeines

1309at

§ 12a Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 definiert den für die Ermittlung des Zinsüberhangs maßgeblichen Zinsbegriff, der in korrespondierender Betrachtung sowohl ausgabenseitig (Zinsaufwendungen) als auch einnahmenseitig (Zinserträge) zu verstehen ist. Die Berücksichtigung der von § 12a Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 erfassten Zinsaufwendungen für Zwecke der Ermittlung des Zinsüberhangs erfolgt jedoch ungeachtet dessen, ob der korrespondierende Zinsertrag empfängerseitig der Steuerpflicht unterliegt. Ebenso ist es für Zwecke der Ermittlung des Zinsüberhangs unbeachtlich, wer der Empfänger der korrespondierenden Zinserträge ist, sodass auch Zinszahlungen an unabhängige Dritte unter den Zinsbegriff der Zinsschranke fallen.

Zinsen liegen auch dann vor, wenn es sich um anteilige Ausschüttungen oder ausschüttungsgleiche Erträge aus einem den §§ 186 und 188 InvFG 2011 unterliegendem Gebilde handelt (vgl. InvFR 2018 Rz 338 f). Dies gilt nicht bei Nichtmeldefonds, für die auch kein Selbstnachweis gemäß § 186 Abs. 2 Z 3 InvFG 2011 erbracht wird.

Bei ausländischen Zinsen ist der Bruttobetrag – dh. vor Abzug einer etwaigen ausländischen Quellensteuer – für Zwecke der Zinsschranke heranzuziehen.

22.4.2.2. Definition

1309au

§ 12a Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 zufolge sind Zinsen jegliche Vergütungen für Fremdkapital einschließlich sämtlicher Zahlungen für dessen Beschaffung sowie sonstige Vergütungen, die mit diesen Vergütungen und Zahlungen wirtschaftlich gleichwertig sind. Diese allgemeine Definition von Zinsen im Sinne des § 12a Abs. 3 KStG 1988 geht auf Art. 2 Abs. 1 ATAD zurück (zu Aufwendungen, die nach den Vorgaben der ATAD jedenfalls als Zinsaufwendungen zu behandeln sind, siehe sogleich Rz 1309bc f).

1309av

Ob Vergütungen für die Überlassung des Kapitals fix oder variabel ausgestaltet ist oder ob die Kapitalrückzahlung von bestimmten Bedingungen bzw. von der Entwicklung eines Basiswertes abhängt, hat für das Vorliegen von Zinsen im Sinne des § 12a Abs. 3 KStG 1988 keine Bedeutung.

1309aw

Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Disagio oder Damnum sind vom Zinsbegriff des § 12a Abs. 3 letzter Satz KStG 1988 erfasst. Durch die ausdrückliche Einbeziehung von Zahlungen für die Beschaffung von Fremdkapital sind vom Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke insbesondere auch Geldbeschaffungskosten erfasst, womit der Zinsbegriff des § 12a Abs. 3 KStG 1988 etwa über den engen Zinsbegriff in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 hinausgeht (siehe dazu Rz 1252 ff).

1309ax

Von einer Erfüllung des Zinsbegriffes für Zwecke der Zinsschranke ist auch dann auszugehen, wenn ein Wirtschaftsgut angeschafft und der Kaufpreis nicht nur kurzfristig – dh. grundsätzlich über ein Jahr – gestundet oder eine Ratenzahlung vereinbart wird. In diesem Fall ist die über den Barwert hinausgehende Zinskomponente des Kaufpreises bzw. der einzelnen Rate beim Schuldner als Zinsaufwand und beim Gläubiger als Zinsertrag zu erfassen.

1309ay

Auch Nebenkosten wie Provisionen und Gebühren, die im Zusammenhang mit der Fremdkapitalaufnahme geleistet werden (zB Bearbeitungsgebühren, Verwaltungsprovisionen und -gebühren), sind vom allgemeinen Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke erfasst (zu Vermittlungsgebühren im Besonderen siehe Rz 1309bd). Auch Vorfälligkeitsentschädigungen, die für die vorzeitige Beendigung eines Darlehensvertrages geleistet werden, sind als im Zusammenhang mit der Beschaffung von Kapital anfallende Zahlungen und daher als vom Zinsbegriff des § 12a Abs. 3 KStG 1988 mitumfasst zu sehen.

1309az

Bereitstellungszinsen sind als wirtschaftlich gleichwertige Vergütungen ebenfalls vom allgemeinen Zinsbegriff erfasst. Dasselbe gilt für vertragliche und gesetzliche Verzugszinsen.

1309ba

Aufwendungen im Zusammenhang mit unechtem Factoring und unechter Forfaitierung sind vom Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke erfasst; das ist dann der Fall, wenn der Zessionar nicht das Ausfallsrisiko der Forderung übernimmt (zum echten Factoring und zur echten Forfaitierung siehe Rz 1309bh). Der Unterschiedsbetrag zwischen Kaufpreis und Einlösungsbetrag der Forderung stellt dann wirtschaftlich gesehen einen Zinsaufwand bzw. einen Zinsertrag dar.

1309bb

Auf- und Abzinsungen von langfristigen unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Forderungen (siehe EStR 2000 Rz 2362) und Verbindlichkeiten (siehe EStR 2000 Rz 2446 und 3309c) sind vom Zinsbegriff des § 12a Abs. 3 KStG 1988 ebenfalls erfasst.

22.4.2.3. Beispielhafte Aufzählung von Zinsen, die jedenfalls unter den Zinsbegriff fallen

1309bc

Die allgemeine Definition von Zinsen im Sinne des § 12a Abs. 3 KStG 1988 geht auf die ATAD zurück. Die ATAD enthält darüber hinaus eine beispielhafte Aufzählung von Zinsaufwendungen, die jedenfalls als Zinsen für Zwecke der Zinsschranke zu behandeln sind. Dazu zählen gemäß Art. 2 Abs. 1 ATAD unter anderem (siehe dazu näher Rz 1309bd):

- Zahlungen im Rahmen von Beteiligungsdarlehen,
- kalkulatorische Zinsen auf Instrumente wie Wandelanleihen und Nullkuponanleihen,
- Zinsaufwendungen im Rahmen von Finanzierungsleasing,
- Beträge im Rahmen von alternativen Finanzierungsmodalitäten,
- im Bilanzwert eines zugehörigen Vermögenswertes enthaltene kapitalisierte Zinsen,
- die Amortisation kapitalisierter Zinsen,
- Beträge, die durch Bezugnahme auf eine Finanzierungsrendite im Rahmen von Verrechnungspreisregelungen gemessen werden,
- Beträge fiktiver Zinsen im Rahmen von Derivaten oder Hedging-Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem Fremdkapital eines Unternehmens,
- bestimmte Wechselkursgewinne und -verluste auf Fremdkapital,
- Instrumente im Zusammenhang mit der Beschaffung von Kapital,
- Garantiegebühren für Finanzierungsvereinbarungen sowie Vermittlungsgebühren und ähnliche Kosten im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital.

1309bd

Die beispielhafte Aufzählung der ATAD kann im Lichte des Zinsbegriffes gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 wie folgt präzisiert werden:

- *Zahlungen im Rahmen von Beteiligungsdarlehen:*

Darunter fallen beispielweise Zahlungen im Zusammenhang mit partiarischen Darlehen, echten stillen Beteiligungen, Gewinnschuldverschreibungen und obligationenähnlichen Genussrechten. Hingegen sind Substanzgenussrechte nicht vom Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke erfasst (siehe dazu EStR 2000 Rz 6112c).

▪ ***Kalkulatorische Zinsen auf Instrumente wie Wandelanleihen und Nullkuponanleihen:***

Bei Wandelanleihen (siehe dazu allgemein EStR 2000 Rz 6181) liegt der Zinskupon aufgrund des Wandlungsrechts idR unter dem Marktzins. Liegt aufgrund der niedrigeren Verzinsung ein verdecktes Aufgeld vor, das als Disagio zu aktivieren und abzuschreiben ist, ist dieser (zusätzliche) Zinsaufwand aus der Abschreibung des Disagios ebenfalls für Zwecke der Zinsschranke zu berücksichtigen.

Bei Nullkuponanleihen (siehe dazu allgemein EStR 2000 Rz 6187) zählen die über die Laufzeit verteilten – im höheren Einlösungsbetrag enthaltenen – kalkulatorischen Zinsen zum Zinsbegriff.

▪ ***Zinsaufwendungen im Rahmen von Finanzierungsleasing:***

Nach der ATAD fallen auch Zinsaufwendungen im Rahmen von Finanzierungsleasing unter den Zinsbegriff gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988; Aufwendungen aus operativen Leasinggeschäften fallen hingegen nicht darunter. Die Qualifizierung von Leasinggeschäften als Finanzierungsleasing und damit einhergehend die Erfassung einer in der Leasingrate enthaltenen Zinskomponente für Zwecke der Zinsschranke setzt einen Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums zum Leasingnehmer voraus. Dabei sind die in IFRS 16 dargelegten Kriterien zur Abgrenzung von Finanzierungsleasing und Operating Leasing maßgeblich. Ein Leasingverhältnis wird danach als Finanzierungsleasing eingestuft, wenn alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden (IFRS 16.61 ff). Im Zweifelsfall bestehen jedoch keine Bedenken, sich an den innerstaatlichen Grundsätzen zur Abgrenzung von Finanzierungsleasing und Operating Leasing zu orientieren (vgl. auch Rz 1248 ao; EStR 2000 Rz 135 ff).

▪ ***Im Bilanzwert eines zugehörigen Vermögenswertes enthaltene kapitalisierte Zinsen:***

Dabei handelt es sich um Zinsaufwendungen, die anlässlich der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes anfallen und – soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen – auf dieses aktiviert werden. Dies betrifft insbesondere Zinsen für Fremdkapital zur Finanzierung der Herstellung von Gegenständen des Anlage- oder Umlaufvermögens, die im Rahmen der Herstellungskosten nach Maßgabe von § 203 Abs. 4 UGB iVm § 6 EStG 1988 angesetzt werden (sog. Bauzeitzinsen; siehe EStR 2000 Rz 2201). Wird von diesem Aktivierungswahlrecht im Rahmen des Herstellungsvorgangs Gebrauch gemacht, ist der in den Absetzungen für Abnutzungen des jeweiligen Wirtschaftsgutes enthaltene Anteil an Zinsaufwendungen insoweit für Zwecke der Zinsschranke herauszuschälen und bei der Ermittlung des Zinsüberhangs zu berücksichtigen. Die Einbeziehung derartiger Zinsaufwendungen in den Zinsbegriff für

Zwecke der Zinsschranke gilt unabhängig davon, ob vom Aktivierungswahlrecht gemäß § 203 Abs. 4 UGB Gebrauch gemacht wird.

▪ ***Amortisation kapitalisierter Zinsen:***

Kapitalisierte Zinsen sind Zinsen, die aktiv- oder passivseitig dem Kapital zugeschlagen sind. Bei Tilgung dieser Forderung/Verbindlichkeit liegt auf Seite des Gläubigers ein Zinsertrag und auf Seiten des Schuldners ein Zinsaufwand vor.

▪ ***Beträge, die durch Bezugnahme auf eine Finanzierungsrendite im Rahmen von Verrechnungspreisregelungen gemessen werden:***

Zu den Zinsen für Zwecke der Zinsschranke gehören auch steuerwirksame, fiktive Zinsaufwendungen und Zinserträge, die aufgrund einer fremdunüblichen Kapitalüberlassung im Rahmen von Verrechnungspreiskorrekturen gemäß § 6 Z 6 EStG 1988 oder § 8 KStG 1988 anzusetzen sind.

▪ ***Beträge fiktiver Zinsen im Rahmen von Derivaten oder Hedging-Vereinbarungen im Zusammenhang mit dem Fremdkapital eines Unternehmens:***

Beträge fiktiver Zinsen im Rahmen von Derivaten oder Hedging-Vereinbarungen im Zusammenhang mit Fremdkapital eines Unternehmens fallen unter den Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke. Demnach sind Aufwendungen im Zusammenhang mit Zins- und Währungsswaps sowie mit weiteren derivativen Finanzinstrumenten oder Sicherungsgeschäften bei der Ermittlung des Zinsüberhangs zu berücksichtigen, wenn ihnen ein Geschäft zur Kapitalüberlassung zu Grunde liegt und die Vereinbarung in Ergänzung oder als Absicherung einer Fremdkapitalvereinbarung vorgenommen wurde. Dabei müssen Laufzeit und Valuta der Darlehens- und Sicherungsvereinbarung aber grundsätzlich kongruent sein.

▪ ***Bestimmte Wechselkursgewinne und -verluste auf Fremdkapital:***

Bereits vorab in Zusammenhang mit der Kapitalüberlassung vereinbarte – und damit im Zeitpunkt der Darlehensgewährung bereits „bestimmte“ – Wechselkursdifferenzen (vgl. dazu beispielsweise VwGH 25.11.2002, 99/14/0099) sind bei der Ermittlung des Zinsüberhangs zu berücksichtigen.

Hingegen sind vorab unsichere Wechselkursgewinne und -verluste nur insoweit bei der Ermittlung des Zinsüberhangs zu berücksichtigen, als diese sich – je nach Entwicklung des Wechselkurses – unmittelbar auf den jährlichen Zinsaufwand (Kursverlust) oder Zinsertrag (Wechselkursgewinn) beziehen; Wertänderungen des Stammrechts (Aufwand oder Ertrag aus der Bewertung von Kreditforderungen oder -verbindlichkeiten aufgrund von Wechselkursschwankungen) sind bei der Ermittlung

des Zinsüberhangs nicht zu berücksichtigen, weil darin keine wirtschaftlich vergleichbare Vergütung für Fremdkapital zu sehen ist.

- **Garantiegebühren für Finanzierungsvereinbarungen sowie Vermittlungsgebühren und ähnliche Kosten im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital:**

Auch Garantiegebühren für Finanzierungsvereinbarungen sind von Art. 2 Abs. 1 ATAD erfasst, weshalb auch Aval- und Bürgschaftsprovisionen bei der Ermittlung des Zinsüberhangs zu berücksichtigen sind. Vermittlungsgebühren und ähnliche Kosten im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital, wie beispielsweise „Arrangement Fees“, „Agency Fees“, „Security Fees“ oder Beratungskosten, sind bei der Ermittlung des Zinsüberhangs ebenfalls zu berücksichtigen.

22.4.2.4. Negativabgrenzung

1309be

Vom Zinsbegriff des § 12a Abs. 3 KStG 1988 sind nur Vergütungen für die Fremdkapitalaufnahme, nicht aber Vergütungen für die Fremdkapitalhingabe erfasst, weshalb Negativzinsen – zahler- und empfängerseitig – nicht vom Zinsbegriff des § 12a Abs. 3 KStG 1988 erfasst sind.

1309bf

Auch Aufwendungen für die Überlassung von körperlichen und unkörperlichen Wirtschaftsgütern (zB Miete, Pacht, Lizenzgebühren) sowie Aufwendungen für Sachdarlehen sind vom Zinsbegriff für Zwecke der Zinsschranke nicht erfasst, sondern ausschließlich Aufwendungen für die Überlassung von Geldkapital. Sollte der Zinsüberhang allerdings durch Wertpapierleihgeschäfte oder ähnliche Vereinbarungen in nicht unwesentlichem Ausmaß verringert werden, kann dies unter Missbrauchsgesichtspunkten zu prüfen sein.

Für die Erfüllung des Zinsbegriffes ist es hingegen nicht relevant, ob eine (Geld-)Verbindlichkeit anstatt durch die Rückzahlung des Kapitals durch die Hingabe von anderen Wirtschaftsgütern getilgt werden kann, unabhängig davon, ob und welchem der Vertragspartner ein Wahlrecht zusteht (insbesondere Aktienanleihen, Wandelanleihen, Umtauschanleihen, Wandeldarlehen etc.). Ausschlaggebend ist lediglich, ob Geldkapital überlassen wird.

1309bg

Aufwendungen aus operativen Leasinggeschäften sind nicht vom Zinsbegriff erfasst (zur Abgrenzung zum unter die Zinsschranke fallenden Finanzierungsleasing siehe Rz 1309bd).

1309bh

Aufwendungen im Zusammenhang mit echtem Factoring und echter Forfaitierung sind nicht vom Zinsbegriff erfasst; das ist der Fall, wenn das Ausfallrisiko der Forderung auf den Zessionar übergeht (zur Abgrenzung zum unter die Zinsschranke fallenden unechten Factoring und zur unechten Forfaitierung siehe Rz 1309ba).

22.5. Ermittlung des steuerlichen EBITDA (§ 12a Abs. 4 KStG 1988)

22.5.1. Allgemeines

1309bi

Der ermittelte Zinsüberhang (Rz 1309ar ff) ist in einem Wirtschaftsjahr nur im Ausmaß von 30% des steuerlichen EBITDA (= verrechenbares EBITDA) dieses Wirtschaftsjahres abzugsfähig (zur Grundregel siehe bereits Rz 1309ac). Als steuerliches EBITDA gilt gemäß § 12a Abs. 4 KStG 1988 der vor Anwendung der Zinsschranke ermittelte Gesamtbetrag der Einkünfte, neutralisiert um steuerliche Abschreibungen und Zuschreibungen sowie den Zinsüberhang gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988. Im Hinblick auf die vorzunehmenden Neutralisierungen ist die auf § 12a Abs. 8 KStG 1988 basierende Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Ermittlung des steuerlichen EBITDA sowie des Gruppen-EBITDA (EBITDA-Ermittlungs-VO, BGBl. II Nr. 390/2021) zu berücksichtigen (siehe dazu näher Rz 1309al ff).

22.5.2. Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 als Ausgangsgröße

1309bj

Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerlichen EBITDA ist ein vorläufiger, dh. vor Anwendung der Zinsschranke gemäß § 12a KStG 1988 ermittelter Gesamtbetrag der Einkünfte der jeweiligen Körperschaft. Alle sonstigen ertragsteuerlichen Regelungen sind bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte daher zu berücksichtigen. Die sich dabei ergebenden steuerwirksamen Erhöhungen und Verminderungen des Gesamtbetrages der Einkünfte beeinflussen folglich auch das für Zwecke der nachgelagerten Anwendung der Zinsschranke maßgebliche steuerliche EBITDA (vgl. dazu auch Art 4 Abs. 2 ATAD, wonach es sich beim EBITDA um eine im Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegende Größe handelt).

Steuerfreie in- und ausländische Einkünfte, wie beispielweise Beteiligungserträge gemäß § 10 KStG 1988 oder DBA-steuerbefreite Auslandseinkünfte, beeinflussen den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 hingegen nicht und bleiben daher auch für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA unberücksichtigt

(vgl. dazu Art. 4 Abs. 2 ATAD, wonach steuerfreie Einkünfte im EBITDA nicht zu berücksichtigen sind).

Im Inland nach Maßgabe von § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 angesetzte ausländische Verluste sowie gemäß § 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 angesetzte Nachversteuerungsbeträge vermindern bzw. erhöhen jedoch den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988. Ebenso erhöhen gemäß § 10a KStG 1988 hinzugerechnete Beträge den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988. Zu den diesbezüglich vorzunehmenden Neutralisierungen im Hinblick auf darin enthaltene Ab- und Zuschreibungsbeträge sowie Zinsaufwendungen und Zinserträge im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen EBITDA siehe Rz 1309bo.

1309bk

Ist eine vom persönlichen Anwendungsbereich der Zinsschranke gemäß § 12a Abs. 3 erster Satz KStG 1988 erfasste Körperschaft (siehe dazu Rz 1309af ff) an einer Personengesellschaft als Mitunternehmerin beteiligt, gehen auch der Körperschaft aufgrund dieser Beteiligung zugewiesene Gewinn- und Verlustanteile in deren Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 ein und fließen daher anteilig in die Ausgangsgröße für die Ermittlung des steuerlichen EBITDA der jeweiligen Körperschaft ein; dies gilt auch für Beteiligungen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft. Dementsprechend fließen darin enthaltene Zinsaufwendungen und Zinserträge der Personengesellschaft auch in den Zinsüberhang gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 der beteiligten Körperschaft ein. Auch die in der EBITDA-Ermittlungs-VO vorgesehenen Erhöhungen und Verminderungen des Gesamtbetrages der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 (siehe Rz 1309bl ff) um darin enthaltene Absetzungen für Abnutzungen, Teilwertabschreibungen, abzugsfähige Zinsaufwendungen (§ 1 Z 1 lit. a, b und c EBITDA-Ermittlungs-VO) sowie Zuschreibungen und steuerpflichtige Zinserträge (§ 1 Z 2 lit. a und b EBITDA-Ermittlungs-VO) sind für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA vorzunehmen.

22.5.3. Vorzunehmende Neutralisierungen bei Ermittlung des steuerlichen EBITDA (§ 1 EBITDA-Ermittlungs-VO)

22.5.3.1. Allgemeines

1309bl

Der Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 eines Wirtschaftsjahres ist gemäß § 1 Z 1 EBITDA-Ermittlungs-VO zu erhöhen um darin enthaltene

- Absetzungen für Abnutzungen (lit. a; siehe Rz 1309bq),

- Teilwertabschreibungen des Anlagevermögens (lit. b; siehe Rz 1309br ff) sowie
- abzugsfähige Zinsaufwendungen (lit. c; siehe Rz 1309av)

und gemäß § 1 Z 2 EBITDA-Ermittlungs-VO zu vermindern um darin enthaltene

- Zuschreibungen des Anlagevermögens (lit. a; siehe Rz 1309bw ff) sowie
- steuerpflichtige Zinserträge (lit. b; siehe Rz 1309ca).

Die Erhöhungen (Z 1) und Verminderungen (Z 2) um die jeweiligen Beträge sind jedoch nur insoweit vorzunehmen, als sich diese nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Vorschriften im jeweiligen Wirtschaftsjahr bei der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 ausgewirkt haben (§ 1 Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO).

1309bm

Die gemäß § 1 Z 1 lit. a und lit. b sowie Z 2 lit. a EBITDA-Ermittlungs-VO vorzunehmenden Neutralisierungen um Ab- und Zuschreibungen beschränken sich auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, die den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 steuerwirksam beeinflusst haben, sind nicht zu neutralisieren.

Zur Abgrenzung von Beteiligungen des Anlage- und Umlaufvermögens siehe allgemein bereits Rz 1300.

1309bn

Steuerwirksame, im Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 enthaltene Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA grundsätzlich nicht neutralisierend zu berücksichtigen. Eine Neutralisierung von Veräußerungsgewinnen und -verlusten für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA hat allerdings insoweit zu erfolgen, als von einem – dem Veräußerungsvorgang zeitlich vorgelagerten – Bewertungsvorgang auszugehen ist (vorgelagerte Zuschreibung bis zu den fortgeschriebenen Anschaffungskosten bzw. vorgelagerte Teilwertabschreibung), der nach Maßgabe von § 1 Z 2 lit. a bzw. Z 1 lit. b jeweils iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO auch zu neutralisieren wäre. Praktische Relevanz hat die Neutralisierung von vorgelagerten Bewertungsvorgängen insbesondere für teilwertgeminderte Beteiligungen des Anlagevermögens (siehe Rz 1309br und 1309bx f).

1309bo

Soweit in im Inland angesetzten Betriebsstättenverlusten gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 bzw. in den gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 nachzuersteuernden Beträgen

Verminderungen und Erhöhungen gemäß § 1 Z 1 und 2 EBITDA-Ermittlungs-VO enthalten sind (zB Abschreibungen, Zinsaufwendungen, Zinserträge; siehe Rz 1309bj), sind diese für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA insoweit zu neutralisieren.

Dasselbe gilt im Hinblick auf Hinzurechnungsbeträge gemäß § 10a KStG 1988 (siehe Rz 1309bj).

1309bp

Die für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA vorzunehmende Neutralisierung nach Maßgabe des § 1 Z 1 und Z 2 iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO hat auch zu erfolgen, wenn diese den Gesamtbetrag der Einkünfte nicht im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung für das jeweilige Wirtschaftsjahr erhöht oder vermindert haben, sondern sich im Rahmen einer Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 im „Wurzeljahr“ oder im ersten nicht verjährten Jahr durch Vornahme eines Zu- oder Abschlages auswirken.

22.5.3.2. Erhöhungen des Gesamtbetrages der Einkünfte (§ 1 Z 1 EBITDA-Ermittlungs-VO)

1309bq

Zu den dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnenden Absetzungen für Abnutzungen zählen gemäß § 1 Z 1 lit. a EBITDA-Ermittlungs-VO neben der linearen oder degressiven Absetzung für Abnutzung im Sinne des § 7 EStG 1988 auch jegliche Sonderformen der Absetzung für Abnutzung im Sinne des § 8 EStG 1988 (zB für PKW, Gebäude oder Abschreibungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung) sowie sofortige Absetzungen von Anschaffungs- und Herstellungskosten geringwertiger Wirtschaftsgüter gemäß § 13 EStG 1988.

Bei nicht § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegenden Körperschaften ist der Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 um die Absetzungen für Abnutzungen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sowie einen auf 15 Jahre zu verteilenden Herstellungsaufwand im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG 1988 zu erhöhen.

1309br

Zu den dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 hinzuzurechnenden Beträgen zählen gemäß § 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO weiters Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Sinne des § 6 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988, soweit sich diese im betreffenden Wirtschaftsjahr nach den ertragsteuerlichen Vorschriften steuerlich auswirken konnten.

Steuerwirksame Verluste aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA nur insoweit zu

neutralisieren, als von einem – dem Veräußerungsvorgang zeitlich vorgelagerten – Bewertungsvorgang auszugehen ist (vorgelagerte Teilwertabschreibung), der nach Maßgabe von § 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO auch zu neutralisieren wäre (siehe Rz 1309bn).

1309bs

Für Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, können sich Einschränkungen der Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen insbesondere aufgrund von § 6 Z 2 lit. c und lit. d EStG 1988 ergeben (Kürzung der Abzugsfähigkeit eines allenfalls verbleibenden, negativen Überhangs aus Teilwertabschreibungen auf 55% bzw. 60% im Zusammenhang mit sondersteuersatzbesteuerten Wirtschaftsgütern; siehe dazu Rz 403 sowie EStR 2000 Rz 794 f und 784 ff). Dies spielt insbesondere eine Rolle für eigennützige, nicht offengelegte Privatstiftungen (zum persönlichen Anwendungsbereich der Zinsschranke siehe Rz 1309ah). Für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA ist folglich nur der gekürzte Betrag dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 hinzuzurechnen (§ 1 Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO).

1309bt

Für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften ergeben sich Einschränkungen der sofortigen steuerlichen Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 insbesondere im Zusammenhang mit zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1299 ff). Wirkt sich eine dem Grunde nach abzugsfähige Teilwertabschreibung danach in einem Wirtschaftsjahr nur zu einem Siebentel als Betriebsausgabe aus, ist für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA gemäß § 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO auch nur ein Siebentel dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke hinzuzurechnen.

Beispiel:

Die A-GmbH ist zu 100% an der B-GmbH beteiligt (Anschaffungskosten 1.000). Im Wirtschaftsjahr X1 nimmt die A-GmbH auf die B-GmbH eine Teilwertabschreibung iHv 700 vor (Teilwert = 300), die sich steuerlich im Wirtschaftsjahr X1 aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 nur zu einem Siebentel (=100) auswirkt (Buchwert sinkt auf 300).

Der vor Anwendung des § 12a KStG 1988 ermittelte Gesamtbetrag der Einkünfte der A-GmbH hat sich in X1 somit zunächst um 100 steuerwirksam vermindert; für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA ist daher dieser Gesamtbetrag der Einkünfte in X1 um 100 zu erhöhen. In den darauffolgenden Wirtschaftsjahren X2 bis X7 hat die

A-GmbH den jeweiligen ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke um jeweils 100 zu erhöhen.

Bereits dem Grunde nach nicht abzugsfähige Abschreibungen von Beteiligungen des Anlagevermögens auf den niedrigeren Teilwert, wie ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, haben den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 nicht steuerwirksam vermindert und sind daher nach Maßgabe von § 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO auch nicht für Zwecke der Ermittlung des EBITDA erhöhend zu berücksichtigen. Dies gilt auch für Teilwertabschreibungen von internationalen Schachtelbeteiligungen, die sich aufgrund der generellen Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 steuerlich nicht auswirken.

1309bu

Bei dem Grunde nach abzugsfähigen Teilwertabschreibungen gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind für Zwecke der Ermittlung des Erhöhungsbetrages die Möglichkeiten der vorzeitigen Gegenrechnung noch offener Siebentel aus Teilwertabschreibungen mit

- in späteren Wirtschaftsjahren erfolgenden Zuschreibungen (erster Teilstrich; siehe Rz 1309by Beispiel 1 Variante 1) oder
- entstehenden Veräußerungsgewinnen (zweiter Teilstrich; siehe Rz 1309by Beispiel 1 Variante 2) dieser Beteiligung oder
- im Wirtschaftsjahr der Teilwertabschreibung erzielten Veräußerungsgewinnen aus anderen Beteiligungen (dritter Teilstrich; siehe sogleich das Beispiel unten)

zu beachten. Dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke ist im jeweiligen Wirtschaftsjahr gemäß § 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO jener Betrag neutralisierend hinzuzurechnen, der unter Berücksichtigung der vorzeitigen Verrechnungsmöglichkeit steuerlich insgesamt abgesetzt werden konnte.

Beispiel:

Die A-GmbH ist zu 100% an der B-GmbH beteiligt (Anschaffungskosten 1.000). Im Wirtschaftsjahr X1 nimmt die A-GmbH auf die B-GmbH eine Teilwertabschreibung iHv 700 vor (Teilwert = 300), die sich steuerlich im Wirtschaftsjahr X1 aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 nur zu einem Siebentel (=100) auswirken würde (Buchwert sinkt auf 300). Darüber hinaus veräußert die A-GmbH in X1 jedoch auch ihre Beteiligung an der C-GmbH (AK = BW = 1.000; TW = 1.490) und erzielt dabei einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn iHv 490. Nach Gegenrechnung der offenen Siebentel (=700) mit dem Veräußerungsgewinn (§ 12 Abs. 3 Z 2 dritter Teilstrich KStG 1988) verbleibt eine steuerlich noch nicht abgesetzte Teilwertabschreibung iHv 210,

die auf sieben Jahre zu verteilen ist. In X1 kann daher zusätzlich zur vorgezogenen Teilwertabschreibung iHv 490 ein laufendes Siebentel iHv 30 abgesetzt werden (siehe Rz 1305); insgesamt somit eine Teilwertabschreibung in Höhe von 520.

Für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA ist daher der Gesamtbetrag der Einkünfte der A-GmbH für das Wirtschaftsjahr X1 um 520 zu erhöhen (§ 1 Z 1 lit. b EBITDA-Ermittlungs-VO). Der anlässlich der Veräußerung der Beteiligung an der C-GmbH erzielte steuerpflichtige Veräußerungsgewinn (490) ist in den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 eingeflossen. Eine diesbezügliche Verminderung des Gesamtbetrages der Einkünfte für Zwecke der Ermittlung des EBITDA hat nicht zu erfolgen, weil in der Vergangenheit keine Teilwertabschreibung auf die C-GmbH durchgeführt wurde und folglich auch kein (vorgelagerter) Bewertungsvorgang vorliegt, der für die Ermittlung des steuerlichen EBITDA neutralisierend zu berücksichtigen wäre (siehe dazu Rz 1309by Beispiel 1 Variante 2).

Zur vorzeitigen Gegenrechnung offener Siebentel mit (vorgelagerten) Zuschreibungen späterer Wirtschaftsjahre siehe Rz 1309by.

1309bv

Zu den dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 hinzuzurechnenden Beträgen zählen auch abzugsfähige Zinsaufwendungen des jeweiligen Wirtschaftsjahres (§ 1 Z 1 lit. c EBITDA-Ermittlungs-VO). Dabei handelt es sich um die in den Zinsüberhang eines Wirtschaftsjahres gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 einfließenden Zinsaufwendungen (zum Zinsbegriff siehe Rz 1309at ff), die den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke im jeweiligen Wirtschaftsjahr vermindert haben. Ein Zinsvortrag ist folglich nicht hinzuzurechnen; dieser erhöht gemäß § 12a Abs. 6 Z 1 zweiter Satz KStG 1988 das steuerliche EBITDA nicht.

Zinsaufwendungen, die aufgrund einer Ausnahmeregelung des § 12a KStG 1988 nicht in den Zinsüberhang gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 einfließen, wie insbesondere Zinsaufwendungen aus Altverträgen gemäß § 26c Z 80 KStG 1988 (siehe Rz 1309cn ff) und Zinsaufwendungen für langfristige Infrastrukturprojekte im allgemeinen öffentlichen Interesse (siehe Rz 1309ch ff), sind auch für Zwecke der EBITDA-Ermittlung nicht zu neutralisieren, dh dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 nicht hinzuzurechnen.

Im Falle eines aktivierungs- und verteilungspflichtigen Zinsaufwandes im Sinne des § 12a Abs. 3 KStG 1988 (zB Disagio und Geldbeschaffungskosten gemäß § 6 Z 3 EStG 1988; siehe dazu Rz 1309aw), hat eine Neutralisierung für Zwecke der EBITDA-Ermittlung nur insoweit zu erfolgen, als sich der Zinsaufwand im jeweiligen Wirtschaftsjahr steuerlich auswirkt (§ 1 Z 1 lit. c iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO).

22.5.3.3. Verminderungen des Gesamtbetrages der Einkünfte (§ 1 Z 2 EBITDA-Ermittlungs-VO)

1309bw

Der Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 ist gemäß § 1 Z 2 lit. a iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO zunächst um Zuschreibungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Sinne des § 6 Z 1 und Z 2 lit. a sowie Z 13 EStG 1988 zu vermindern, soweit diese sich im jeweiligen Wirtschaftsjahr steuerlich auswirken.

Zuschreibungen von internationalen Schachtelbeteiligungen, die sich aufgrund der generellen Steuerneutralität des § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 steuerlich nicht auswirken, sind auch für Zwecke der EBITDA-Ermittlung nicht zu neutralisieren.

1309bx

Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA zu neutralisieren, soweit von einem – dem Veräußerungsvorgang gedanklich vorgelagerten – Bewertungsvorgang (vorgelagerte Zuschreibung bis zu den fortgeschriebenen Anschaffungskosten) auszugehen ist (siehe dazu bereits Rz 1309bn). Dabei ist § 3 zweiter Satz EBITDA-Ermittlungs-VO zu beachten (siehe Rz 1309cd ff).

1309by

Bei Zuschreibungen von Beteiligungen des Anlagevermögens ist die gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 vorgesehene Möglichkeit der vorzeitigen Verrechnung mit noch offenen Siebenteln aus Teilwertabschreibungen – unter Beachtung von § 1 Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO – zu berücksichtigen: Zuschreibungen sind danach für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA in jenem Ausmaß vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 abzuziehen, in dem sie sich aufgrund der vorgezogenen Verrechnungsmöglichkeit steuerlich ausgewirkt haben.

Sofern eine in einem Wirtschaftsjahr steuerwirksam vorzunehmende Zuschreibung von Beteiligungen des Anlagevermögens gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 vollständig mit noch offenen Siebenteln aus Teilwertabschreibungen gegenverrechnet werden kann, ergeben sich daraus in diesem Wirtschaftsjahr insgesamt keine Auswirkung auf den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988, weshalb gemäß § 1 Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO keine Neutralisierung der Zu- und Abschreibung für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA zu erfolgen hat.

Fortsetzung Beispiel Rz 1309bt, Variante 1 (Verrechnung mit Zuschreibung):

Im Wirtschaftsjahr X3 erfolgt bei der A-GmbH eine Zuschreibung der Beteiligung an der B-GmbH (AK 1.000, BW 300) um 250 (Teilwert 550). Zunächst ist für das laufende

Wirtschaftsjahr X3 das dritte Siebentel (100) steuerlich abzusetzen und mit der steuerwirksamen Zuschreibung zu verrechnen. Im Ausmaß der über das abgesetzte laufende Siebentel hinausgehenden, noch verbleibenden Zuschreibung iHv 150 (=250-100) kann gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich KStG 1988 eine Gegenrechnung mit den noch offenen Siebenteln aus der Teilwertabschreibung (=400) erfolgen.

Im Ergebnis haben die Ab- und Zuschreibung im Wirtschaftsjahr X3 insgesamt keine Auswirkungen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des §12a KStG 1988, weshalb gemäß § 1 Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO keine Neutralisierung für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA erfolgt.

In den folgenden Wirtschaftsjahren X4 und X5 ist die noch verbleibende Teilwertabschreibung (250) zu je 100 abzusetzen und für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA dem Gesamtbetrag der Einkünfte der A-GmbH hinzuzurechnen, im Wirtschaftsjahr X6 nur noch iHv 50.

Dies gilt auch im Falle einer vorzeitigen Verrechnung noch offener Siebentel aus Teilwertabschreibungen mit einer vorgelagerten Zuschreibung bis zu den fortgeschriebenen Anschaffungskosten anlässlich einer Veräußerung, wenn sich dadurch im jeweiligen Wirtschaftsjahr insgesamt keine Auswirkungen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 ergeben.

Fortsetzung Beispiel Rz 1309bt, Variante 2 (Verrechnung mit Veräußerungsgewinn als vorgelagerte Zuschreibung):

Im Wirtschaftsjahr X3 veräußert die A-GmbH die Beteiligung an der B-GmbH (AK 1.000, BW 300) mit einem Veräußerungsgewinn von 250 (Teilwert 550).

Zunächst ist für das laufende Wirtschaftsjahr X3 das dritte Siebentel (100) steuerlich abzusetzen und mit dem steuerwirksamen Veräußerungsgewinn zu verrechnen. Im Ausmaß der über das abgesetzte laufende Siebentel hinausgehenden Gewinnrealisierung iHv 150 (=250-100) kann gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 eine Gegenrechnung mit den noch offenen Siebenteln aus der Teilwertabschreibung (=400) erfolgen.

Der Veräußerungsvorgang ist bis hin zu den Anschaffungskosten für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA wie ein vorgelagerter Bewertungsvorgang und der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn insoweit wie eine steuerpflichtige Zuschreibung zu behandeln, weshalb insoweit eine Neutralisierung zu erfolgen hat. Im Ergebnis haben die Abschreibung einerseits und die „vorgelagerte Zuschreibung“ andererseits im Wirtschaftsjahr X3 somit insgesamt keine Auswirkungen auf die Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988,

weshalb gemäß § 1 Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO keine Neutralisierung für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA erfolgt.

In den folgenden Wirtschaftsjahren X4 und X5 ist die noch verbleibende Teilwertabschreibung (250) zu je 100 abzusetzen und für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA dem Gesamtbetrag der Einkünfte der A-GmbH vor Anwendung der Zinsschranke hinzuzurechnen, im Wirtschaftsjahr X6 nur noch iHv 50.

1309bz

Liegt eine steuerlich nicht abzugsfähige ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 vor, hat diese den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke nicht steuerwirksam vermindert und ist daher insoweit für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA dem Gesamtbetrag der Einkünfte auch nicht hinzuzurechnen (siehe auch Rz 1309bt). In darauffolgenden Wirtschaftsjahren erfolgende Zuschreibungen nach ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen sind jedoch steuerwirksam (siehe dazu Rz 1295), weshalb sie auch für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 abzuziehen sind (§ 1 Z 2 lit. a iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO).

1309ca

Neben Zuschreibungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind auch die steuerpflichtigen Zinserträge eines Wirtschaftsjahres vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 abzuziehen (§ 1 Z 2 lit. b EBITDA-Ermittlungs-VO; zum Zinsbegriff siehe Rz 1309at ff).

Dabei handelt es sich um jene Zinserträge, die in den Zinsüberhang des jeweiligen Wirtschaftsjahres gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 einfließen und den Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung der Zinsschranke erhöht haben. Eine Verminderung des Gesamtbetrages der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 um steuerpflichtige Zinserträge erfolgt daher auch, wenn im jeweiligen Wirtschaftsjahr kein Zinsüberhang – also kein Überhang von abzugsfähigen Zinsaufwendungen –, sondern ein Überhang von steuerpflichtigen Zinserträgen im Sinne des § 12a Abs. 3 KStG 1988 vorliegt.

22.5.4. Ermittlung des Gruppen-EBITDA (§ 2 EBITDA-Ermittlungs-VO)

1309cb

Zu den Besonderheiten bei der Ermittlung des Gruppen-EBITDA siehe näher Rz 1309ep ff.

22.5.5. Inkrafttreten (§ 3 EBITDA-Ermittlungs-VO)

1309cc

Wie auch die Zinsschranke selbst (§ 26c Z 80 KStG 1988) ist auch die EBITDA-Ermittlungs-VO erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 beginnen (§ 3 erster Satz EBITDA-Ermittlungs-VO).

1309cd

Da sich Abschreibungen vorangegangener Wirtschaftsjahre für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA noch nicht (erhöhend) auswirken konnten, sind § 3 zweiter Satz EBITDA-Ermittlungs-VO zufolge auch korrespondierende Zuschreibungen, die in nach dem 31.12.2020 beginnenden Wirtschaftsjahren vorgenommen wurden – und daher grundsätzlich bereits in den Anwendungsbereich der EBITDA-Ermittlungs-VO fallen würden – bei der Ermittlung des steuerlichen EBITDA auszublenken, dh. nicht abzuziehen.

Bei außerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs der EBITDA-Ermittlungs-VO vorgenommenen Teilwertabschreibungen von Beteiligungen gilt dies nur insoweit, als sich aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 Siebentel nicht steuerlich auswirken konnten. Folgesiebentel, die in nach dem 31.12.2020 beginnenden Wirtschaftsjahren steuerwirksam abgesetzt werden, sind hingegen auch bereits für Zwecke der EBITDA-Ermittlung (§ 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 EBITDA-Ermittlungs-VO) erhöhend zu berücksichtigen. Insoweit daher durch eine später erfolgende steuerwirksame Zuschreibung eine steuerlich wirksame und für Zwecke der EBITDA-Ermittlung neutralisierte Teilwertabschreibung aufgeholt wird, ist auch die Zuschreibung für Zwecke der EBITDA-Ermittlung zu neutralisieren.

Beispiel:

Die A-GmbH (Bilanzstichtag 31.12.) ist zu 100% an der B-GmbH beteiligt (Anschaffungskosten 1.000). Im Wirtschaftsjahr 2019 nimmt die A-GmbH auf die B-GmbH eine Teilwertabschreibung iHv 700 vor (Teilwert = 300), die aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 über sieben Jahre zu verteilen ist. Im Wirtschaftsjahr 2022 erfolgt eine Zuschreibung der Beteiligung durch die A-GmbH iHv 700 (Teilwert = 1.000).

In den Wirtschaftsjahren 2019 und 2020 kann die A-GmbH jeweils ein Siebentel (je 100) steuerlich absetzen. Da die Absetzung dieser Siebentel vom zeitlichen Anwendungsbereich der EBITDA-Ermittlungs-VO noch nicht erfasst ist, sind diese Siebentel für Zwecke der Ermittlung der steuerlichen EBITDA nicht zu berücksichtigen (§ 3 erster Satz EBITDA-Ermittlungs-VO).

Im Wirtschaftsjahr 2021 kann die A-GmbH ein weiteres Siebentel (100) steuerlich absetzen. Für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA ist dieses Siebentel dem

Gesamtbetrag der Einkünfte der A-GmbH vor Anwendung des § 12a KStG 1988 bereits hinzuzurechnen (§ 1 Z 1 lit. b iVm Z 3 iVm § 3 EBITDA-Ermittlungs-VO).

Im Wirtschaftsjahr 2022 kann die A-GmbH zunächst das vierte Siebentel (100) steuerlich absetzen und mit der steuerwirksamen Zuschreibung verrechnen (siehe dazu Rz 1302). Im Ausmaß der über das abgesetzte laufende Siebentel hinausgehenden, noch verbleibenden Zuschreibung iHv 600 (=700-100) kann gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich KStG 1988 eine Gegenrechnung mit den noch offenen Siebenteln aus der Teilwertabschreibung (=300) erfolgen. Im Hinblick auf den nach der Gegenrechnung verbleibenden Zuschreibungsbetrag iHv 300 ist für Zwecke der EBITDA-Ermittlung zu differenzieren:

- Im Ausmaß von 100 ist die Zuschreibung vermindernd zu berücksichtigen, dh vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 abzuziehen, weil insoweit auch die Teilwertabschreibung bereits EBITDA-wirksam war (Siebentel aus 2021).***
- Im Ausmaß von 200 ist die Zuschreibung auszublenden, dh nicht vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 abzuziehen, weil insoweit auch die Teilwertabschreibung nicht EBITDA-wirksam war (Siebentel aus 2020, 2019).***

1309ce

Folgt einer außerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs der EBITDA-Ermittlungs-VO vorgenommenen Teilwertabschreibung (zB 31.12.2020) eine weitere Teilwertabschreibung, die bereits in den Anwendungsbereich der EBITDA-Ermittlungs-VO fällt (zB 31.12.2021) und folglich gemäß § 1 Z 1 lit. b EBITDA-Ermittlungs-VO zu neutralisieren ist, ist im Falle einer in Folgejahren vorzunehmenden Zuschreibung für Zwecke des § 3 zweiter Satz EBITDA-Ermittlungs-VO „chronologisch“ von einer Wertaufholung der zuletzt vorgenommenen Teilwertabschreibung auszugehen („LIFO“, im Beispiel also die Teilwertabschreibung aus 2021. Bei Beteiligungen können sich aufgrund von § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 jedoch Folgesiebentel aus Teilwertabschreibungen aus vorangegangenen, vor dem Anwendungsbereich der EBITDA-Ermittlungs-VO liegender Wirtschaftsjahre in nach dem 31.12.2020 beginnende Wirtschaftsjahre erstrecken und sind bereits „EBITDA-wirksam“. Insoweit Folgesiebentel für Zwecke der EBITDA-Ermittlung bereits neutralisiert werden, ist auch die Zuschreibung zu neutralisieren (siehe Rz 1309cd).

1309cf

Im Hinblick auf die gemäß § 3 zweiter Satz EBITDA-Ermittlungs-VO auszublendenden korrespondierenden Zuschreibungen ist zu beachten, dass auch die (anteilige)

steuerwirksame Auflösung einer nach Maßgabe von § 124b Z 270 lit. a EStG 1988 gebildeten Zuschreibungsrücklage (siehe EStR 2000 Rz 2587a) wie eine Zuschreibung zu behandeln ist (siehe dazu auch Rz 1302a sowie Rz 1305a; zur Auflösung einer Zuschreibungsrücklage in Folge einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung siehe jedoch Rz 1295a).

1309cg

§ 3 zweiter Satz EBITDA-Ermittlungs-VO ist ebenso bei der Ermittlung des Gruppen-EBITDA hinsichtlich vorgenommener Firmenwertabschreibungs-fünftel und deren Nacherfassung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 zu berücksichtigen.

22.6 Ausnahmen von der Zinsschranke (§ 12a Abs. 9 und § 26c Z 80 KStG 1988)

22.6.1. Langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte im allgemeinen öffentlichen Interesse

22.6.1.1. Allgemeines und Anwendungsbereich

1309ch

Gemäß § 12a Abs. 9 erster Satz KStG 1988 sind Zinsaufwendungen aufgrund von Darlehen zur Finanzierung langfristiger öffentlicher Infrastrukturprojekte innerhalb der Europäischen Union von allgemeinem öffentlichen Interesse (zur Definition siehe näher Rz 1309ck) von der Zinsschranke ausgenommen, dh., sie sind bei der Ermittlung des Zinsüberhangs gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 nicht zu berücksichtigen. Folglich sind derartige Zinsaufwendungen auch für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA nicht zu neutralisieren, dh dem Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 nicht hinzuzurechnen (siehe Rz 1309bv).

Korrespondierend zu § 12a Abs. 9 erster Satz KStG 1988 bleiben die mit derartigen Infrastrukturprojekten im Zusammenhang stehenden Einkünfte bei der Ermittlung des steuerlichen EBITDA im Sinne des § 12a Abs. 4 letzter Satz KStG 1988 ebenfalls außer Ansatz, dh der Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG (siehe dazu Rz 1309bj ff) ist um diese – zunächst darin enthaltenen – Einkünfte zu vermindern.

Infrastrukturprojekte, die die Voraussetzungen des § 12a Abs. 9 KStG 1988 erfüllen, sind daher für Zwecke der Zinsschranke vollständig – dh. sowohl ausgaben- wie einnahmenseitig – auszublenden.

1309ci

Ausgenommen von § 12a Abs. 9 erster Satz KStG 1988 sind Atomkraftwerke und klimaschädliche Infrastrukturprojekte (§ 12a Abs. 9 zweiter Satz 1988).

Welche Infrastrukturprojekte als „klimaschädlich“ iSv § 12a Abs. 9 zweiter Satz KStG 1988 anzusehen sind, wird näher durch eine noch zu erlassende Verordnung des

Bundesministers für Finanzen im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie (BMK) festgelegt.

Liegt ein klimaschädliches Infrastrukturprojekt vor, sind die Zinsaufwendungen aus der Finanzierung derartiger außerhalb des Anwendungsbereichs von § 12 Abs. 9 KStG 1988 liegender Projekte bei der Ermittlung des Zinsüberhangs gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 zu berücksichtigen; folglich hat auch eine Neutralisierung dieser Zinsaufwendungen für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA zu erfolgen. Korrespondierend dazu fließen diesfalls auch die damit im Zusammenhang stehenden Einkünfte in das steuerliche EBITDA im Sinne des § 12a Abs. 4 KStG 1988 ein; dh sie sind im Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 enthalten.

1309cj

Auch wenn der Wortlaut der von § 12a Abs. 9 erster Satz KStG 1988 auf Zinsaufwendungen „für Darlehen“ beschränkt ist, bestehen im Lichte der ATAD keine Bedenken – analog zur Ausnahmebestimmung für Altverträge gemäß § 26c Z 80 zweiter Satz KStG 1988 – jegliche unter § 12a KStG 1988 fallende Zinsaufwendungen (unabhängig von der vertraglichen Bezeichnung als „Darlehen“) unter die Ausnahmeregelung des § 12a Abs. 9 erster Satz KStG 1988 zu subsumieren, die dem Grunde nach zu Fremdfinanzierungsaufwendungen im Sinne des § 12a Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 führen (zum Zinsbegriff siehe Rz 1309at ff).

22.6.1.2. Definition langfristiger öffentlicher Infrastrukturprojekte

1309ck

Von § 12a Abs. 9 KStG 1988 sind lediglich in der Europäischen Union belegene langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte erfasst. Diese Voraussetzung ist den Vorgaben der ATAD (Art. 4 Abs. 4 lit. b ATAD) zufolge erfüllt, wenn sowohl

- der Projektbetreiber,**
- die Vermögenswerte (= jeweilige Infrastruktur)**
- und die damit im Zusammenhang stehenden Zinsaufwendungen und Einkünfte**

in der Europäischen Union belegen sind.

Für die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung ist vor diesem Hintergrund maßgeblich, dass sich die Zinsaufwendungen aus dem Infrastrukturprojekt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union steuermindernd ausgewirkt haben. Korrespondierend gilt dies auch für die mit dem Infrastrukturprojekt im Zusammenhang stehenden Einkünfte; diese müssen die für die Ermittlung des steuerlichen EBITDA maßgebliche Ausgangsgröße in einem Mitgliedstaat steuerwirksam erhöht haben.

Der Inanspruchnahme der Ausnahmebestimmung steht nicht entgegen, dass sich ein Infrastrukturprojekt auf mehr als einen Mitgliedstaat der Europäischen Union erstreckt (zB bei Verkehrsinfrastrukturprojekten; siehe Rz 1309cl).

1309cl

Ein langfristiges öffentliches Infrastrukturprojekt im Sinne des § 12a Abs. 9 KStG 1988 liegt vor, wenn es der Bereitstellung, dem Ausbau, dem Betrieb und/oder der Erhaltung eines umfangreichen Vermögenswertes dient, der von einem Mitgliedstaat als im allgemeinen öffentlichen Interesse stehend betrachtet wird. § 12 Abs. 9 KStG 1988 erfasst damit sowohl den Neubau, Umbau oder Ausbau einer (bereits bestehenden) Infrastruktur im allgemeinen öffentlichen Interesse. Das Bestehen eines allgemeinen öffentlichen Interesses wird voraussetzen, dass das Infrastrukturprojekt dem Nutzen der Allgemeinheit dient.

Als langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte von öffentlichem Interesse kommen vor diesem Hintergrund insbesondere in Betracht:

- **Verkehrsinfrastrukturprojekte, wie Eisenbahntrassen- und Gleisbau, Bahnhöfe und Güterterminals, Straßen- und Tunnelbau, Wasserstraßen und Häfen, Flughäfen;**
- **Energieversorgungsprojekte, wie beispielsweise Kanal-, Wasser-, Gas- oder Fernwärmenetz, Errichtung von Kraftwerken (ausgenommen Atomkraftwerke);**
- **Kommunikationsinfrastrukturprojekte wie Telefon- und Glasfaserleitungen;**
- **Umweltspezifische Einrichtungen wie beispielsweise Wasseraufbereitung oder Müllentsorgung;**
- **Krankenhäuser, Alters- und Pflegeheime;**
- **Bildungseinrichtungen (Schulen, Universitäten), Kindergärten, Bibliotheken, Museen;**
- **Verwaltungsgebäude wie beispielsweise Rathäuser und Botschaften.**

Davon ausgenommen sind – ungeachtet der Erfüllung der Definition von langfristigen öffentlichen Infrastrukturprojekten von öffentlichem Interesse dem Grunde nach – jene Infrastrukturprojekte, die dem Interesse des Klimaschutzes entgegenstehen (siehe bereits Rz 1309ci).

1309cm

Liegt ein langfristiges öffentliches Infrastrukturprojekt innerhalb der Europäischen Union von allgemeinem öffentlichen Interesse vor (siehe Rz 1309ck f), setzt § 12a Abs. 9 erster KStG 1988 für die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung zudem voraus, dass die Darlehen oder sonstigen Verträge nachweislich und ausschließlich zur Finanzierung des Infrastrukturprojektes verwendet werden. Für diese Zwecke hat eine nachvollziehbare

Trennung der Finanzierungsaufwendungen für das begünstigte Infrastrukturprojekt von anderen Finanzierungsaufwendungen – etwa durch einen gesonderten Ausweis der Fremdfinanzierungsaufwendungen in einem eigenen, projektbezogenen Rechnungskreis – zu erfolgen.

22.6.2. Zinsaufwendungen aus Altverträgen

22.6.2.1. Allgemeines und Anwendungsbereich

1309cn

Gemäß § 26c Z 80 zweiter Satz KStG 1988 bleiben Zinsaufwendungen, die aufgrund von vor dem 17. Juni 2016 geschlossenen Verträgen anfallen, bei der Ermittlung des Zinsüberhangs gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 außer Ansatz (Bestandsschutzklausel für Altverträge). Erfasst sind somit vor dem maßgeblichen Zeitpunkt geschlossene Verträge, die zu Zinsaufwendungen im Sinne des § 12a Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 führen (zum Zinsbegriff siehe Rz 1309at ff). Derartige unter die Bestandsschutzklausel fallenden Zinsaufwendungen sind steuerlich abzugsfähig, sofern sie nicht bereits unter ein anderes allgemeines oder spezielles Abzugsverbot fallen.

Für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA sind die unter § 26c Z 80 zweiter Satz KStG 1988 fallenden abzugsfähigen Zinsaufwendungen nicht zu neutralisieren (siehe näher Rz 1309bv).

1309co

Für die Inanspruchnahme der Ausnahmeregelung gemäß § 26c Z 80 zweiter Satz KStG 1988 ist der Vertragsabschluss vor dem 17. Juni 2016 maßgeblich; eine bloß spätere Inanspruchnahme eines Kredits (zB im Zusammenhang mit revolvingenden Krediten) ist daher unschädlich.

1309cp

Von der Bestandsschutzklausel sind aufgrund von § 26c Z 80 zweiter Satz KStG 1988 lediglich aufgrund von Altverträgen anfallende „Zinsaufwendungen“ erfasst. Die mit diesen Zinsaufwendungen korrespondierenden Zinserträge fließen hingegen empfängerseitig stets in die Ermittlung des Zinsüberhangs gemäß § 12a Abs. 3 KStG 1988 der empfangenden Körperschaft ein; diese sind folglich auch vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 für Zwecke der Ermittlung des steuerlichen EBITDA abzuziehen (siehe dazu Rz 1309ca).

1309cq

Die Ausnahme für Zinsaufwendungen aus Altverträgen ist befristet und kommt letztmalig bei der Veranlagung 2025 zur Anwendung (§ 26c Z 80 letzter Satz KStG 1988); danach sind

auch Zinsaufwendungen aus Altverträgen bei der Ermittlung des Zinsüberhangs nach Maßgabe von § 12a Abs. 3 KStG 1988 stets zu berücksichtigen.

22.6.2.2. Änderung von Altverträgen

1309cr

Die Bestandsschutzklausel für Altverträge umfasst Zinsaufwendungen aufgrund von vor dem 17. Juni 2016 geschlossenen Verträgen. Der Bestandsschutz ist auf die diesen Altverträgen zugrundeliegenden Bedingungen und Parameter beschränkt: Nach dem 17. Juni 2016 erfolgende Änderungen von Altverträgen sind für die Inanspruchnahme von § 26c Z 80 KStG 1988 schädlich (vgl. Art. 4 Abs. 4 lit. a ATAD) und bewirken – beginnend mit Wirksamkeit der Vertragsänderung – insoweit eine Berücksichtigung von Zinsaufwendungen bei der Ermittlung des Zinsüberhangs für Zwecke der Zinsschranke (vgl. dazu auch Erwägungsgrund 8 der ATAD).

1309cs

Zu den schädlichen Änderungen von Altverträgen zählen nur Änderungen von wesentlichen Parametern, wie insbesondere die Erhöhung des Darlehensbetrages sowie die Verlängerung der Laufzeit. Für die Behandlung der Zinsaufwendungen ist dabei diesfalls zu differenzieren (vgl. auch Erwägungsgrund 8 der ATAD):

- Bei nachträglicher Erhöhung des Darlehensbetrages sind nur die auf den ursprünglich vereinbarten Darlehensbetrag entfallenden Zinsaufwendungen weiterhin vom Bestandsschutz für Altverträge erfasst. Für diese Zwecke hat ein gesonderter Ausweis des ursprünglichen (vom Bestandsschutz erfassten) Darlehensbetrages einerseits und des erhöhten Darlehensbetrages andererseits sowie die darauf jeweils entfallenden Zinsaufwendungen zu erfolgen.
- Bei nachträglicher Verlängerung der Laufzeit des Darlehens (oder eines anderen Vertrages) ist der Bestandsschutz für Altverträge weiterhin nur hinsichtlich der ursprünglichen Laufzeit anwendbar.

Bloß geringfügige Änderungen von Konditionen, wie insbesondere die Anpassung des Zinssatzes aufgrund von vor dem 17. Juni 2016 vereinbarten Zinsanpassungsklauseln, ist für die Anwendung des Bestandsschutzes für Altverträge hingegen unschädlich.

1309ct

In Vereinbarungen über Stundungen von Kreditraten von Altverträgen aufgrund der COVID-19-Pandemie (tilgungsfreie Zeiten) sind keine schädlichen Änderungen zu sehen; die Zinsaufwendungen sind weiterhin unverändert dem Altvertrag zuzuordnen.

22.7. Eigenkapitalquotenvergleich (§ 12a Abs. 5 KStG 1988)

22.7.1. Grundregel und Rechtsfolgen

1309cu

Für konzernial verbundene Körperschaften kann sich unter den Voraussetzungen des § 12a Abs. 5 KStG 1988 eine Ausnahme von der nach § 12a Abs. 1 KStG 1988 eingeschränkten Abzugsfähigkeit eines Zinsüberhangs ergeben.

Eine Körperschaft, die vollständig in einen Konzernabschluss nach UGB, IFRS oder vergleichbaren Rechnungslegungsstandards einbezogen wird (zur Vergleichbarkeit von Rechnungslegungsstandards siehe Rz 1309cx), kann ihren Zinsüberhang – ungeachtet des § 12a Abs. 1 KStG 1988 – in voller Höhe abziehen, wenn ihre eigene Eigenkapitalquote zum Abschlussstichtag des jeweiligen Wirtschaftsjahres entweder gleich hoch oder höher ist als die Eigenkapitalquote des Konzerns, in den sie einbezogen wird (Eigenkapitalquotenvergleich). § 12a Abs. 5 KStG 1988 sieht im Sinne einer Toleranzregel vor, dass ein vollständiger Abzug des Zinsüberhangs auch zulässig ist, wenn die Eigenkapitalquote der jeweiligen Konzerngesellschaft die Eigenkapitalquote des Konzerns – lediglich geringfügig – um nicht mehr als 2 Prozentpunkte unterschreitet.

1309cv

Die Anwendung des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 bedingt die Ermittlung der Eigenkapitalquote der jeweiligen Körperschaft, die den Eigenkapitalquotenvergleich in Anspruch nehmen will, sowie die Ermittlung der Eigenkapitalquote des Konzerns, in den diese Körperschaft vollständig einbezogen wird. Die Ermittlung und Vornahme des Eigenkapitalquotenvergleichs obliegt jener Körperschaft, die den Eigenkapitalquotenvergleich anwenden will. Die Inanspruchnahme des Eigenkapitalquotenvergleichs durch den Steuerpflichtigen erfolgt wirtschaftsjahrbezogen; eine amtswegige Verpflichtung zur Anwendung des Eigenkapitalquotenvergleichs besteht nicht.

Die Anwendung des Eigenkapitalquotenvergleichs ist aufgrund von § 12a Abs. 7 Z 2 KStG 1988 auch möglich, wenn eine Unternehmensgruppe vorliegt. Siehe dazu Rz 1309eu ff.

1309cw

Bei tatsächlicher Erfüllung des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 kann der gesamte Zinsüberhang der Konzerngesellschaft des jeweiligen Wirtschaftsjahres zur Gänze als Betriebsausgabe abgezogen werden; dies betrifft auch einen etwaigen Zinsvortrag, der gemäß § 12a Abs. 6 Z 1 KStG 1988 durch Erhöhung der Zinsaufwendungen

des darauffolgenden Wirtschaftsjahres in den Zinsüberhang dieses Wirtschaftsjahres einfließt (siehe dazu Rz 1309dq f).

Ein EBITDA-Vortrag gemäß § 12a Abs. 6 Z 2 lit. a KStG 1988 kann in Wirtschaftsjahren, in denen der Eigenkapitalquotenvergleich tatsächlich erfüllt wird, nicht entstehen, weil diesfalls kein den Zinsüberhang übersteigendes verrechenbares EBITDA vorliegt. In Wirtschaftsjahren, in denen das verrechenbare EBITDA den Zinsüberhang übersteigt, weshalb der Eigenkapitalquotenvergleich nicht tatsächlich zur Anwendung gebracht wird, kann insoweit ein EBITDA-Vortrag entstehen, auch wenn der Eigenkapitalquotenvergleich abstrakt erfüllt wäre.

22.7.2. Voraussetzungen und Rahmenbedingungen für den Eigenkapitalquotenvergleich

22.7.2.1. Vollständige Einbeziehung in einen Konzernabschluss

1309cx

Der Eigenkapitalquotenvergleich bedingt eine vollständige Einbeziehung in einen Konzernabschluss nach UGB, IFRS oder anderen vergleichbaren Rechnungslegungsstandards. Als mit UGB oder IFRS „vergleichbare“ Rechnungslegungsstandards kommen – in Anlehnung an die Anforderungen des § 245 Abs. 2 Z 2 UGB zur Befreiung von der Aufstellung eines Teilkonzernabschlusses – nach dem nationalen Recht eines EU- oder EWR-Staates aufgestellte Konzernabschlüsse in Betracht; bei nach dem Recht von Drittstaaten erstellten Konzernabschlüssen ist von einer Vergleichbarkeit nur dann auszugehen, wenn sie als gleichwertig im Sinne der VO EG 1569/2007 anzusehen sind (Verordnung EG Nr. 1569/2007 der Kommission vom 21. Dezember 2007 über die Einrichtung eines Mechanismus zur Festlegung der Gleichwertigkeit der von Drittstaatemitteln angewandten Rechnungslegungsgrundsätze gemäß den Richtlinien 2003/71/EG und 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates). Nach US-GAAP erstellte Konzernabschlüsse sind jedenfalls als gleichwertig anzusehen.

1309cy

Wird der Konzernabschluss, in den die Körperschaft vollständig einbezogen wird, nicht verpflichtend, sondern lediglich freiwillig erstellt, steht dies der Anwendung des Eigenkapitalquotenvergleichs nicht entgegen (umgekehrt steht die freiwillige Einbeziehung in einen Konzernabschluss der Anwendung der Ausnahme für eigenständige Unternehmen entgegen; siehe dazu Rz 1309am). Der für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs maßgebliche Vergleichsmaßstab ist diesfalls der freiwillig erstellte Konzernabschluss.

1309cz

Da der Eigenkapitalquotenvergleich die „vollständige“ Einbeziehung in einen Konzernabschluss voraussetzt, kann die Ausnahmebestimmung des § 12a Abs. 5 KStG 1988 nicht in Anspruch genommen werden, wenn die jeweilige Körperschaft bloß anteilig in den Konzern einbezogen wird („at equity“-Konsolidierung; zur möglichen Inanspruchnahme der Ausnahmebestimmung für eigenständige Körperschaften bei Vorliegen einer „at equity“-Konsolidierung siehe aber Rz 1309al).

1309da

Die vollständige Einbeziehung einer Körperschaft in den Konzernabschluss muss für die Inanspruchnahme des Eigenkapitalquotenvergleichs zudem tatsächlich erfolgen; die bloß abstrakte Möglichkeit der Einbeziehung ist für die Inanspruchnahme des Eigenkapitalquotenvergleichs nicht ausreichend (zur freiwilligen Einbeziehung siehe Rz 1309cy). Die Inanspruchnahme des Eigenkapitalquotenvergleichs durch eine Körperschaft kann folglich insbesondere dann nicht erfolgen, wenn auf deren Einbeziehung in den Konzernabschluss aus den in § 249 UGB genannten Gründen verzichtet wird (zB weil die für die Einbeziehung erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßige Verzögerungen und nicht hohe Kosten zu erhalten sind oder die Beteiligung ausschließlich zum Zweck der Weiterveräußerung gehalten wird).

22.7.2.2. Zeitliche Aspekte

1309db

Gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 bezieht sich die Voraussetzung für die Anwendung des Eigenkapitalquotenvergleichs in zeitlicher Hinsicht auf den „Abschlussstichtag dieses Wirtschaftsjahres“, also den Abschlussstichtag jenes Wirtschaftsjahres der Körperschaft, für das die vollständige Abzugsfähigkeit des Zinsüberhangs durch den Eigenkapitalquotenvergleich erwirkt werden soll.

22.7.2.3. Ermittlung der Eigenkapitalquoten

1309dc

Beim Eigenkapitalquotenvergleich gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 wird die auf Basis des Jahresabschlusses der Körperschaft („Einzelabschluss“) ermittelte Eigenkapitalquote der auf Basis des Konzernabschlusses ermittelten Eigenkapitalquote gegenübergestellt. Die Eigenkapitalquote des Einzel- und Konzernabschlusses wird nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen jeweils als Verhältnis von Eigenkapital zur Bilanzsumme ermittelt.

1309dd

Gesonderte Anpassungen der für die Ermittlung der Eigenkapitalquote maßgeblichen Größen für steuerliche Zwecke sieht § 12a Abs. 5 KStG 1988 nicht vor. Damit der Vergleich

der auf Basis des Einzel- und Konzernabschlusses ermittelten Eigenkapitalquoten sowohl in inhaltlicher als auch zeitlicher Hinsicht aussagekräftig ist, normieren § 12a Abs. 5 Z 1 bis 3 KStG 1988 jedoch Rahmenbedingungen, unter denen die jeweilige Körperschaft den Eigenkapitalquotenvergleich vorzunehmen hat (siehe dazu näher Rz 1309dg ff).

Aus der gemäß § 12 Abs. 5 KStG 1988 erforderlichen Überleitung der für die Eigenkapitalquote maßgeblichen Größen (Eigenkapital und Bilanzsumme) auf den für den Konzernabschluss maßgeblichen Rechnungslegungsstandard sowie der Maßgeblichkeit des Konzernabschlusses im Hinblick auf die Bewertung (siehe dazu näher Rz 1309dh ff) ergibt sich, dass für den Eigenkapitalquotenvergleich die Einstufung als Eigenkapital nach dem Konzernrechnungslegungsstandard relevant ist. Die Einordnung als Eigenkapital nach steuerlichen Grundsätzen sowie der Ausweis als Eigenkapital im Einzelabschluss der Körperschaft sind hingegen nicht maßgeblich, weshalb sich für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs auch eine von steuerlichen und unternehmensrechtlichen Grundsätzen abweichende Behandlung bei der Einstufung als Eigen- oder Fremdkapital ergeben kann.

1309de

In den Eigenkapitalquotenvergleich sind die im Jahresabschluss der Körperschaft ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden einzubeziehen.

1309df

Der Eigenkapitalquotenvergleich gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 kann auch im Falle einer negativen Eigenkapitalquote der jeweiligen Körperschaft und/oder des Konzerns vorgenommen werden. Negative Eigenkapitalquoten sind bei Vornahme des Eigenkapitalquotenvergleichs jeweils in deren tatsächlich ermittelter Höhe – also mit negativem Vorzeichen – und nicht mit null anzusetzen.

22.7.2.4. Maßgebliche Abschlussstichtage für den Eigenkapitalquotenvergleich (§ 12a Abs. 5 Z 1 KStG 1988)

1309dg

Wurde eine Körperschaft vollständig in den Konzernabschluss einbezogen, hat für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs die Ermittlung der Eigenkapitalquote dieser Körperschaft zum Abschlussstichtag ihres eigenen Wirtschaftsjahres zu erfolgen (§ 12a Abs. 5 erster Satz KStG 1988); dies entspricht dem Abschlussstichtag jenes Wirtschaftsjahres, für das die vollständige Abzugsfähigkeit des Zinsüberhangs erwirkt werden soll.

Die Ermittlung der Eigenkapitalquote des Konzerns hat hingegen zum Abschlussstichtag des Konzerns für jenes Wirtschaftsjahr zu erfolgen, in das auch der Jahresabschluss der jeweiligen Konzerngesellschaft eingegangen ist (§ 12a Abs. 5 Z 1 KStG 1988). Daraus ergibt

sich, dass die Ermittlung der Eigenkapitalquote der Körperschaft nicht auf Basis eines etwaigen, für Zwecke der Rechnungslegung gemäß § 252 Abs. 2 erster Satz UGB auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses zu erfolgen hat: Wurde daher der Jahresabschluss der Körperschaft entgegen § 252 Abs. 2 erster Satz UGB zu auf einem vom Konzernabschluss abweichenden Abschlussstichtag erstellt, ist die Eigenkapitalquote der Körperschaft ungeachtet dessen auf Basis des – zum Abschlussstichtag der Körperschaft für das jeweilige Wirtschaftsjahr – erstellten Einzelabschlusses zu ermitteln.

Beispiel 1:

Die inländische T-GmbH wird als 100%-ige Tochtergesellschaft der inländischen M-GmbH vollständig in den Konzernabschluss nach UGB einbezogen. Der Konzernabschluss wird auf den Stichtag des Einzelabschlusses der M-GmbH (= 31.12.) erstellt. Die T-GmbH erstellt ihren Einzelabschluss für das Wirtschaftsjahr X1 hingegen bereits zum 30.9. Die T-GmbH hat für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs ihre auf Basis des Einzelabschlusses zum 30.9.X1 ermittelte Eigenkapitalquote der auf Basis des Konzernabschlusses zum 31.12.X1 ermittelten Eigenkapitalquote gegenüberzustellen.

Beispiel 2:

Die inländische T-GmbH wird als 100%-ige Tochtergesellschaft der inländischen M-GmbH vollständig in den Konzernabschluss nach UGB einbezogen. Der Konzernabschluss wird auf den Stichtag des Einzelabschlusses der M-GmbH (= 31.12.) erstellt. Die T-GmbH erstellt ihren Einzelabschluss für das Wirtschaftsjahr X1 hingegen bereits zum 30.6. Nach Maßgabe von § 252 Abs. 2 UGB ist die T-GmbH in den Konzernabschluss aufgrund eines auf den Stichtag und den Zeitraum des Konzernabschlusses aufgestellten Zwischenabschlusses in den Konzernabschluss einzubeziehen. Für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs hat die T-GmbH ungeachtet dessen ihre auf Basis des Einzelabschlusses zum 30.6.X1 ermittelte Eigenkapitalquote der auf Basis des Konzernabschlusses zum 31.12.X1 ermittelten Eigenkapitalquote gegenüberzustellen.

22.7.2.5. Maßgeblicher Rechnungslegungsstandard für den Eigenkapitalquotenvergleich (§ 12a Abs. 5 Z 2 KStG 1988)

1309dh

Der für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs maßgebliche Rechnungslegungsstandard ist jener, nach dem der Konzernabschluss erstellt wurde. Wurde daher der Jahresabschluss der Körperschaft, die den Eigenkapitalquotenvergleich in Anspruch nehmen will, nach einem vom Konzernabschluss abweichenden Rechnungslegungsstandard erstellt, hat eine

Überleitung des Jahresabschlusses der Körperschaft auf den Rechnungslegungsstandard des Konzerns zu erfolgen.

1309di

Im Falle von mehrstöckigen Konzernstrukturen und dem Vorliegen von Teilkonzernabschlüssen auf verschiedenen Konzernebenen sind für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs der auf oberster Konzernebene erstellte Konzernabschluss sowie der diesem zu Grunde liegende Rechnungslegungsstandard maßgeblich.

1309dj

Ein nach lokalem Rechnungslegungsstandard erstellter Jahresabschluss (zB UGB) der Körperschaft ist für Zwecke der Einbeziehung in einen nach internationalen Grundsätzen (zB IFRS) erstellten Konzernabschluss auf einen diesem Rechnungslegungsstandard entsprechenden Einzelabschluss (zB IFRS-Einzelabschluss) überzuleiten; ergänzend dazu ordnet § 12a Abs. 5 Z 3 KStG 1988 die Bewertung nach derselben Methode wie im Konzernabschluss an (dazu Rz 1309dm f).

1309dk

Im Zuge der Überleitung des Einzelabschlusses der jeweiligen Körperschaft auf den abweichenden Rechnungslegungsstandard des Konzerns werden – als Vorbereitung für die Einbeziehung in den Konzernabschluss – die im Einzelabschluss der Körperschaft ausgewiesenen Bilanzansätze in die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden des Konzernabschlusses überführt (Erstellung eines sog. „Reporting Packages“ für die in den Konzernabschluss einzubeziehende Körperschaft). Für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs kann das für die Körperschaft erstellte „Reporting Package“ als Grundlage herangezogen werden, wobei jedoch selbst bei Übereinstimmung des Rechnungslegungsstandards und Überführung an die für den Konzernabschluss vorgesehenen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden Anpassungen erforderlich sein können:

Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn im Zuge der Erstellung des Reporting Packages bereits Konsolidierungsbuchungen vorweggenommen wurden und sich daher keine diesbezüglichen Bilanzansätze aus dem Einzelabschluss mehr darin finden (zB Forderungen und Verbindlichkeiten sowie Beteiligungen gegenüber vollkonsolidierten Tochtergesellschaften). Für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs sind im adaptierten Einzelabschluss der Körperschaft aber auch Vermögenswerte und Schulden auszuweisen, die nur im Einzelabschluss, aufgrund der Konsolidierung aber nicht im Konzernabschluss ausgewiesen werden. Vor diesem Hintergrund sind derartige Vermögenswerte und Schulden, wie insbesondere Beteiligungen an anderen Körperschaften sowie an

Personengesellschaften, im adaptierten Einzelabschluss auszuweisen (zur konkreten Bewertung nach Maßgabe des § 12 Abs. 5 Z 3 KStG 1988 siehe Rz 1309dn).

Darüber hinaus sind Anpassungen des Reporting Packages der jeweiligen Körperschaft erforderlich, wenn anlässlich des Erwerbs der Beteiligung an der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft der Kaufpreis im Konzernabschluss auf die von der Tochter erworbenen Vermögensgegenstände und Schulden sowie einen etwaigen entstehenden Firmenwert aufgeteilt werden (Kaufpreisallokation auf Konzernebene; sog „push down accounting“); die Vermögensgegenstände und Schulden der erworbenen Körperschaft gehen dadurch mit vom Einzelabschluss der Körperschaft abweichenden Werten in den Konzernabschluss ein. Diesfalls sind die im Reporting Package ausgewiesenen – die Kaufpreisallokation bereits berücksichtigenden – Buchwerte durch die Buchwerte ohne Berücksichtigung der Effekte aus der Kaufpreisallokation zu ersetzen. Kommt es im Rahmen der Kaufpreisallokation im Konzernabschluss auch zum Ansatz von im Einzelabschluss nicht angesetzten Vermögensgegenständen (wie zB Markenrechte und Kundenstock), sind diese für Zwecke des adaptierten Einzelabschlusses nicht zu berücksichtigen (dh. nicht anzusetzen).

1309dl

Gemäß § 12a Abs. 5 Z 2 letzter Satz KStG 1988 ist die Richtigkeit des für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs adaptierten Einzelabschlusses der Körperschaft auf Verlangen der Abgabenbehörde durch einen Wirtschaftsprüfer zu bestätigen.

22.7.2.6. Einheitliche Bewertung für den Eigenkapitalquotenvergleich (§ 12a Abs. 5 Z 3 KStG 1988)

1309dm

Für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs hat die Bewertung im Einzelabschluss der Körperschaft nach derselben Methode wie im Konzernabschluss zu erfolgen. Aufgrund der bereits von § 12a Abs. 5 Z 2 KStG 1988 angeordneten Überleitung des Einzelabschlusses auf den für den Konzernabschluss geltenden (und vom Einzelabschluss abweichenden) Rechnungslegungsstandard müssen die im adaptierten Einzelabschluss ausgewiesenen Vermögenswerte und Schulden entsprechend der im Konzernabschluss vorgenommenen Bewertungsmethode bewertet werden.

Etwaige nach dem Rechnungslegungsstandard des Konzerns bestehende Bewertungswahlrechte in Bezug auf Vermögenswerte und Schulden, die sowohl im Einzel- als auch im Konzernabschluss anzusetzen sind, sind daher für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs bereits im Konzernabschluss auszuüben und für den adaptierten Einzelabschluss bindend (Maßgeblichkeit des Konzernabschlusses für den adaptierten Einzelabschluss).

1309dn

Bewertungsmethoden und -wahlrechte, die in Bezug auf Vermögenswerte und Schulden bestehen, die nur im Einzelabschluss, nicht aber im Konzernabschluss ausgewiesen werden (insbesondere Beteiligungen an anderen Körperschaften), sind im adaptierten Einzelabschluss unabhängig vom Konzernabschluss auszuüben, wenn der nach dem Konzernrechnungslegungsstandard vorgesehene Bewertungsansatz für Zwecke des Einzelabschlusses nicht zulässig ist (wie etwa die Vollkonsolidierung beherrschter Tochtergesellschaften; siehe Rz 1309dk). Diesfalls ist vor dem Hintergrund der von § 12a Abs. 5 Z 3 KStG 1988 angeordneten maßgeblichen Bewertung des Konzernabschlusses jener Methode der Vorzug zu geben, die der im Konzernrechnungslegungsstandard für diese Vermögensgegenstände und Schulden vorgesehenen Methode(n) am nächsten kommt; im Falle der Beteiligung an beherrschten Tochtergesellschaften also der Vollkonsolidierung möglichst nahekommt. Vor diesem Hintergrund sind Beteiligungen an beherrschten Tochtergesellschaften im adaptierten Einzelabschluss für Zwecke des Eigenkapitalquotenvergleichs nach der Equity Methode, dh. zum anteiligen durchgerechneten Eigenkapital der Tochtergesellschaft, anzusetzen.

Assoziierte Unternehmen sind in Übereinstimmung mit UGB und IFRS-Konzernabschlüssen auch für Zwecke des adaptierten Einzelabschlusses nach der Equity Methode anzusetzen.

Andere Anteile an Unternehmen sind für Zwecke des adaptierten Einzelabschlusses nach dem jeweiligen nach UGB (Anschaffungskosten) bzw. nach IFRS (fair value) vorgesehenen Bewertungsmaßstab anzusetzen.

22.7.3. Eigenkapitalquotenvergleich für Inlandsbetriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften (§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. a zweiter Satz KStG 1988)

1309do

Vom persönlichen Anwendungsbereich der Zinsschranke sind auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG 1988 mit ihren im Inland unterhaltenen Betriebsstätten erfasst (siehe Rz 1487 und 1309af). Daher können diese Körperschaften im Hinblick auf inländische Betriebsstätten auch vom Eigenkapitalquotenvergleich gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 Gebrauch machen.

1309dp

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 lit. a zweiter Satz KStG 1988 ist für diese Zwecke ausschließlich das der inländischen Betriebsstätte zuordenbare Eigenkapital und die der inländischen Betriebsstätte zuordenbare Bilanzsumme für den Eigenkapitalquotenvergleich heranzuziehen. Das im Jahresabschluss der ausländischen Körperschaft nach den ausländischen Rechnungslegungsvorschriften ausgewiesene Eigenkapital sowie die darin

ausgewiesene Bilanzsumme sind daher nur Ausgangsbasis für eine nach steuerlichen Grundsätzen erfolgende Zuordnung zur inländischen Betriebsstätte.

Die so ermittelte „betriebsstättenbezogene“ Eigenkapitalquote ist der Eigenkapitalquote jenes Konzernabschlusses gegenüberzustellen, in den die ausländische Körperschaft vollständig einbezogen wird. Dabei ist § 12a Abs. 5 Z 1 bis Z 3 KStG 1988 im Hinblick auf die Ermittlung einer adaptierten „betriebsstättenbezogenen“ Eigenkapitalquote sinngemäß anzuwenden (siehe Rz 1309dg ff).

22.8. Zinsvortrag (§ 12a Abs. 6 Z 1 KStG 1988)

22.8.1. Allgemeines

1309dq

Ein im laufenden Wirtschaftsjahr nicht abzugsfähiger Zinsüberhang kann gemäß § 12a Abs. 6 Z 1 KStG 1988 auf Antrag in darauffolgende Wirtschaftsjahre vorgetragen werden (Zinsvortrag). Dadurch kann ein zunächst nicht abzugsfähiger Zinsüberhang auch in späteren Wirtschaftsjahren nach Maßgabe der Bestimmungen des § 12a KStG 1988 nachträglich vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Der Zinsvortrag kann – ähnlich dem Verlustvortrag – zeitlich unbefristet verwertet werden. Im Unterschied dazu ist die Verwertung des EBITDA-Vortrags zeitlich auf die darauffolgenden 5 Wirtschaftsjahre begrenzt (siehe zum EBITDA-Vortrag näher Rz 1309dy ff).

1309dr

Der Zinsvortrag erhöht die Zinsaufwendungen im Sinne des § 12a Abs. 3 KStG 1988 in den darauffolgenden Wirtschaftsjahren, nicht jedoch das steuerliche EBITDA der darauffolgenden Wirtschaftsjahre (§ 12a Abs. 6 Z 1 zweiter Satz KStG 1988).

1309ds

Die Berücksichtigung eines Zinsvortrages setzt einen Antrag der Körperschaft voraus. Der Antrag ist für jenes Wirtschaftsjahr zu stellen, in dem der Zinsüberhang nicht zur Gänze abgezogen werden kann, dh. im Entstehungsjahr des Zinsvortrages. Die Antragstellung erfolgt durch Ankreuzen der hierfür vorgesehenen Stelle in der Körperschaftsteuererklärung oder als formlose Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr, in dem das betreffende Wirtschaftsjahr zu erfassen ist. Eine Antragstellung ist auch nach Ergehen des Körperschaftsteuerbescheides möglich und kann bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides nachgeholt werden (etwa im Rahmen einer Beschwerde oder im Wiederaufnahmeverfahren).

22.8.2. Entstehung des Zinsvortrages

1309dt

Der Zinsvortrag betrifft nur jenen Zinsüberhang, der nach Maßgabe von § 12a Abs. 1 bis 5 KStG 1988 im laufenden Wirtschaftsjahr nicht abgezogen werden kann. Ein Zinsvortrag entsteht daher nur insoweit, als der Zinsüberhang das verrechenbare EBITDA und den Freibetrag gemäß § 12a Abs. 1 KStG 1988 überschreitet und weder aufgrund der Ausnahme für eigenständige Unternehmen gemäß § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 noch jener aufgrund des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 abgezogen werden kann.

Beispiel:

Die A-GmbH weist im Wirtschaftsjahr X1 einen Zinsüberhang von 5 Mio. Euro und ein verrechenbares EBITDA von 2,5 Mio. Euro aus.

Der Zinsüberhang übersteigt sowohl das verrechenbare EBITDA iHv 2,5 Mio. Euro als auch den höheren Freibetrag iHv 3 Mio. Euro. Der nicht abzugsfähige Zinsüberhang beträgt daher 2 Mio. Euro. Dieser nicht abzugsfähige Zinsüberhang kann auf Antrag in darauffolgende Wirtschaftsjahre unbefristet vorgetragen werden.

Variante:

Die A-GmbH ist in X1 vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen und kann nachweisen, dass ihre Eigenkapitalquote höher ist als jene des Konzerns (Eigenkapitalquotenvergleich gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988). Da die Ausnahmebestimmung anwendbar ist, kann die A-GmbH in X1 den Zinsüberhang zur Gänze abziehen. Ein Zinsvortrag entsteht daher nicht.

1309du

Ein im laufenden Wirtschaftsjahr zunächst nicht abzugsfähiger Zinsüberhang ist jedoch gemäß § 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988 bis zur Höhe der EBITDA-Vorträge aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren abziehbar (siehe zum EBITDA-Vortrag näher Rz 1309dy ff). Diese Verrechnung mit EBITDA-Vorträgen bewirkt daher insoweit eine Abzugsfähigkeit des Zinsüberhangs, sodass nur der nach dieser Verrechnung verbleibende letztlich nicht abzugsfähige Zinsüberhang für einen Zinsvortrag gemäß § 12a Abs. 6 Z 1 KStG 1988 in Betracht kommt.

Beispiel:

Die A-GmbH weist im Wirtschaftsjahr X2 einen Zinsüberhang von 5 Mio. Euro und ein verrechenbares EBITDA von 4 Mio. Euro aus. Im Wirtschaftsjahr X1 ist ein EBITDA-Vortrag iHv 500.000 Euro entstanden.

Der im Wirtschaftsjahr X2 zunächst nicht abzugsfähige Zinsüberhang iHv 1 Mio. Euro ist mit dem EBITDA-Vortrag iHv 500.000 Euro zu verrechnen. Es verbleibt im Wirtschaftsjahr X2 daher letztlich nur mehr ein nicht abzugsfähiger Zinsüberhang iHv 500.000 Euro, der insoweit auf Antrag in darauffolgende Wirtschaftsjahre vorgetragen werden kann.

22.8.3. Verbrauch des Zinsvortrages

1309dv

Ein Verbrauch (und damit eine nachträgliche Abzugsfähigkeit) des Zinsvortrages erfolgt, wenn die Zinsaufwendungen inklusive der noch vorhandenen Zinsvorträge in einem darauffolgenden Wirtschaftsjahr das verrechenbare EBITDA dieses Wirtschaftsjahres nicht überschreiten. Ist das verrechenbare EBITDA niedriger als der Freibetrag von 3 Millionen Euro, kann der Zinsvortrag darüber hinaus bis zur Höhe des Freibetrages verbraucht werden. Kann der Zinsvortrag nur teilweise verbraucht werden, ist der gekürzte Zinsvortrag in die darauffolgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen; ein neuerlicher Antrag ist in diesem Fall nicht erforderlich.

Beispiel:

Die B-GmbH hat für einen im Wirtschaftsjahr X1 nicht abzugsfähigen Zinsüberhang iHv 400.000 Euro einen Zinsvortrag beantragt.

Im Wirtschaftsjahr X2 betragen die laufenden Zinsaufwendungen 5,1 Mio. Euro, denen Zinserträge von 100.000 Euro gegenüberstehen. Der Gesamtbetrag der Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 beträgt 8 Mio. Euro; der steuerlich abzugsfähige Abschreibungsaufwand 4 Mio. Euro.

X2:

Ermittlung Zinsüberhang:	
Zinsaufwendungen	5.100.000
Zinserträge	100.000
Zinsüberhang (ohne Zinsvortrag)	5.000.000
Zinsvortrag 1.1.X2	400.000
Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag)	5.400.000
Ermittlung steuerliches EBITDA:	

Gesamtbetrag der Einkünfte vor § 12a KStG 1988	8.000.000
+ Abschreibungen	4.000.000
+ Zinsüberhang (ohne Zinsvortrag)	5.000.000
Steuerliches EBITDA	17.000.000
Verrechenbares EBITDA (30% vom steuerlichen EBITDA)	5.100.000
Ermittlung nicht abzugsfähiger Zinsüberhang:	
Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag)	5.400.000
- verrechenbares EBITDA	5.100.000
abzugsfähiger Zinsüberhang (ohne Zinsvortrag)	-5.000.000
abzugsfähiger Zinsvortrag	- 100.000
Zinsvortrag zum 31.12.X2	300.000

Der Zinsüberhang (ohne Zinsvortrag) iHv 5.000.000 Euro ist niedriger als das verrechenbare EBITDA iHv 5.100.000 Euro und ist daher zur Gänze abzugsfähig. In Höhe der Differenz von 100.000 Euro wird somit auch der Zinsvortrag abzugsfähig. Der Zinsvortrag zum 31.12.X2 beträgt somit lediglich 300.000 Euro und ist in darauffolgende Wirtschaftsjahre weiterhin vorzutragen; ein neuerlicher Antrag ist nicht erforderlich.

1309dw

Sollten die laufenden Zinsaufwendungen in einem darauffolgenden Wirtschaftsjahr niedriger sein als die laufenden Zinserträge (Nettozinsertrag), erhöht der Zinsvortrag ebenso die Zinsaufwendungen. Es kommt daher zunächst zu einem Verbrauch des Zinsvortrages bis zur Höhe des Nettozinsertrags und damit zu dessen nachträglicher Abzugsfähigkeit.

Beispiel:

Die C-GmbH hat für einen im Wirtschaftsjahr X1 nicht abzugsfähigen Zinsüberhang iHv 200.000 Euro einen Zinsvortrag beantragt.

Im Wirtschaftsjahr X2 betragen die laufenden Zinsaufwendungen 500.000 Euro, denen Zinserträge von 550.000 Euro gegenüberstehen. Der Gesamtbetrag der

Einkünfte vor Anwendung des § 12a KStG 1988 beträgt 8 Mio. Euro; der steuerliche abzugsfähige Abschreibungsaufwand 4 Mio. Euro.

Ermittlung Zinsüberhang:	
Zinsaufwendungen	500.000
Zinserträge	550.000
Zinsvortrag 1.1.X2	200.000
Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag)	150.000
Ermittlung steuerliches EBITDA:	
Gesamtbetrag der Einkünfte vor § 12a KStG 1988	8.000.000
+ Abschreibungen	4.000.000
+ Zinsaufwendungen	500.000
- Zinserträge	550.000
Steuerliches EBITDA	11.950.000
Verrechenbares EBITDA	3.585.000
Ermittlung abzugsfähiger Zinsüberhang:	
Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag)	50.000
verrechenbares EBITDA	3.585.000
davon abzugsfähiger Zinsvortrag	- 50.000
Bis zum Nettozinsenertrag abzugsfähiger Zinsvortrag	- 150.000
Zinsvortrag zum 31.12.X2	0

Der Zinsvortrag wird bis zur Höhe des Nettozinsenertrages iHv 50.000 Euro und darüber hinaus iHv 150.000 Euro verbraucht, weil der Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag) niedriger als das verrechenbare EBITDA ist. Insgesamt ist daher der Zinsvortrag iHv 200.000 Euro in X2 abzugsfähig, sodass per 31.12.X2 kein Zinsvortrag mehr besteht. Zur Entstehung eines EBITDA-Vortrages siehe Rz 1309eb ff.

1309dx

Ein Zinsvortrag kann in einem darauffolgenden Wirtschaftsjahr zur Gänze verbraucht und somit nachträglich abgezogen werden, wenn die Körperschaft in diesem darauffolgenden Wirtschaftsjahr die Voraussetzungen der Ausnahme für eigenständige Körperschaften gemäß § 12a Abs 2 zweiter Satz KStG 1988 erfüllt.

Dies gilt grundsätzlich auch, wenn die Ausnahme aufgrund des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 erfüllt ist, es sein denn, der Eigenkapitalquotenvergleich wird lediglich kurzfristig (zB durch Einlagen vor dem Bilanzstichtag mit nachfolgender zeitnaher Einlagenrückzahlung bzw. Ausschüttung) zum Zwecke der Verwertung eines Zinsvortrages erfüllt.

22.9. EBITDA-Vortrag (§ 12a Abs. 6 Z 2 KStG 1988)

22.9.1. Allgemeines

1309dy

Soweit das verrechenbare EBITDA (§ 12a Abs. 4 KStG 1988) den Zinsüberhang in einem Wirtschaftsjahr übersteigt, ist dieses gemäß § 12a Abs. 6 Z 2 KStG 1988 auf Antrag in die darauffolgenden fünf Wirtschaftsjahre vorzutragen. Der EBITDA-Vortrag ermöglicht es daher, ein nach § 12a Abs. 1 KStG 1988 nicht ausgeschöpftes Zinsabzugspotenzial vorzutragen. Wie der Zinsvortrag erfolgt auch der EBITDA-Vortrag nur auf Antrag der Körperschaft (siehe dazu bereits Rz 1309ds).

1309dz

Der EBITDA-Vortrag eines Wirtschaftsjahres ist zeitlich befristet und verfällt nach Ablauf der fünf darauffolgenden Wirtschaftsjahre (siehe zur „Verrechnungsreihenfolge“ näher Rz 1309eg). Rumpfwirtschaftsjahre sind diesbezüglich wie volle Wirtschaftsjahre zu behandeln.

22.9.2. Entstehung des EBITDA-Vortrages

1309ea

Die Entstehung eines EBITDA-Vortrages setzt voraus, dass das verrechenbare EBITDA den Zinsüberhang (inklusive eines Zinsvortrages) übersteigt. Ein EBITDA-Vortrag kann daher erst entstehen, nachdem ein Zinsvortrag vollständig verbraucht wurde. Eine Körperschaft kann daher nicht gleichzeitig einen Zins- und EBITDA-Vortrag haben.

Beispiel:

Die C-GmbH hat für einen im Wirtschaftsjahr X1 nicht abzugsfähigen Zinsüberhang iHv 200.000 Euro einen Zinsvortrag beantragt.

Im Wirtschaftsjahr X2 betragen die Zinsaufwendungen 3,6 Mio. Euro, die Zinserträge 100.000 Euro und das verrechenbare EBITDA 3.650.000 Euro (Variante 1: 3.700.000 Euro, Variante 2: 3.750.000 Euro).

Ermittlung Zinsüberhang:	
Zinsaufwendungen	3.600.000
Zinserträge	100.000
Zinsvortrag 1.1.X2	200.000
Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag)	3.700.000

Ausgangssachverhalt:

Da der Zinsüberhang inklusive Zinsvortrag iHv 3.700.000 Euro das verrechenbare EBITDA iHv 3.650.000 Euro übersteigt, kommt es in X2 lediglich zu einem Verbrauch des Zinsvortrages um 150.000 Euro. Der Zinsvortrag zum 31.12.X2 beträgt daher 50.000 Euro. Ein EBITDA-Vortrag entsteht nicht, weil das verrechenbare EBITDA iHv 3.650.000 Euro den Zinsüberhang inklusive Zinsvortrag iHv 3.700.000 Euro nicht übersteigt.

Variante 1:

Da der Zinsüberhang inklusive Zinsvortrag iHv 3.700.000 Euro vollständig im verrechenbaren EBITDA iHv 3.700.000 Euro Deckung findet, kommt es in X2 zu einem vollständigen Verbrauch des Zinsvortrages. Ein EBITDA-Vortrag entsteht darüber hinaus jedoch nicht, weil das verrechenbare EBITDA iHv 3.700.000 Euro den Zinsüberhang inklusive Zinsvortrag iHv 3.700.000 Euro nicht übersteigt.

Variante 2:

Da der Zinsüberhang inklusive Zinsvortrag iHv 3.700.000 Euro vollständig im verrechenbaren EBITDA iHv 3.750.000 Euro Deckung findet, kommt es in X2 zu einem vollständigen Verbrauch des Zinsvortrages. Es entsteht in X2 (auf Antrag) ein EBITDA-Vortrag iHv 50.000 Euro, weil das verrechenbare EBITDA iHv 3.750.000 den Zinsüberhang inklusive Zinsvortrag iHv € 3.700.000 um 50.000 Euro übersteigt.

1309eb

Übersteigt das verrechenbare EBITDA den Zinsüberhang (inklusive eines Zinsvortrages), ergibt sich der EBITDA-Vortrag stets in Höhe der Differenz zwischen dem verrechenbaren EBITDA und dem niedrigeren Zinsüberhang (inklusive eines Zinsvortrages). Dies gilt auch dann, wenn der tatsächliche Zinsüberhang niedriger als der Freibetrag iHv 3 Millionen Euro

sein sollte oder die Körperschaft abstrakt die Ausnahme aufgrund des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 6 KStG 1988 erfüllen würde.

Beispiel 1:

Der Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag) der T-GmbH im Wirtschaftsjahr X1 beträgt 4 Mio. Euro, das verrechenbare EBITDA 6 Mio. Euro.

Das verrechenbare EBITDA übersteigt den Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag) um 2 Mio. Euro; die T-GmbH kann daher auf Antrag einen EBITDA-Vortrag iHv 2 Mio. Euro geltend machen.

Beispiel 2:

Der Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag) der T-GmbH im Wirtschaftsjahr X1 beträgt 2,5 Mio. Euro, das verrechenbare EBITDA 6 Mio. Euro.

Das verrechenbare EBITDA übersteigt den Zinsüberhang (inklusive Zinsvortrag) um 3,5 Mio. Euro; die T-GmbH kann daher auf Antrag einen EBITDA-Vortrag iHv 3,5 Mio. Euro geltend machen.

1309ec

Körperschaften, die gemäß § 12a Abs. 2 KStG 1988 in persönlicher Hinsicht generell oder aufgrund der Ausnahme für eigenständige Körperschaften nicht der Zinsschranke unterliegen, können hingegen keinen EBITDA-Vortrag geltend machen.

1309ed

Sollten in einem Wirtschaftsjahr die Zinsaufwendungen (inklusive eines Zinsvortrages) niedriger sein als die Zinserträge (Nettozinsertrag), ist der Zinsüberhang für Zwecke des § 12a Abs. 6 Z 2 lit. a KStG 1988 mit 0 Euro anzusetzen. Es kann daher auf Antrag ein EBITDA-Vortrag in Höhe des verrechenbaren EBITDA gebildet werden.

Beispiel:

Im Wirtschaftsjahr X1 betragen der Zinsaufwand der O-GmbH 100.000 Euro, der Zinsertrag 300.000 Euro und das verrechenbare EBITDA 1.000.000 Euro.

Der Zinsüberhang ist mit 0 anzusetzen. Es kann ein EBITDA-Vortrag iHv 1.000.000 Euro beantragt werden.

22.9.3. Verbrauch des EBITDA-Vortrages (§ 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988)

1309ee

Ein Verbrauch des EBITDA-Vortrages erfolgt, soweit ein Zinsüberhang in einem Wirtschaftsjahr nach Maßgabe des § 12a KStG 1988 nicht abgezogen werden kann (§ 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988).

Beispiel:

Die A-GmbH weist im Wirtschaftsjahr X2 einen Zinsüberhang von 4.500.000 Euro und ein verrechenbares EBITDA von 3.500.000 Euro aus. Im Wirtschaftsjahr X1 ist ein EBITDA-Vortrag iHv 1.200.000 Euro entstanden.

Gemäß § 12a Abs. 1 KStG 1988 beträgt der in X2 nicht abzugsfähige Zinsüberhang 1.000.000 Euro; die Ausnahmen gemäß § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 und § 12a Abs. 5 KStG 1988 sind nicht anwendbar. Der in X2 zunächst nicht abzugsfähige Zinsüberhang ist mit dem EBITDA-Vortrag iHv 1.200.000 Euro zu verrechnen, sodass letztlich der gesamte Zinsüberhang in X2 abgezogen werden kann. Der EBITDA-Vortrag verringert sich jedoch nach der Verrechnung zum 31.12.X2 auf 200.000 Euro.

1309ef

Abzugsfähige Zinsüberhänge führen nicht zu einem Verbrauch des EBITDA-Vortrages. Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Abzugsfähigkeit eines Zinsüberhangs aus

- der Grundregel der Zinsschranke gemäß § 12a Abs. 1 erster Satz KStG 1988,
- des Freibetrags gemäß § 12a Abs. 1 zweiter Satz KStG 1988,
- der Ausnahme für eigenständige Körperschaften gemäß § 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 oder
- der Ausnahme aufgrund des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988

ergibt.

Beispiel:

Die A-GmbH weist im Wirtschaftsjahr X2 einen Zinsüberhang von 4.500.000 Euro und ein verrechenbares EBITDA von 3.500.000 Euro aus. Im Wirtschaftsjahr X1 ist ein EBITDA-Vortrag iHv 1.200.000 Euro entstanden.

Gemäß § 12a Abs. 1 KStG 1988 beträgt der in X2 nicht abzugsfähige Zinsüberhang 1.000.000 EUR. Die A-GmbH ist in X2 vollständig in einen Konzernabschluss einbezogen und kann nachweisen, dass ihre Eigenkapitalquote höher ist als jene des Konzerns (Eigenkapitalquotenvergleich gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988). Da die Ausnahmebestimmung anwendbar ist, kann die A-GmbH in X1 den Zinsüberhang zur Gänze abziehen. Der EBITDA-Vortrag verringert sich daher nicht und beträgt zum 31.12.X2 weiterhin 1.200.000 Euro.

1309eg

Es sind vorrangig die ältesten EBITDA-Vorträge zu verrechnen. Aufgrund dieser Verwendungsreihenfolge entsprechend dem sog. „First In – First Out-Prinzip“ (FIFO-

Prinzip) verfallen nicht verbrauchte EBITDA-Vorträge zum spätestmöglichen Zeitpunkt, dh. nach Ablauf des der Entstehung des EBITDA-Vortrages fünftfolgenden Wirtschaftsjahres. Auch in einem Rumpfwirtschaftsjahr kann es sowohl zu einer Verrechnung als auch zu einem Verfall eines EBITDA-Vortrages kommen.

Beispiel:

Die A-GmbH weist zum 1.1.X6 einen EBITDA-Vortrag iHv 450.000 Euro aus. Dieser setzt sich aus bislang nicht verbrauchten EBITDA-Vorträgen der Jahre X1 iHv 300.000 Euro und X2 in Höhe von 150.000 Euro zusammen. In den Jahren X3, X4 und X5 überstiegen die Zinsüberhänge jeweils das verrechenbare steuerliche EBITDA, nicht jedoch den Freibetrag iHv 3.000.000 Euro. Es kam daher in diesen Jahren zu keinem Verbrauch der EBITDA-Vorträge.

In X6 betragen der Zinsüberhang 3.500.000 Euro und das verrechenbare EBITDA 3.300.000 Euro. Der in X6 zunächst nicht abzugsfähige Zinsüberhang iHv 200.000 Euro ist vorrangig mit dem EBITDA-Vortrag aus X1 zu verrechnen, sodass letztlich in X6 der gesamte Zinsüberhang abzugsfähig ist. Der nicht verrechnete EBITDA-Vortrag aus X1 iHv 100.000 Euro verfällt mit Ablauf des Jahres X6. Der EBITDA-Vortrag aus X2 iHv 150.000 wird in X7 vorgetragen und kann letztmalig in X7 verrechnet werden.

	X1	X2	X3	X4	X5	X6
Stand EBITDA-Vortrag 1.1.	0	300.000	450.000	450.000	450.000	450.000
Entstehung EBITDA-Vortrag	+300.000	+150.000	0	0	0	0
Verbrauch EBITDA-Vortrag	0	0	0	0	0	-200.000 (aus X1)
Verfall EBITDA-Vortrag	0	0	0	0	0	-100.000 (aus X1)
Stand EBITDA-Vortrag 31.12.	300.000	450.000	450.000	450.000	450.000	150.000 (aus X2)

22.10. Zinsschranke in der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 KStG 1988)

22.10.1. Allgemeines

1309eh

Für Unternehmensgruppen im Sinne des § 9 KStG 1988 erfolgt die Anwendung der Zinsschranke ausschließlich auf Ebene des Gruppenträgers im Rahmen der Ermittlung des zusammengefassten Ergebnisses der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 erster Satz KStG 1988). Die Zinsschrankenregelung gemäß § 12a KStG 1988 wirkt sich daher innerhalb einer Unternehmensgruppe nur auf das vom Gruppenträger zu versteuernde Gruppeneinkommen und den Veranlagungsbescheid des Gruppenträgers gemäß § 24a Abs. 3 KStG 1988 aus.

1309ei

Die eigenen Einkommen des Gruppenträgers gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz KStG 1988 und der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 sowie die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder aus inländischen Betriebsstätten werden durch die Zinsschrankenregelung in der Unternehmensgruppe nicht beeinflusst. Es erfolgt für Körperschaften innerhalb der Unternehmensgruppe im Unterschied zu Körperschaften außerhalb der Unternehmensgruppe daher keine individuelle Anwendung der Zinsschranke. Die Zinsschranke wirkt sich daher auch nicht auf die Feststellungsbescheide des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder aus.

1309ej

§ 12a Abs. 7 Z 1 bis 5 KStG 1988 sehen spezielle Regelungen für die Anwendung der Zinsschranke in der Unternehmensgruppe vor, die insoweit den allgemeinen Regelungen des § 12a KStG 1988 vorgehen. Sofern § 12a Abs. 7 KStG 1988 nichts Anderes regelt, gelten die allgemeinen Regelungen des § 12a KStG 1988 auch innerhalb der Unternehmensgruppe. In der Unternehmensgruppe sind daher auch folgende Ausnahmeregelungen anwendbar:

- Ausnahme für „Altverträgen“ (§ 26c Z 81 KStG 1988; vgl. Rz 1309cn ff);
- Ausnahme für langfristige öffentliche Infrastrukturprojekte im allgemeinen Interesse (§ 12a Abs. 9 KStG 1988; vgl. Rz 1309ch)

Die Anwendung der Ausnahme für eigenständige Unternehmen (§ 12a Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988; vgl. Rz 1309aj ff) ist in der Unternehmensgruppe hingegen ausdrücklich ausgeschlossen.

1309ek

Bei Vorliegen einer Unternehmensgruppe ist gemäß § 26c Z 80 KStG 1988 die Zinsschrankenregelung erstmalig für Wirtschaftsjahre des Gruppenträgers anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 beginnen. Zugerechnete Ergebnisse von Gruppenmitgliedern aus Wirtschaftsjahren, die vor dem 1.1.2021 begonnen haben, sind bei der Ermittlung des Gruppen-Zinsüberhangs und des Gruppen-EBITDA nicht zu berücksichtigen.

22.10.2. Grundregel und Freibetrag in der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 Z 1 KStG 1988)

22.10.2.1. Grundregel

1309el

In der Unternehmensgruppe ist der sog. Gruppen-Zinsüberhang (siehe dazu Rz 1309en f) bei der Ermittlung des zusammengefassten Ergebnisses des Veranlagungszeitraumes nur im Ausmaß von 30 % des steuerlichen Gruppen-EBITDA (= verrechenbares Gruppen-EBITDA; siehe dazu Rz 1309ep ff) abzugsfähig.

22.10.2.2. Freibetrag

1309em

Ein Gruppen-Zinsüberhang ist jedoch jedenfalls bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro pro Veranlagungszeitraum abzugsfähig (Gruppen-Freibetrag). Der Gruppen-Freibetrag kann allerdings nur einmal pro Unternehmensgruppe in Anspruch genommen werden. Beträgt das verrechenbare Gruppen-EBITDA weniger als der Gruppenfreibetrag von 3 Millionen Euro, kann daher auch ein das verrechenbare Gruppen-EBITDA übersteigender Zinsüberhang bis zu einem Betrag von 3 Millionen Euro abgezogen werden.

22.10.2.3. Ermittlung des Gruppen-Zinsüberhangs (lit. a)

1309en

Als Gruppen-Zinsüberhang gelten die um die steuerpflichtigen Zinserträge verminderten abzugsfähigen Zinsaufwendungen des Gruppenträgers und der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder sowie der beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder aus inländischen Betriebsstätten.

In die Ermittlung des Gruppen-Zinsüberhangs fließen im Wege einer additiven Berücksichtigung daher bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenkörperschaften entsprechend § 12a Abs. 3 KStG 1988 deren abzugsfähige Zinsaufwendungen ein, welche um deren steuerpflichtige Zinserträge zu vermindern sind (siehe zur allgemeinen Vorgangsweise bei der Ermittlung des Zinsüberhangs bereits Rz 1309ar f; zum Zinsbegriff siehe Rz 1309at ff).

Bei beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern fließen hingegen lediglich die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnenden abzugsfähigen Zinsaufwendungen vermindert um die betriebsstättenbezogenen steuerpflichtigen Zinserträge in den Gruppen-Zinsüberhang ein; dies gilt sinngemäß auch für beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger.

1309eo

Aufgrund der Ermittlungsmethodik kommt es innerhalb der Unternehmensgruppe zu einer Neutralisierung von gruppeninternen steuerpflichtigen Zinserträgen und abzugsfähigen Zinsaufwendungen.

Beispiel:

Eine steuerliche Unternehmensgruppe besteht aus dem inländischen Gruppenträger GT und dem inländischen Gruppenmitglied GM (Bilanzstichtag jeweils 31.12.). Der Gruppenträger hat im Wirtschaftsjahr X1 abzugsfähige Zinsaufwendungen in Höhe von 4 Mio. Euro, denen steuerpflichtige Zinserträge aus einem Darlehen an das Gruppenmitglied in Höhe von 1,5 Mio. Euro gegenüberstehen. Das Gruppenmitglied hat im Wirtschaftsjahr X1 abzugsfähige Zinsaufwendungen in Höhe von 2 Mio. Euro und keine Zinserträge.

Der Gruppen-Zinsüberhang im Veranlagungszeitraum X1 beträgt 4,5 Mio. Euro (4 + 2 - 1,5).

22.10.2.4. Ermittlung des verrechenbaren Gruppen-EBITDA (lit. b und lit. c)

1309ep

Als Gruppen-EBITDA gilt die Summe der Gesamtbeträge der Einkünfte des Gruppenträgers und der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder sowie der Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder aus inländischen Betriebsstätten neutralisiert um die darin enthaltenen steuerlichen Abschreibungen und Zuschreibungen sowie den Gruppen-Zinsüberhang (§ 12a Abs. 7 Z 1 lit. b KStG 1988). Vor- und Außergruppenverluste von Gruppenmitgliedern kürzen die Einkünfte nicht.

Bei beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern werden nur die Einkünfte aus inländischen Betriebsstätten berücksichtigt; dies gilt sinngemäß auch für beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger. Das verrechenbare Gruppen-EBITDA beträgt 30 % des Gruppen-EBITDA (§ 12a Abs. 7 Z 1 lit. c KStG 1988).

1309eq

Entsprechend § 2 erster Satz EBITDA-Ermittlungs-VO sind bei der Ermittlung der Einkünfte dieser Gruppenkörperschaften aufgrund der sinngemäßen Anwendung von § 1 EBITDA-Ermittlungs-VO steuerfreie in- und ausländische Einkünfte sowie § 12a KStG 1988 für Zwecke der Ermittlung des Gruppen-EBITDA nicht zu berücksichtigen.

Zugerechnete Verluste sowie nachzuversteuernde Verluste ausländischer Gruppenmitglieder vermindern bzw. erhöhen die Gesamtbeträge der Einkünfte des Gruppenträgers und der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder nicht und sind daher auch bei der Ermittlung des Gruppen-EBITDA nicht zu berücksichtigen.

Im Inland nach Maßgabe von § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 angesetzte ausländische Verluste sowie gemäß § 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988 angesetzte Nachversteuerungsbeträge vermindern bzw. erhöhen hingegen die Gesamtbeträge der Einkünfte des Gruppenträgers und der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder; siehe korrespondierend dazu zur EBITDA-Ermittlung für Körperschaften außerhalb einer Unternehmensgruppe Rz 1309bj. Ebenso erhöhen gemäß § 10a KStG 1988 hinzugerechnete Beträge die Gesamtbeträge der Einkünfte der Gruppenkörperschaften. Zu den diesbezüglich vorzunehmenden Neutralisierungen im Hinblick auf darin enthaltene Ab- und Zuschreibungsbeträge sowie Zinsaufwendungen und Zinserträge im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen EBITDA siehe bereits allgemein Rz 1309bo.

1309er

Da gemäß § 2 EBITDA-Ermittlungs-VO die allgemeinen Grundsätze von § 1 EBITDA-Ermittlungs-VO sinngemäß auch für die Ermittlung des Gruppen-EBITDA gelten, sind bei Vorliegen einer Unternehmensgruppe grundsätzlich dieselben Zu- und Abschlagspositionen wie auch bei § 7 Abs. 3-KStG-Körperschaften außerhalb einer Unternehmensgruppe vorzunehmen (§ 1 Z 1 und Z 2 EBITDA-Ermittlungs-VO; siehe dazu bereits Rz 1309bq ff). Dabei ist jedoch zu beachten ist, dass sich Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste im Hinblick auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern aufgrund von § 9 Abs. 7 KStG 1988 sowie korrespondierend dazu Zuschreibungen und Veräußerungsgewinne im Rahmen der Unternehmensgruppe steuerlich nicht auswirken (siehe Rz 1106 ff). Diese Positionen haben daher die für die Ermittlung des Gruppen-EBITDA maßgebliche Ausgangsgröße nicht steuerwirksam vermindert bzw. erhöht und sind daher insoweit bei der Ermittlung des Gruppen-EBITDA auch nicht zu neutralisieren. Das bedeutet, sie beeinflussen das Gruppen-EBITDA nicht.

1309es

Darüber hinaus regelt § 2 EBITDA-Ermittlungs-VO ausdrücklich die für Unternehmensgruppen zu berücksichtigenden Besonderheiten: Da im Rahmen der Gruppenbesteuerung auch für Anschaffungen von Beteiligungen vor dem 1.3.2014 eine Firmenwertabschreibung auf die Anschaffungskosten nach Maßgabe von § 9 Abs. 7 iVm § 26c Z 47 KStG 1988 erfolgen konnte (siehe Rz 1110 ff), ist gemäß § 2 zweiter Satz EBITDA-Ermittlungs-VO eine Erhöhung der Gesamtbeträge der Einkünfte um geltend gemachte Firmenwertabschreibungsfünftel sowie deren Verminderung um nachzuerfassende Fünftelbeträge vorzunehmen.

1309et

Maßgeblicher Zeitraum für die Ermittlung des Gruppen-Zinsüberhangs und des Gruppen-EBITDA ist der jeweilige Veranlagungszeitraum des Gruppenträgers. Werden bei unterschiedlichen Bilanzstichtagen die Einkünfte eines Gruppenmitglieds aus einem Wirtschaftsjahr aufgrund der zeitlich verzögerten stufenweisen Ergebniszurechnung erst in einem späteren Veranlagungszeitraum beim Gruppenträger erfasst, sind auch die darin enthaltenen Beträge im Hinblick auf die gemäß § 2 iVm § 1 EBITDA-Ermittlungs-VO vorzunehmenden Neutralisierungen heranzuziehen.

22.10.3. Eigenkapitalquotenvergleich in der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 Z 2 KStG 1988)

22.10.3.1. Allgemeines und Rechtsfolgen

1309eu

Der Eigenkapitalquotenvergleich gemäß § 12a Abs. 5 KStG 1988 kommt aufgrund von § 12a Abs. 7 Z 2 KStG 1988 auch für Unternehmensgruppen zur Anwendung. Die in § 12a Abs. 5 KStG 1988 dargelegten Voraussetzungen sowie Rahmenbedingungen für Durchführung des Eigenkapitalquotenvergleiches gelten daher gleichermaßen auch für die Unternehmensgruppe (siehe dazu bereits Rz 1309cx ff), allerdings sind dabei Besonderheiten zu beachten, die sich aufgrund der konzeptionellen Besonderheiten der Unternehmensgruppe ergeben.

1309ev

Die Voraussetzung der vollständigen Einbeziehung in einen nach UGB, IFRS oder einem vergleichbaren Rechnungslegungsstandard erstellten Konzernabschluss (zur Vergleichbarkeit siehe bereits Rz 1309cx) ist im Falle der Unternehmensgruppe vom Gruppenträger zu erfüllen (§ 12a Abs. 7 Z 2 erster Satz KStG 1988). Ob die sonstigen Mitglieder der „Zinsschrankengruppe“ – die unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder sowie beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder mit inländischer Betriebsstätte – ebenfalls (in diesem Konzernabschluss) vollkonsolidiert werden, ist für die Erfüllung dieser Voraussetzung hingegen nicht relevant.

Wird der Gruppenträger in mehrere Konzernabschlüsse einbezogen, ist auf den obersten Konzernabschluss mit dem größten Konsolidierungskreis abzustellen, der nach dem UGB, den IFRS oder anderen vergleichbaren Rechnungslegungsstandards aufgestellt wurde (siehe dazu auch bereits Rz 1309di).

1309ew

Für Zwecke des § 12a Abs. 7 Z 2 KStG 1988 ist die Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe der Eigenkapitalquote des Konzerns – in den der Gruppenträger

vollständig einbezogen wird – gegenüberzustellen. Ist die Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe gleich hoch oder höher als die Eigenkapitalquote des Konzerns, ist der Gruppen-Zinsüberhang ungeachtet der Grundregel gemäß § 12a Abs. 7 Z 1 KStG 1988 in voller Höhe abzugsfähig. Eine Abzugsfähigkeit ergibt sich aufgrund der sinngemäßen Anwendung der Toleranzregelung (§ 12a Abs. 5 iVm Abs. 7 Z 2 erster Satz KStG 1988) auch dann, wenn die Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe bis zu 2 Prozentpunkten unter der Eigenkapitalquote des Konzerns liegt.

22.10.3.2. Ermittlung der Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe und des Konzerns 1309ex

In den Gruppen-Zinsüberhang (siehe Rz 1309en f) sowie das Gruppen-EBITDA (siehe Rz 1309ep ff) fließen die Ergebnisse des Gruppenträgers, der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder sowie der Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder ein („Zinsschrankengruppe“). Vor diesem Hintergrund ist für die Ermittlung der Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe gemäß § 12a Abs. 7 Z 2 zweiter Satz KStG 1988 ein konsolidierter Gruppenabschluss zu erstellen, in den der Gruppenträger, die unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder sowie die Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder vollständig einzubeziehen sind.

1309ey

Während sich die Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe auf die Mitglieder der „Zinsschrankengruppe“ bezieht (konsolidierter Gruppenabschluss), bezieht sich die als Vergleichsmaßstab heranzuziehende Eigenkapitalquote des Konzerns auf den gesamten Konzern, in den der Gruppenträger vollständig einbezogen wird; dh. auch auf jene Körperschaften, die nicht Mitglied der „Zinsschrankengruppe“ sind (zB ausländische Tochtergesellschaften oder inländische Gesellschaften, die aber nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden).

1309ez

Ist die „Zinsschrankengruppe“ mit dem Konzern, in den der Gruppenträger vollständig einbezogen wird, deckungsgleich, kann von der Ermittlung einer auf die Unternehmensgruppe bezogenen Eigenkapitalquote abgesehen werden, weil in diesen Fällen die Eigenkapitalquote der Zinsschrankengruppe der Eigenkapitalquote des Konzerns entsprechen und der Eigenkapitalquotenvergleich erfüllt sein wird.

22.10.3.3. Zeitliche Aspekte

1309fa

In zeitlicher Hinsicht ist der konsolidierte Gruppenabschluss gemäß § 12a Abs. 7 Z 2 letzter Satz KStG 1988 zum Abschlussstichtag des Gruppenträgers zu erstellen. Zu diesem Stichtag ist entsprechend § 12a Abs. 5 erster Satz KStG 1988 auch die Eigenkapitalquote der Unternehmensgruppe zu ermitteln, die in sinngemäßer Anwendung von § 12a Abs. 5 Z 1 KStG 1988 mit der Eigenkapitalquote des Konzerns zum Abschlussstichtag des Konzerns für das Wirtschaftsjahr zu vergleichen ist, in das der Jahresabschluss des Gruppenträgers eingegangen ist.

22.10.3.4. Rahmenbedingungen für den Eigenkapitalquotenvergleich in der Unternehmensgruppe

1309fb

Entsprechend der Grundregel des § 12a Abs. 5 KStG 1988 ist beim Eigenkapitalquotenvergleich in der Unternehmensgruppe der für den Konzernabschluss maßgebliche Rechnungslegungsstandard auch für den konsolidierten Gruppenabschluss bindend (§ 12a Abs. 5 Z 2 KStG 1988; siehe dazu bereits Rz 1309dh). Ebenso hat die Bewertung im konsolidierten Gruppenabschluss nach derselben Methode zu erfolgen wie im Konzernabschluss (§ 12a Abs. 5 Z 3 KStG 1988; siehe dazu bereits Rz 1309dm ff).

Beteiligungen an anderen, der „Zinsschrankengruppe“ nicht angehörenden Konzerngesellschaften sind bei der Erstellung des konsolidierten Gruppenabschlusses nach der Equity-Methode anzusetzen (siehe dazu Rz 1309dn).

22.10.4. EBITDA- und Zinsvortrag in der Unternehmensgruppe (§ 12a Abs. 7 Z 3 und Z 4 KStG 1988)

22.10.4.1. Vortragsmöglichkeit des Gruppenträgers (Z 3)

1309fc

Der Gruppenträger kann einen nicht abzugsfähigen Gruppen-Zinsüberhang sowie nicht verrechenbares Gruppen-EBITDA in sinngemäßer Anwendung von § 12a Abs. 6 KStG 1988 auf Antrag vortragen (§ 12a Abs. 7 Z 3 KStG 1988; zur Antragstellung siehe bereits Rz 1309ds). In der Unternehmensgruppe können daher Zins- und EBITDA-Vorträge ausschließlich auf Ebene des Gruppenträgers entstehen und verbraucht werden. Gruppenmitglieder können hingegen während aufrechter Gruppenzugehörigkeit keine eigenen Zins- und EBITDA-Vorträge aufbauen.

1309fd

Bei Ausscheiden des Gruppenmitglieds außerhalb der Mindestdauer gemäß § 9 Abs. 10 KStG 1988 kommt es zu keiner Rückübertragung von Zins- und EBITDA-Vorträgen. Auch bei Beendigung der Unternehmensgruppe außerhalb der Mindestdauer gemäß § 9 Abs. 10 KStG 1988 verbleiben die Zins- und EBITDA Vorträge beim ehemaligen Gruppenträger und können von diesem nach Maßgabe der allgemeinen Regelungen der Zinsschranke verbraucht werden (siehe dazu bereits allgemein Rz 1309dv und 1309ee ff).

1309fe

Für die Entstehung des Gruppen-Zinsvortrages gilt § 12a Abs. 6 KStG 1988 sinngemäß (siehe dazu Rz 1309dt f). Soweit daher ein Gruppen-Zinsüberhang in einem Veranlagungszeitraum vom Gruppenträger nicht zur Gänze abgezogen werden kann und auch nicht mit einem vorhandenen Gruppen-EBITDA-Vortrag verrechnet werden kann, liegt in sinngemäßer Anwendung des § 12a Abs. 6 Z 1 erster Satz KStG 1988 ein Gruppen-Zinsvortrag vor. Dieser erhöht in sinngemäßer Anwendung des § 12a Abs. 6 Z 1 zweiter Satz KStG 1988 auf Antrag des Gruppenträgers in den folgenden Veranlagungszeiträumen die Gruppen-Zinsaufwendungen, nicht aber das steuerliche Gruppen-EBITDA der Unternehmensgruppe.

1309ff

Der Verbrauch des Gruppen-Zinsvortrages erfolgt in folgenden Veranlagungszeiträumen nach Maßgabe der Grundregel der Zinsschranke in der Unternehmensgruppe bis zur Höhe des verrechenbaren Gruppen-EBITDA bzw. bis zur Höhe des Gruppen-Freibetrags (siehe dazu allgemein bereits Rz 1309dv). Ein Verbrauch des Gruppen-Zinsvortrages kann überdies auch erfolgen, wenn in einem folgenden Veranlagungszeitraum die Ausnahmeregelung aufgrund des Eigenkapitalquotenvergleichs in der Unternehmensgruppe zur Anwendung kommt (siehe dazu allgemein bereits Rz 1309dx).

1309fg

Für die Entstehung eines Gruppen-EBITDA-Vortrags gilt § 12a Abs. 6 Z 2 lit. a KStG 1988 sinngemäß. Ein Gruppen-EBITDA-Vortrag entsteht daher insoweit als das verrechenbare Gruppen-EBITDA den Gruppen-Zinsüberhang in einem Veranlagungszeitraum übersteigt (siehe dazu allgemein bereits Rz 1309ea f). Der Gruppen-EBITDA-Vortrag kann auf Antrag in die darauffolgenden fünf Veranlagungszeiträume des Gruppenträgers vorgetragen werden.

1309fh

Ein nicht abzugsfähiger Gruppen-Zinsüberhang ist in sinngemäßer Anwendung des § 12a Abs. 6 Z 2 lit. b KStG 1988 bis zur Höhe der Gruppen-EBITDA-Vorträge aus

vorangegangenen Veranlagungszeiträumen abziehbar; die ältesten Gruppen-EBITDA-Vorträge sind vorrangig zu verrechnen (siehe dazu allgemein bereits Rz 1309eg).

22.10.4.2. EBITDA-und Zinsvorträge aus Vorgruppenzeiten (Z 4)

1309fi

Zins- und EBITDA-Vorträge aus Zeiträumen vor Wirksamwerden der Unternehmensgruppe erhöhen den Gruppen-Zinsüberhang und das Gruppen-EBITDA (§ 12a Abs. 7 Z 4 KStG 1988). Dies betrifft sowohl die eigenen Zins- oder EBITDA-Vorträge eines neuen in die Unternehmensgruppe eintretenden Gruppenmitglieds als auch bei Begründung einer Unternehmensgruppe jene des zukünftigen Gruppenträgers.

1309fj

Tritt eine Körperschaft mit eigenen Zins- oder EBITDA-Vorträgen als Gruppenmitglied in eine Unternehmensgruppe ein, erfolgt die Erhöhung des Gruppen-Zinsüberhangs oder des Gruppen-EBITDA in jenem Veranlagungszeitraum, in dem es auch erstmalig zu einer Zurechnung der Einkünfte des neu eintretenden Gruppenmitglieds kommt. Diese Zins- oder EBITDA-Vorträge des eintretenden Gruppenmitglieds können daher bereits in diesem Veranlagungszeitraum nach Maßgabe des § 12a Abs. 7 Z 1 KStG 1988 oder des Eigenkapitalquotenvergleichs gemäß § 12a Abs. 7 Z 2 KStG 1988 vom Gruppenträger verbraucht werden.

1309fk

Da sich EBITDA-Vorträge aus dem tatsächlich nicht verrechneten verrechenbaren EBITDA ergeben und daher nur 30 % des nicht verrechneten EBITDA entsprechen, erfolgt die Erhöhung des Gruppen-EBITDA um das gesamte nicht verrechnete EBITDA (dh. $iHv \text{ EBITDA-Vortrag}/0,3$).

Beispiel:

Der EBITDA-Vortrag der A-GmbH aus X2 beträgt 30.000 Euro. In X3 tritt die A-GmbH der Unternehmensgruppe des Gruppenträgers GT-GmbH bei. Der EBITDA-Vortrag der A-GmbH erhöht das Gruppen-EBITDA in X3 um 100.000 Euro ($=30.000/0,3$).

1309fl

Insoweit eine sofortige Verwertung der übergegangenen Zins- oder EBITDA-Vorträge eines eintretenden Gruppenmitglieds beim Gruppenträger im Veranlagungszeitraum der erstmaligen Zurechnung nicht möglich ist, entsteht nach Maßgabe von § 12a Abs. 7 Z 3 iVm Abs. 6 KStG 1988 ein Gruppen-Zinsvortrag oder ein Gruppen-EBITDA-Vortrag. Für übergehende EBITDA-Vorträge ist deren zeitliche Befristung allerdings auch bei einem Übergang auf den Gruppenträger weiterhin zu beachten, sodass bei Entstehung eines Gruppen-EBITDA-Vortrages der Fünfjahreszeitraum nicht neu zu laufen beginnt.

Beispiel:

Die B-GmbH hat aus dem Jahr X1 einen EBITDA-Vortrag aufgebaut; im Jahr X3 wird die B-GmbH erstmalig in die Unternehmensgruppe der A GmbH einbezogen. Der EBITDA-Vortrag erhöht in X3 das Gruppen-EBITDA. Sofern eine sofortige Verwertung der übergebenen EBITDA-Vorträge durch die A-GmbH in der Veranlagung X3 nicht möglich ist, kann insoweit ein Gruppen-EBITDA-Vortrag beantragt werden. Dieser reift jedoch hinsichtlich der übergebenen EBITDA-Vorträge der B-GmbH spätestens mit Ablauf der Veranlagung X6 ab.

Randzahlen 1309fm bis 1309fz bleiben frei.

Nach Abschnitt 22 wird der neue Abschnitt 23 „Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14 KStG 1988)“ sowie die Rz 1309ga bis 1309kq eingefügt:

23. Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14 KStG 1988)

23.1. Allgemeines

1309ga

Mit den Sondervorschriften für hybride Gestaltungen gemäß § 14 KStG 1988 wird die Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (Anti Tax Avoidance Directive, ATAD), bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern geändert durch die Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 (ATAD II), umgesetzt. Die in der Richtlinie vorgesehenen Regelungen für hybride Gestaltungen sollen dem OECD-Bericht über die „Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2 – Abschlussbericht 2015“ entsprechen und behandeln zusätzlich auch hybride Gestaltungen bei Betriebsstätten.

1309gb

Die Sondervorschriften für hybride Gestaltungen gemäß § 14 KStG 1988 bezwecken allgemein, bestimmte grenzüberschreitende Fälle eines doppelten Abzugs von Aufwendungen oder eines Abzugs von Aufwendungen ohne korrespondierende Erfassung von Erträgen durch Versagung des (Betriebs-)Ausgabenabzugs im Inland oder durch Erfassung einer Zahlung als (Betriebs-) Einnahme zu neutralisieren. Der Anwendungsbereich der Sondervorschriften für hybride Gestaltungen ist dabei gemäß § 14 Abs. 1 KStG 1988 auf Steuerdiskrepanzen iSd § 14 Abs. 2 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309 gf ff) im Rahmen einer hybriden Gestaltung iSd § 14 Abs. 3 bis 5 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309gt ff) eingeschränkt. Die jeweilige Art dieser Neutralisierung ist je nach Art der

hybriden Gestaltung unterschiedlich und wird in den § 14 Abs. 6 bis 10 KStG 1988 geregelt (siehe dazu Rz 1309io ff).

1309gc

Zusätzlich verhindert § 14 Abs. 11 KStG 1988 die mehrfache Ermäßigung oder Anrechnung von Quellensteuern (siehe dazu Rz 1309kn f). § 14 Abs. 1 KStG 1988 verweist nicht auf Abs. 11, weil die Anwendung des § 14 Abs. 11 KStG 1988 das Vorliegen einer Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 KStG 1988 nicht voraussetzt.

23.2. Inkrafttreten (§ 26c Z 72 KStG 1988)

1309gd

Die Sondervorschriften für hybride Gestaltungen gemäß § 14 KStG 1988 traten mit 1.1.2020 in Kraft. Die Bestimmung kommt unabhängig davon zur Anwendung, wann die eine hybride Gestaltung bewirkenden vertraglichen Vereinbarungen geschlossen wurden.

Für Körperschaften, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, ist die Bestimmung erstmalig auf ab dem 1.1.2020 angefallene Aufwendungen oder realisierte Erträge anzuwenden. Sofern Aufwendungen oder Erträge sowohl vor dem 1.1.2020 als auch nach dem 31.12.2019 anfallen oder realisiert werden, kann eine monatsweise Abgrenzung der Aufwendungen oder Erträge erfolgen. Vor dem 1.1.2020 angefallene Aufwendungen oder realisierte Erträge unterliegen nicht den Sondervorschriften für hybride Gestaltungen, auch wenn die Auszahlung oder Vereinnahmung nach dem 31.12.2019 erfolgen sollte.

Für Körperschaften, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermitteln, ist die Bestimmung erstmalig auf ab dem 1.1.2020 abgeflossene Ausgaben oder zugeflossene Einnahmen anzuwenden.

23.3. Anwendungsbereich der Sondervorschriften für hybride Gestaltungen (§ 14 Abs. 1 iVm Abs. 2 bis 5 KStG 1988)

23.3.1. Betroffene Körperschaften

1309ge

Die Sondervorschriften für hybride Gestaltungen gemäß § 14 KStG 1988 betreffen in persönlicher Hinsicht sowohl unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs. 2 KStG 1988 als auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 KStG 1988.

23.3.2. Steuerdiskrepanzen (§ 14 Abs. 2 KStG 1988)

23.3.2.1. Allgemeines

1309gf

Die Neutralisierungsregelungen für hybride Gestaltungen gemäß § 14 Abs. 6 bis 10 KStG 1988 setzen das Vorliegen einer Steuerdiskrepanz voraus. Eine Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 KStG 1988 ergibt sich entweder in der Form

- eines Abzugs von Aufwendungen in einem Staat ohne steuerliche Erfassung der korrespondierenden Erträge in einem anderen Staat (Abzug ohne korrespondierende Einnahme) oder
- eines Abzugs derselben Aufwendungen in mehr als einem Staat (doppelter Abzug).

1309gg

Der Abzug ohne korrespondierende Einnahme iSd § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 wird aufgrund der englischen Bezeichnung „*Deduction/No Inclusion*“ in weiterer Folge abgekürzt als D/NI-Ergebnis bezeichnet. Der doppelte Abzug von Aufwendungen wird aufgrund der englischen Bezeichnung „*Double Deduction*“ in weiterer Folge abgekürzt als DD-Ergebnis bezeichnet.

1309gh

Beide Formen der Steuerdiskrepanzen betreffen ausschließlich grenzüberschreitende Sachverhalte, die aufgrund eines Qualifikationskonfliktes zwischen zwei oder mehreren Staaten zu einem grenzüberschreitenden D/NI- oder DD-Ergebnis führen. Nicht grenzüberschreitende Sachverhalte (zB Leistungsbeziehungen zwischen zwei inländischen Körperschaften ohne Auslandsbezug) sind vom Begriff der Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 KStG 1988 nicht erfasst. Allenfalls kann für D/NI-Ergebnisse im innerstaatlichen Kontext ein Abzugsverbot gemäß § 12 KStG 1988 anwendbar sein (insbesondere § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988; siehe dazu Rz 1266ai ff).

23.3.2.2. D/NI-Steuerdiskrepanz

1309gi

Gemäß § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 liegt eine D/NI-Steuerdiskrepanz vor, wenn Aufwendungen in einem Staat abzugsfähig sind und die korrespondierenden Erträge steuerlich in keinem anderen Staat erfasst werden. Als korrespondierende Erträge gelten nur solche, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den abzugsfähigen Aufwendungen stehen.

1309gj

Aufwendungen gelten dann als abzugsfähig, wenn sie nach den Rechtsvorschriften eines Staates bei einem Steuersubjekt die Steuerbemessungsgrundlage mindern. Nach den Vorschriften des KStG 1988 kann der Abzug von Aufwendungen im Inland grundsätzlich als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben erfolgen. Soweit allerdings bereits ein anderes Abzugsverbot der Abzugsfähigkeit entgegensteht (zB im Inland gemäß § 12 KStG 1988), liegt keine Abzugsfähigkeit für Zwecke des § 14 KStG 1988 vor.

1309gk

Auf die sofortige Verwertbarkeit des Aufwandes kommt es nicht an; Abzugsfähigkeit ist daher auch dann gegeben, wenn die Aufwendungen bloß einen vortragsfähigen Verlust erhöhen.

1309gl

Eine steuerliche Erfassung von Erträgen in einem anderen Staat liegt dann vor, wenn die Erträge nach den Rechtsvorschriften eines Staates bei einem Steuersubjekt die Steuerbemessungsgrundlage erhöhen. Die Erfassung setzt voraus, dass die Erträge sowohl steuerbar als auch steuerpflichtig sind. Auch bei einer Verrechnung der Erträge mit Verlustvorträgen liegt eine Erfassung vor.

1309gm

Auf die Höhe der Besteuerung kommt es nach § 14 Abs. 2 KStG 1988 nicht an. Liegt allerdings eine Steuerbefreiung vor, gelten die Erträge insoweit (im Ausmaß der Steuerbefreiung) nicht als steuerlich erfasst.

Beispiel:

Eine im Staat A abzugsfähige Zahlung in Höhe von 100 wird korrespondierend aufgrund einer teilweisen Steuerbefreiung im Staat B lediglich im Ausmaß von 20 %, dh. iHv 20 erfasst. Es liegt daher im Ausmaß von 80 % der Zahlung eine D/Ni-Steuerdiskrepanz vor.

1309gn

Für die Beurteilung des Vorliegens einer D/Ni-Steuerdiskrepanz sind nicht nur die steuerlichen Verhältnisse im jeweiligen Ansässigkeitsstaat von Zahler und Zahlungsempfänger, sondern auch jene in weiteren Staaten relevant. Werden daher etwa die korrespondierenden Erträge beim Zahlungsempfänger in dessen Ansässigkeitsstaat zwar steuerlich nicht erfasst, jedoch in einem weiteren Staat (zB in einem Staat, in dem der Empfänger eine Betriebsstätte unterhält), liegt keine D/Ni-Steuerdiskrepanz vor.

1309go

Liegt im Verhältnis zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Zahlers und dem Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers eine D/NI-Steuerdiskrepanz vor, werden jedoch die korrespondierenden Erträge aufgrund einer CFC-Regelung bei der Muttergesellschaft des Zahlungsempfängers hinzugerechnet und damit steuerlich erfasst, liegt im Ergebnis keine nach § 14 KStG 1988 zu neutralisierende D/NI-Steuerdiskrepanz mehr vor.

Dies gilt auch, wenn die steuerliche Erfassung aufgrund von § 10a KStG 1988 bei einer beherrschenden Körperschaft des Zahlungsempfängers im Inland erfolgen sollte. Bei einer steuerlichen Erfassung aufgrund einer Hinzurechnungsbesteuerung im Ausland wird die inländische Körperschaft allerdings entsprechend ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten anhand geeigneter Unterlagen darzulegen haben, dass die Zahlung tatsächlich im vollen Umfang nach den Rechtsvorschriften des Staates, in dem die Hinzurechnungsbesteuerung erfolgte, berücksichtigt wurde.

23.3.2.3. DD-Steuerdiskrepanz

1309gp

Gemäß § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 liegt eine DD-Steuerdiskrepanz vor, wenn dieselben Aufwendungen in mehr als einem Staat abzugsfähig sind (doppelter Abzug). Der doppelte Abzug muss sich daher entweder aufgrund desselben Rechtsgeschäftes, desselben Wirtschaftsgutes (zB in Form der Absetzung für Abnutzung) oder derselben Ursache ergeben. Auf die Zahlungswirksamkeit eines Vorganges kommt es nicht an, sondern lediglich darauf, dass steuerlich abzugsfähige Aufwendungen vorliegen; zum Begriff der Abzugsfähigkeit siehe bereits Rz 1309gj. Auf die sofortige steuerliche Verwertbarkeit des Aufwands kommt es nicht an (siehe bereits Rz 1309gk). Zu Bewertungs- und zeitlichen Differenzen siehe Rz 1309gr f.

Beispiel:

Eine im Staat A ansässige Körperschaft unterhält im Staat B eine Betriebsstätte. Beratungsaufwendungen werden aufgrund von unterschiedlichen Zuordnungsregelungen sowohl im Staat A auf Ebene des Stammhauses als auch im Staat B auf Ebene der Betriebsstätte steuerlich abgezogen. Es liegt eine DD-Steuerdiskrepanz vor.

1309gq

Der doppelte Abzug derselben Aufwendungen kann sowohl beim selben Steuerpflichtigen als auch bei unterschiedlichen Steuerpflichtigen eintreten.

Beispiel:

Im Rahmen eines grenzüberschreitenden Leasinggeschäftes wird ein Wirtschaftsgut im Staat A dem Leasinggeber zugeordnet und bei diesem steuerlich abgeschrieben, jedoch im Staat B dem Leasingnehmer zugeordnet und ebenso bei diesem steuerlich abgeschrieben. Es liegt eine DD-Steuerdiskrepanz vor.

23.3.2.4. Bewertungs- und zeitliche Differenzen

1309gr

Unterschiedliche steuerliche Ergebnisse, die lediglich auf Unterschiede bei dem einer Zahlung beigemessenen Wert zurückzuführen sind, zB aufgrund von Währungsumrechnungsdifferenzen oder verrechnungspreistechnischen Bewertungsdifferenzen, stellen keine Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 KStG 1988 dar.

1309gs

Da die Staaten unterschiedliche Steuerzeiträume und unterschiedliche Regelungen hinsichtlich der zeitlichen Erfassung von Aufwendungen und Erträgen haben, bewirken bloße zeitliche Differenzen an sich keine D/NI- oder DD-Steuerdiskrepanz. Zur Verrechnung von doppelt abzugsfähigen Aufwendungen mit doppelt erfassten Erträgen in einem späteren Wirtschaftsjahr siehe auch Rz 1309jk.

23.3.3. Hybride Gestaltungen (§ 14 Abs. 3 KStG 1988)

23.3.3.1 Allgemeines

1309gt

In § 14 Abs. 3 KStG 1988 werden in zwei Ziffern die Anwendungsvoraussetzungen für das Vorliegen einer hybriden Gestaltung geregelt. Eine hybride Gestaltung liegt nur dann vor, wenn beide Ziffern kumulativ erfüllt sind.

1309gu

§ 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 enthält einen taxativen Katalog jener – eine Steuerdiskrepanz bewirkenden – Konstellationen, die entsprechend den Vorgaben des Art. 2 Nr. 9 Unterabs. 1 der ATAD als hybride Gestaltung bezeichnet werden. Dabei werden hybride Gestaltungen im Zusammenhang mit D/NI-Steuerdiskrepanzen in lit. a und hybride Gestaltungen im Zusammenhang mit DD-Steuerdiskrepanzen in lit. b aufgelistet.

1309gv

Gemäß § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG 1988 liegt eine hybride Gestaltung nur dann vor, wenn eine D/NI-Steuerdiskrepanz aufgrund von Unterschieden hinsichtlich der

- Einstufung eines Finanzinstruments (hybrides Finanzinstrument),

- **Zurechnung der Einkünfte aus einem übertragenen Finanzinstrument (hybride Übertragung),**
- **Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers oder Zahlungsempfängers (hybrides Unternehmen),**
- **Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zu einer Betriebsstätte (hybride Betriebsstätte) oder**
- **Beurteilung über das Bestehen einer Betriebsstätte (unberücksichtigte Betriebsstätte) entsteht.**

1309gw

§ 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 definiert bestimmte DD-Steuerdiskrepanzen im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 als hybride Gestaltung. Erfasst sind der doppelte Abzug von Aufwendungen eines hybriden Unternehmens, einer Betriebsstätte oder einer doppelt ansässigen Körperschaft aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften (siehe dazu näher Rz 1309hv ff).

1309gx

§ 14 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 schränkt den Anwendungsbereich des § 14 KStG 1988 auf jene Fallgruppen ein, in denen es bei einer aufgrund der Z 1 entstandenen Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 KStG 1988 wahrscheinlich ist, dass die beteiligten Personen diese gezielt gestalterisch genutzt haben (siehe dazu näher Rz 1309ib).

23.3.3.2 Hybrides Finanzinstrument

1309gy

§ 14 Abs. 3 Z 1 lit. a erster Teilstrich KStG 1988 erfasst hybride Gestaltungen im Zusammenhang mit hybriden Finanzinstrumenten, die zu einer D/NI-Steuerdiskrepanz führen. Dem Begriff des Finanzinstruments ist ein wirtschaftliches Verständnis zu Grunde zu legen. Als Finanzinstrument ist jedes Instrument zu bezeichnen, soweit es zu einem Finanzierungs- oder Eigenkapitalertrag führt, der gemäß den Vorschriften für die Besteuerung von Schulden, Kapital oder Finanzderivaten nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets entweder des Zahlungsempfängers oder des Zahlenden besteuert wird. Finanzierungserträge führen bei Körperschaften in der Regel zu steuerpflichtigen Zinserträgen, während Eigenkapitalerträge bei diesen in der Regel zu steuerfreien Beteiligungserträgen führen.

1309gz

Bei Zahlungen im Rahmen eines Finanzinstruments liegt ein D/NI-Ergebnis dann vor, wenn der steuerliche Abzug der Aufwendungen bei gleichzeitiger steuerlicher

Nichtberücksichtigung der Erträge auf Unterschiede bei der steuerlichen Einstufung des Finanzinstruments zurückzuführen ist. Schädlich ist es daher, wenn ein Finanzinstrument im Zahlerstaat als Fremdkapital behandelt wird und zu einem Betriebsausgabenabzug führt, während das Finanzinstrument im Empfängerstaat als Eigenkapital behandelt wird und die Zahlung als steuerfreie Dividende angesehen wird (siehe dazu das Beispiel in Rz 1309iq).

1309ha

Wird ein Finanzinstrument im Zahlerstaat als Fremdkapital, im Empfängerstaat jedoch als Eigenkapital eingestuft, liegt eine D/NI-Steuerdiskrepanz iZm einem hybriden Finanzinstrument auch dann vor, wenn der Empfänger im Ausland auch aus anderen Gründen steuerbefreit wäre (zB aufgrund einer persönlichen Befreiung).

1309hb

Wird ein Finanzinstrument hingegen sowohl im Zahler- als auch im Empfängerstaat als Fremdkapital eingestuft, liegt keine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a erster Teilstrich KStG 1988 vor. Dies gilt unabhängig davon, ob der Zahlungsempfänger in seinem Ansässigkeitsstaat mit den Zinseinkünften steuerbefreit oder niedrigbesteuert ist. In solchen Fällen kann aber dem steuerlichen Abzug solcher Zinsaufwendungen im Inland das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 entgegenstehen (siehe dazu näher Rz 1266ai ff).

1309hc

Im Zusammenhang mit hybriden Finanzinstrumenten wird in vielen Fällen bereits durch die primär anzuwendenden Vorschriften des § 10 Abs. 4 KStG 1988 oder des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 eine D/NI-Steuerdiskrepanz vermieden. Diesfalls liegt keine nach § 14 KStG 1988 zu neutralisierende D/NI-Steuerdiskrepanz mehr vor.

23.3.3.3 Hybride Übertragung eines Finanzinstruments

1309hd

§ 14 Abs. 3 Z 1 lit. a zweiter Teilstrich KStG 1988 erfasst als hybride Gestaltung eine D/NI-Steuerdiskrepanz aufgrund von Unterschieden hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte aus einem übertragenen Finanzinstrument (hybride Übertragung). Dieser Begriff beschreibt eine Vereinbarung über die Übertragung eines Finanzinstruments, bei der die Steuerrechtsordnungen zweier Staaten die Einkünfte aus einem übertragenen Finanzinstrument unterschiedlichen Personen zurechnen. Beim übertragenen Finanzinstrument muss es sich selbst nicht um ein hybrides Finanzinstrument handeln.

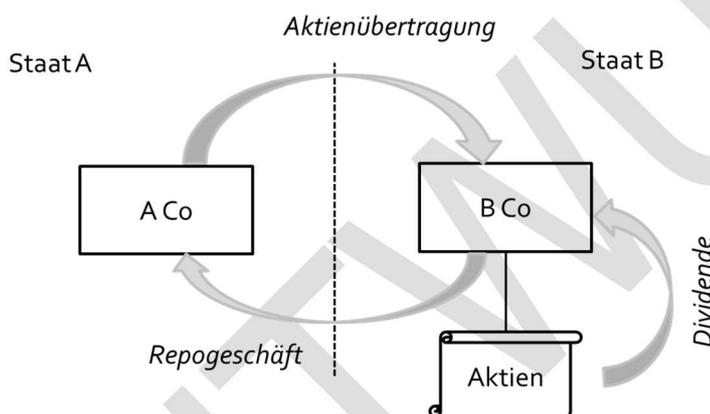
1309he

Zahlungen im Rahmen einer hybriden Übertragung können zu einem D/NI-Ergebnis führen, wenn ein Staat eine Zahlung im Zusammenhang mit dem zugrundeliegenden Ertrag des übertragenen Instruments als abzugsfähige Aufwendung behandelt, während der andere Staat den gleichen Betrag als (steuerfreien) Ertrag des zugrundeliegenden Vermögenswertes ansieht. Dies ist die Folge der unterschiedlichen steuerlichen Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an dem übertragenen Wirtschaftsgut aufgrund von unterschiedlichen Zurechnungsgrundsätze zweier Staaten.

1309hf

Eine hybride Übertragung eines Finanzinstruments im Sinne dieser Bestimmung kann insbesondere bei Repo-Geschäften (siehe dazu das Beispiel) und Wertpapierleihegeschäften vorliegen.

Beispiel:



Die im Staat A ansässige A Co nimmt von der im Staat B ansässigen B Co ein Darlehen in Form eines Repo-Geschäfts auf. Im Rahmen des Repo-Geschäfts überträgt A Co Aktien an B Co mit der Vereinbarung, diese zu einem späteren Zeitpunkt zu demselben Preis zuzüglich Repozinsen wieder zurückzukaufen. Der vereinbarte Preis ist um die während der Kreditlaufzeit auf die Aktien von der B Co erhaltenen Ausschüttungen zu kürzen.

Im Staat A wird die Gestaltung als Darlehen behandelt, das durch die übertragenen Aktien abgesichert ist. A Co wird weiterhin als wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien betrachtet. Die Dividenden werden bei der A Co als steuerfreie Beteiligungserträge qualifiziert.

Nach den Rechtsvorschriften von Staat B wird B Co als wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien behandelt und die Dividenden werden ebenso als steuerfreie Beteiligungserträge qualifiziert.

Die Unterschiede hinsichtlich der steuerlichen Zuordnung der Aktien führen dazu, dass die Beteiligungserträge sowohl A Co als auch B Co zugerechnet werden und aufgrund der Beteiligungsertragsbefreiungen in keinem Steuergebiet besteuert werden. Entsprechen die Repozinsen den zwischenzeitlichen Dividenden, ergibt sich im Staat B kein Veräußerungsgewinn. A Co kann jedoch die Repozinsen als Zinsaufwand für das Darlehen abziehen. Die hybride Übertragung des Finanzinstruments führt zu einer Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988. Es liegt daher eine hybride Gestaltung iSd § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a zweiter Teilstrich KStG 1988 vor.

23.3.3.4 Hybrides Unternehmen

1309hg

§ 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 erfasst als hybride Gestaltungen jene D/Ni-Steuerdiskrepanzen, die sich aufgrund der unterschiedlichen Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers oder Zahlungsempfängers durch zwei Staaten ergeben (hybrides Unternehmen). D/Ni-Steuerdiskrepanzen können sowohl Zahlungen an ein hybrides Unternehmen (siehe Rz 1309hk) als auch Zahlungen eines hybriden Unternehmens an seinen Gesellschafter (siehe Rz 1309hl) betreffen.

1309hh

Als hybrides Unternehmen ist jedes Unternehmen oder jede Gestaltung anzusehen, das bzw. die nach den Rechtsvorschriften eines Staates als Steuersubjekt gilt und dessen bzw. deren Einkünfte oder Aufwendungen nach den Rechtsvorschriften eines anderen Staates steuerlich als Einkünfte oder Aufwendungen einer oder mehrerer anderer Personen behandelt werden.

1309hi

Der Begriff des hybriden Unternehmens im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 ist weit gefasst und setzt nicht das tatsächliche Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit voraus, sondern lediglich eine unterschiedliche Beurteilung einer Kapitalgesellschaft oder Personenvereinigung (Personengesellschaft) als Steuersubjekt.

1309hj

Ein hybrides Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 kann in den beiden folgenden unterschiedlichen Konstellationen vorliegen:

- Eine Gesellschaft wird im Errichtungsstaat als steuerlich intransparent, jedoch im Staat eines ausländischen Gesellschafters als steuerlich transparent behandelt.

Beispiel 1:

Eine slowakische „komanditna spolocnost“ (k.s.) wird in der Slowakei als eigenes Körperschaftsteuersubjekt behandelt, nach österreichischem Steuerrecht jedoch als Personengesellschaft, sodass die anteiligen Einkünfte und Aufwendungen unmittelbar den österreichischen Gesellschaftern zuzurechnen sind.

Beispiel 2:

Eine österreichische GmbH wird in den USA als steuerlich transparent eingestuft, weil nach US-Steuerrecht aufgrund der sog. check-the-box-Regelungen das Wahlrecht zur Qualifikation der GmbH als Personengesellschaft für steuerliche Zwecke ausgeübt wurde.

- Eine Gesellschaft wird im Errichtungsstaat als steuerlich transparent, jedoch im Staat eines ausländischen Gesellschafters als steuerlich intransparent behandelt (umgekehrt hybrides Unternehmen).

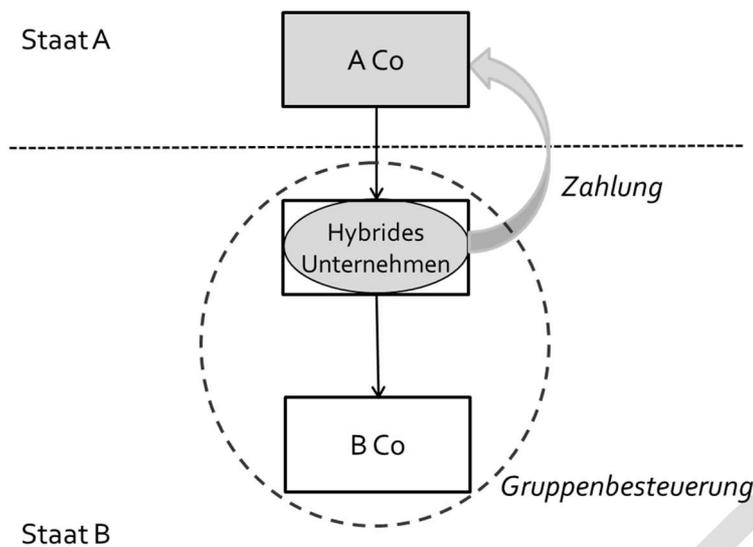
1309hk

Bei Zahlungen an ein hybrides Unternehmen kann sich eine hybride Gestaltung dann ergeben, wenn der Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung auf unterschiedliche Vorschriften über die Zuordnung dieser Zahlung zwischen einem hybriden Unternehmen und seinem Gesellschafter zurückzuführen ist, weil das hybride Unternehmen in dem Staat, nach dessen Rechtsvorschriften es errichtet wurde, nicht als Steuersubjekt, allerdings in dem Staat seines Gesellschafters als Steuersubjekt behandelt wird (siehe dazu das Beispiel in Rz 1309it).

1309hl

Eine hybride Gestaltung kann außerdem vorliegen, wenn eine Zahlung eines hybriden Unternehmens an seinen Gesellschafter zu einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führt und diese Steuerdiskrepanz auf den Umstand zurückzuführen ist, dass die Zahlung nach den Rechtsvorschriften des Staates des Zahlungsempfängers nicht als Ertrag erfasst wird, weil das hybride Unternehmen aus Sicht dieses Staates nicht als Steuersubjekt behandelt wird, während aus Sicht des anderen Staates das hybride Unternehmen als Steuersubjekt behandelt wird.

Beispiel:



Ein im Staat B ansässiges hybrides Unternehmen tätigt eine Zahlung an seine im Staat A ansässige Gesellschafterin A Co.

Das hybride Unternehmen wird nach den Rechtsvorschriften des Staates A steuerlich als transparent behandelt. Daher führt die Zahlung im Staat A nicht zu steuerlichen Einkünften der A Co.

Im Staat B wird das hybride Unternehmen dagegen als steuerlich intransparent behandelt. Dieses bildet im Staat B mit der dort ansässigen B Co eine steuerliche Unternehmensgruppe. Die Zahlung wird daher im Staat B als Betriebsausgabe zum Abzug zugelassen und mit den positiven Einkünften der B Co im Rahmen der steuerlichen Unternehmensgruppe verrechnet.

Die unterschiedliche Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers führt zu einer Steuereinkreuzung im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/NI-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 vor.

23.3.3.5 Hybride Betriebsstätte

1309hm

§ 14 Abs. 3 Z 1 lit. a vierter Teilstrich KStG 1988 erfasst als hybride Gestaltungen jene D/NI-Steuerdiskrepanzen, die sich aufgrund von Unterschieden hinsichtlich der Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zu einer Betriebsstätte (hybride Betriebsstätte) ergeben.

1309hn

Eine hybride Betriebsstätte im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a vierter Teilstrich KStG 1988 liegt vor, wenn sowohl der Ansässigkeitsstaat (Stammhausstaat) des Unternehmens als

auch der Betriebsstättenstaat zwar dem Grunde nach einheitlich vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgehen, jedoch Aufwendungen und Erträge nicht einheitlich der Betriebsstätte zuordnen. Entscheidend ist dabei zunächst, dass abgeleitet aus dem innerstaatlichen Recht oder dem DBA-Recht beide Staaten einheitlich die Existenz einer Betriebsstätte bejahen. Geht lediglich der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens vom Vorliegen einer Betriebsstätte im anderen Staat aus, liegt eine unberücksichtigte Betriebsstätte im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 vor (siehe dazu Rz 1309hr ff).

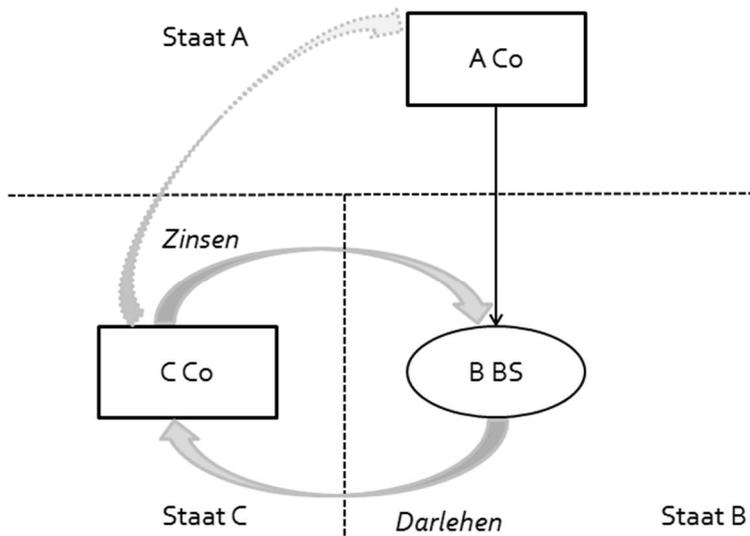
1309ho

Gehen beide Staaten einheitlich vom Vorliegen einer Betriebsstätte aus, ist es in weiterer Folge nicht maßgeblich, ob sich die unterschiedliche Zuordnung der Einkünfte und Aufwendungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte durch unterschiedliche innerstaatliche Zuordnungsregelungen, unterschiedliche DBA-Auslegung oder unterschiedliche Sachverhaltsbeurteilung ergibt.

1309hp

Eine D/NI-Steuerdiskrepanz aufgrund einer hybriden Betriebsstätte tritt bei einer aufwandswirksam erfassten Zahlung an ein Unternehmen ein, wenn diese zu einer steuerlichen Nichtberücksichtigung der korrespondierenden Erträge wegen einer unterschiedlichen Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte führt. Eine korrespondierende Erfassung der Erträge fehlt, wenn aus Sicht des Ansässigkeitsstaates des empfangenden Unternehmens die korrespondierenden Erträge einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden, die Betriebsstätteneinkünfte jedoch etwa aufgrund des DBA mit dem Betriebsstättenstaat aufgrund der Anwendung der Befreiungsmethode nicht im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen (Befreiungsmethode) und der Betriebsstättenstaat diese Erträge dem Stammhaus zuordnet.

Beispiel:



Die im Staat A ansässige Körperschaft A Co gewährt der im Staat C ansässigen Körperschaft C Co ein Darlehen. Die C Co tätigt dementsprechend Zinszahlungen an die A Co, die im Staat C als Betriebsausgabe abgezogen werden. Die A Co unterhält im Staat B eine Betriebsstätte. Zwischen Staat A und Staat B besteht ein DBA, nach dem Betriebsstätteneinkünfte im Staat B von Staat A freizustellen sind. Staat A ordnet das Darlehen der Betriebsstätte zu und erfasst daher die korrespondierenden Erträge (somit auch die von C Co geleisteten Zinsen) und Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Darlehen nicht. Staat B geht jedoch davon aus, dass das Darlehen nicht der Betriebsstätte, sondern dem Stammhaus zuzuordnen ist und erfasst daher ebenfalls die von C Co geleisteten Zinsen nicht als Ertrag. Die unterschiedliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zur Betriebsstätte führt zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/NI-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a vierter Teilstrich KStG 1988 vor.

1309hq

Keine D/NI-Steuerdiskrepanz aufgrund einer hybriden Betriebsstätte tritt daher im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode ein. Dies gilt auch im Anwendungsbereich der Befreiungsmethode, wenn es etwa dem Ansässigkeitsstaat nach dem jeweiligen DBA erlaubt ist, zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten von der Verpflichtung zur Freistellung abzusehen.

23.3.3.6 Unberücksichtigte Betriebsstätte

1309hr

§ 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 erfasst als hybride Gestaltungen jene D/Ni-Steuerdiskrepanzen, die sich aufgrund von Unterschieden hinsichtlich der Beurteilung über das Bestehen einer Betriebsstätte (unberücksichtigte Betriebsstätte) ergeben.

1309hs

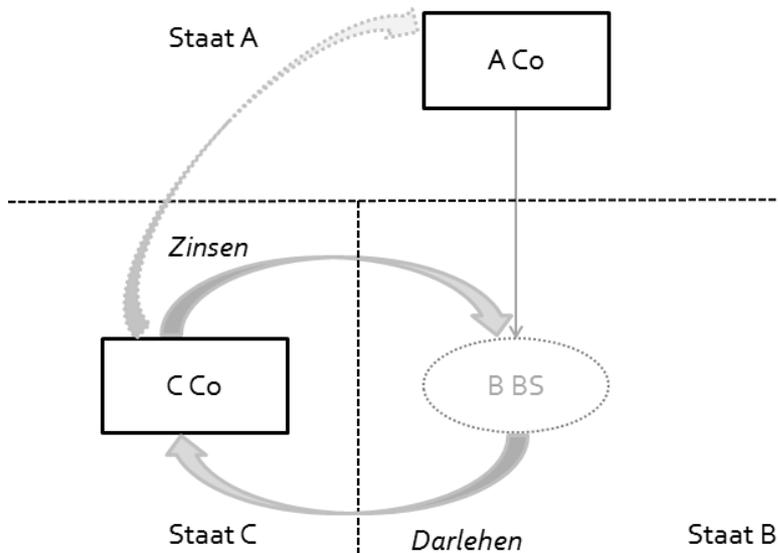
Eine sog. unberücksichtigte Betriebsstätte im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 liegt vor, wenn nach den Rechtsvorschriften des Stammhausstaates eines Unternehmens eine Betriebsstätte in einem anderen Staat besteht, jedoch dieser andere Staat nach dessen Rechtsvorschriften davon ausgeht, dass keine Betriebsstätte vorliegt.

Der Qualifikationskonflikt besteht somit im Unterschied zur hybriden Betriebsstätte im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a vierter Teilstrich KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309hm ff) bereits hinsichtlich der Frage der Existenz einer Betriebsstätte. Ob sich die unterschiedliche Beurteilung über das Bestehen einer Betriebsstätte durch unterschiedliche innerstaatliche Rechtsvorschriften der beiden Staaten, unterschiedliche DBA-Auslegung oder unterschiedliche Sachverhaltsbeurteilung ergibt, ist nicht maßgeblich.

1309ht

Eine D/Ni-Steuerdiskrepanz aufgrund einer unberücksichtigten Betriebsstätte tritt bei einer aufwandswirksam erfassten Zahlung an ein Unternehmen ein, wenn diese zu einer steuerlichen Nichtberücksichtigung der korrespondierenden Erträge deswegen führt, weil aus Sicht des Ansässigkeitsstaates des empfangenden Unternehmens die korrespondierenden Erträge einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden, während der andere Staat nicht vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgeht und daher diese Erträge dem Ansässigkeitsstaat zuordnet. Diese setzt weiters voraus, dass die Betriebsstätteneinkünfte aufgrund des DBA mit dem Betriebsstättenstaat im Ansässigkeitsstaat aufgrund der Anwendung der Befreiungsmethode nicht im Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen.

Beispiel:



Die im Staat A ansässige Körperschaft A Co gewährt der im Staat C ansässigen Körperschaft C Co ein Darlehen. Die C Co tätigt dementsprechend Zinszahlungen an die A Co, die im Staat C als Betriebsausgabe abgezogen werden. Zwischen Staat A und Staat B besteht ein DBA, nach dem Betriebsstätteneinkünfte im Staat B von Staat A freizustellen sind. Staat A geht vom Vorliegen einer Betriebsstätte im Staat B aus, ordnet das Darlehen dieser Betriebsstätte zu und erfasst daher die korrespondierenden Erträge (somit auch die von C Co geleisteten Zinsen) und Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Darlehen nicht. Nach den Vorschriften des Staates B liegt jedoch keine Betriebsstätte vor und Staat B erfasst daher ebenfalls die von C Co geleisteten Zinsen nicht als Betriebseinnahme. Die unterschiedliche Beurteilung über das Bestehen einer Betriebsstätte im Staat B führt zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/NI-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 vor.

1309hu

Keine D/NI-Steuerdiskrepanz aufgrund einer unberücksichtigten Betriebsstätte tritt daher im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode ein. Dies gilt auch im Anwendungsbereich der Befreiungsmethode, wenn der Ansässigkeitsstaat nach dem jeweiligen DBA zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten von der Verpflichtung zur Freistellung absehen kann (siehe dazu näher Rz 1309kb).

23.3.3.7 Hybride Gestaltungen im Zusammenhang mit DD-Steuerdiskrepanzen

1309hv

Gemäß § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 gelten bestimmte DD-Steuerdiskrepanzen als hybride Gestaltung. Betroffen sind in sachlicher Hinsicht der doppelte Abzug von Aufwendungen

- eines hybriden Unternehmens (siehe zum Begriff bereits Rz 1309hg ff),
- einer Betriebsstätte oder
- einer doppelt ansässigen Körperschaft,

wenn dieser aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften erfolgt.

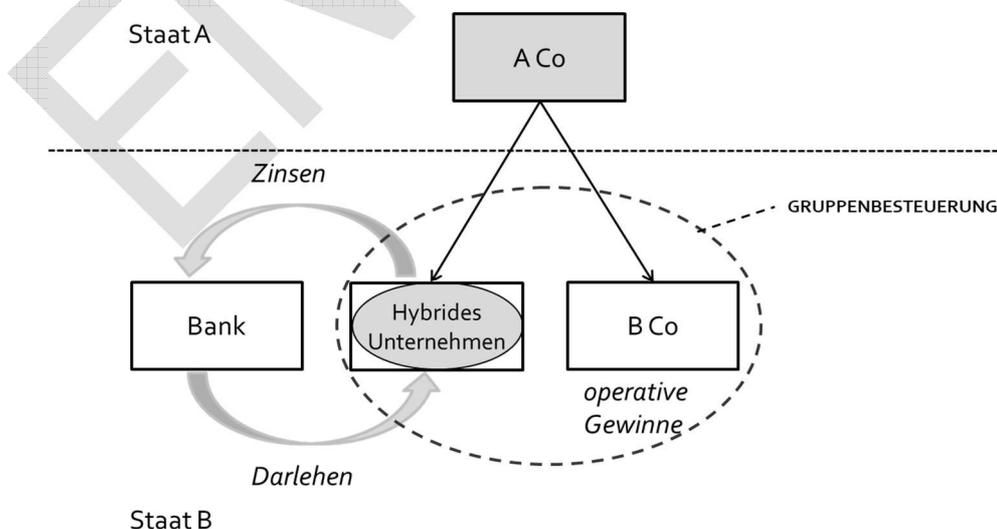
1309hw

Als steuerliche Sondervorschriften im Sinne dieser Bestimmung gelten insbesondere Gruppenbesteuerungsregelungen, die zu einem doppelten Abzug von Aufwendungen führen. Eine DD-Steuerdiskrepanz wird in der Regel durch eine divergierende Einkünftezurechnung aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften bewirkt. Andere steuerliche Sonderregelungen, wie beispielsweise steuerliche Investitionsbegünstigungen, führen in der Regel nicht zu einem doppelten Abzug und fallen nicht unter die Regelung.

1309hx

Eine DD-Steuerdiskrepanz von Aufwendungen eines hybriden Unternehmens aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften kann insbesondere bei Zahlungen eines hybriden Unternehmens in Kombination mit einer unterschiedlichen Einkünftezurechnung aufgrund einer in- oder ausländischen Gruppenbesteuerungsregelung eintreten.

Beispiel:



Die im Staat A ansässige Körperschaft A Co ist mehrheitlich an einem hybriden Unternehmen und an der B Co beteiligt, die beide im Staat B ansässig sind.

Aus Sicht des Staates A wird das hybride Unternehmen als steuerlich transparent eingestuft, aus Sicht des Staates B jedoch als steuerlich intransparent. Staat A behandelt das hybride Unternehmen wie eine Betriebsstätte der A Co im Staat B. Im Staat B besteht eine steuerliche Unternehmensgruppe zwischen der B Co und dem hybriden Unternehmen. Das DBA zwischen Staat A und Staat B sieht die Anrechnungsmethode für Betriebsstätteinkünfte vor.

Das hybride Unternehmen hat bei einer Bank im Staat B ein Darlehen aufgenommen. Die betreffenden Zinsaufwendungen können sowohl im Staat A (aufgrund der Anrechnungsmethode) mit anderen Einkünften der A Co als auch im Staat B (aufgrund der Unternehmensgruppe) mit den Gewinnen der B Co verrechnet werden. Die steuerlichen Sondervorschriften (Gruppenbesteuerung) im Staat B führen hinsichtlich der Aufwendungen des hybriden Unternehmens zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 (DD-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 vor.

1309hy

Eine Betriebsstätte iSd § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 liegt dann vor, wenn zumindest nach den Rechtsvorschriften eines Staates vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgegangen wird und Aufwendungen dieser Betriebsstätte zugeordnet werden, die aufgrund von steuerlichen Sondervorschriften doppelt abgezogen werden. Siehe dazu das Beispiel in Rz 1309jo.

1309hz

Der in § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 verwendete Begriff der doppelt ansässigen Körperschaft bezeichnet eine Körperschaft, die nach den jeweiligen innerstaatlichen Rechtsvorschriften in zwei (oder mehreren) Staaten aufgrund unterschiedlicher Anknüpfungsmerkmale (zB Sitz im Staat A und Ort der Geschäftsleitung im Staat B) als steuerlich ansässig gilt. Der Umstand, dass eine solche Körperschaft nach Maßgabe des jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens bei einer Art. 4 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Regelung nur in einem der beiden Staaten abkommensrechtlich ansässig ist, steht der Einstufung als doppelt ansässige Körperschaft im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 nicht entgegen.

1309ia

Eine DD-Steuerdiskrepanz im Zusammenhang mit doppelt ansässigen Körperschaft kann eintreten, wenn es in Kombination mit einer in- oder ausländischen

Gruppenbesteuerungsregelung zum doppelten Abzug der Aufwendungen der doppelt ansässigen Körperschaft kommt. Siehe dazu das Beispiel in Rz 1309jw.

23.3.3.8 Naheverhältnis der an der hybriden Gestaltung beteiligten Parteien

1309ib

§ 14 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 schränkt den Anwendungsbereich der hybriden Gestaltungen auf jene Fallgruppen ein, in denen es bei einer aufgrund der gemäß § 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 entstandenen Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 KStG 1988 wahrscheinlich ist, dass die beteiligten Personen diese gezielt gestalterisch genutzt haben. Es werden daher nur solche Steuerdiskrepanzen im Sinne des § 14 Abs. 2 iVm Abs. 3 Z 1 KStG 1988 als hybride Gestaltungen erfasst, die sich

- zwischen verbundenen Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 4 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309ic ff),
- zwischen dem Stammhaus und einer Betriebsstätte eines Unternehmens,
- zwischen zwei oder mehreren Betriebsstätten desselben Unternehmens oder
- im Rahmen einer strukturierten Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309ii ff) ergeben.

23.4. Verbundene Unternehmen (§ 14 Abs. 4 KStG 1988)

23.4.1. Verbundene Unternehmen im Sinne des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 (§ 14 Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988)

1309ic

Gemäß § 14 Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988 gelten für Zwecke des § 14 KStG 1988 sämtliche Unternehmen im Sinne des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 als verbundene Unternehmen. Das Vorliegen eines verbundenen Unternehmens ist nach Maßgabe der Definition des § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 zu beurteilen (siehe dazu näher Rz 1248cj ff). Dementsprechend kann ein verbundenes Unternehmen in drei unterschiedlichen Ausprägungen vorliegen, nämlich sowohl als Tochtergesellschaft (lit. a), Muttergesellschaft (lit. b) als auch als Schwestergesellschaft (letzter Satz) einer Körperschaft, auf deren Ebene die Neutralisierung der hybriden Gestaltung zu erfolgen hat.

1309id

Eine Körperschaft verfügt über ein verbundenes Unternehmen unabhängig davon, ob die Verbundenheit durch eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mindestens 25 % in Form von Kapital- oder Stimmrechten oder aufgrund eines mindestens 25-prozentigen Gewinnanspruchs hergestellt wird.

1309ie

Der Begriff des verbundenen Unternehmens ist rechtsformunabhängig (siehe Rz 1248cp) und erfasst daher grundsätzlich juristische und natürliche Personen sowie Personenvereinigungen. Eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 KStG 1988 kann daher zB auch bei einer Zahlung eines ausländischen hybriden Unternehmens vorliegen, das nach österreichischem Steuerrecht als Personengesellschaft, jedoch nach ausländischem Steuerrecht als Körperschaft eingestuft wird. Allerdings hat eine Neutralisierung einer Steuerdiskrepanz nach Maßgabe von § 14 Abs. 6 bis 9 KStG 1988 im Inland stets nur auf Ebene einer Körperschaft im Sinne des KStG 1988 zu erfolgen.

Beispiel:

Eine inländische A GmbH ist zu 50 % an einer in der Slowakei betrieblich tätigen k.s. beteiligt, die nach slowakischem Steuerrecht als Körperschaft, jedoch nach österreichischem Steuerrecht als Personengesellschaft eingestuft wird (hybrides Unternehmen). Die inländische A GmbH und die slowakische k.s. sind verbundene Unternehmen. Sofern eine Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 zwischen der inländischen A GmbH und der slowakischen k.s. vorliegen sollte, hat eine Neutralisierung nach Maßgabe von § 14 Abs. 6 bis 9 KStG 1988 auf Ebene der inländischen A GmbH zu erfolgen.

23.4.2. Unternehmen in denselben Konzernabschluss gemäß §§ 245a oder 247 UGB (§ 14 Abs. 4 zweiter Teilstrich KStG 1988)

1309if

Gemäß § 14 Abs. 4 zweiter Teilstrich KStG 1988 gelten als verbundene Unternehmen im Sinne des § 14 KStG 1988 auch jene Unternehmen, die vollständig in

- denselben Konzernabschluss gemäß § 245a UGB (Konzernabschluss nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen) oder
- denselben Konsolidierungskreis gemäß § 247 UGB einbezogen werden.

In beiden Fällen ist eine vollständige Konsolidierung des Unternehmens in den Konzernabschluss bzw. Konsolidierungskreis erforderlich; eine bloße „at equity“-Konsolidierung ist nicht ausreichend (siehe dazu auch Rz 1309cz).

23.4.3. Maßgeblich beherrschte und beherrschende Unternehmen (§ 14 Abs. 4 dritter und vierter Teilstrich KStG 1988)

1309ig

Als verbundene Unternehmen iSd § 14 KStG 1988 gelten auch

- **Unternehmen, in denen eine – an einer Steuerdiskrepanz beteiligte – Körperschaft maßgeblichen Einfluss auf deren Unternehmensleitung nimmt (§ 14 Abs. 4 dritter Teilstrich KStG 1988), und**
- **Unternehmen mit einem maßgeblichen Einfluss auf die Leitung einer – an einer Steuerdiskrepanz beteiligten – Körperschaft (§ 14 Abs. 4 vierter Teilstrich KStG 1988).**

1309ih

Ein maßgeblicher Einfluss auf die Leitung eines Unternehmens setzt eine maßgebliche Mitwirkung in Grundsatzfragen der Geschäfts- und Finanzpolitik voraus. Im Zweifel wird entsprechend § 189a Z 9 UGB von einem maßgeblichen Einfluss auf die Leitung eines anderen Unternehmens ab einem Besitz von 20 % oder mehr der Stimmrechte dieses Unternehmens auszugehen sein. Im Einzelfall kann jedoch auch ohne Stimmrechtsbeteiligung bei tatsächlicher Einflussnahme auf die Unternehmensleitung ein maßgeblicher Einfluss im Sinne des § 14 Abs. 4 dritter und vierter Teilstrich KStG 1988 gegeben sein.

23.5. Strukturierte Gestaltung (§ 14 Abs. 5 KStG 1988)

1309ii

Eine hybride Gestaltung liegt auch vor, wenn eine Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 im Rahmen einer strukturierten Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 KStG 1988 eintritt (§ 14 Abs. 3 Z 2 vierter Teilstrich KStG 1988).

1309ij

Gemäß § 14 Abs. 5 erster Satz KStG 1988 liegt entsprechend Art. 2 Nr. 11 ATAD eine strukturierte Gestaltung vor, wenn

- **die Steuerdiskrepanz in die Bedingungen der Gestaltung eingerechnet ist (erster Teilstrich, siehe dazu Rz 1309ik) oder**
- **diese mit der Absicht der Erzielung einer Steuerdiskrepanz entwickelt wurde (zweiter Teilstrich, siehe dazu Rz 1309il).**

Zur Gegen Ausnahme gemäß § 14 Abs. 5 zweiter Satz KStG 1988 siehe Rz 1309im f.

1309ik

Eine Einrechnung der Steuerdiskrepanz in die Bedingungen der Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 erster Satz erster Teilstrich KStG 1988 liegt dann vor, wenn der sich aus der Steuerdiskrepanz ergebende Steuervorteil in die Konditionen der Gestaltung eingepreist wird. Ob der Steuervorteil im In- oder im Ausland eintritt, ist nicht maßgeblich. Auf das Ausmaß, in dem die Steuerdiskrepanz in die Gestaltung eingepreist wurde, kommt es

ebenso wenig an. Indizien für die Einrechnung der Steuerdiskrepanz sind zB fremdunüblich vereinbarte Preise oder eine Vermarktung als steuerbegünstigte Gestaltung.

Beispiel:

A Co (ein im Staat A ansässiges Unternehmen) und B Co (ein in Staat B ansässiges Unternehmen) sind fremde Dritte. A Co leiht B Co im Rahmen eines Darlehens mit jährlicher Zinszahlung einen Betrag von 300.000 Euro. Die Anleihe wird nach den Rechtsvorschriften von Staat B als Fremdkapitalinstrument, nach den Rechtsvorschriften von Staat A aber als Eigenkapitalinstrument (dh. als Aktien) behandelt. Nach innerstaatlichem Recht befreit Staat A im Ausland erzielte Dividendeneinkünfte generell von der Steuer. Daher führt die Zahlung zu einem D/NI-Ergebnis, bei dem es sich um eine Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a erster Teilstrich KStG 1988 handelt.

Die Formel für die Berechnung der Zinszahlung für das Fremdkapitalinstrument sieht einen Abschlag gegenüber dem Marktzinssatz vor, der in Bezug auf den Körperschaftsteuersatz in Staat A berechnet wird (dh. die Zinsformel lautet $\text{Marktzinssatz} \times (1 - \text{Steuersatz})$). Der Marktzinssatz für das Darlehen würde 2% betragen ($300.000 \text{ Euro} \times 2\% = 6.000 \text{ Euro}$). Bei einem Steuersatz von 30% würde der A Co ein Zinsertrag nach Steuern iHv 4.200 Euro verbleiben. Da die Zahlung jedoch im Staat A als Dividendeneinkünfte behandelt und daher befreit wird, wird der sich aus der Steuerdiskrepanz ergebende Steuervorteil (1.800 Euro) in die Bedingungen der Vereinbarung eingerechnet, sodass die jährliche Zinszahlung für das Darlehen lediglich 4.200 Euro beträgt.

Da der Steuervorteil in die Berechnung des Zinssatzes eingepreist ist, liegt eine strukturierte Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 erster Teilstrich KStG 1988 vor.

1309il

Eine strukturierte Gestaltung liegt gemäß § 14 Abs. 5 zweiter Teilstrich KStG 1988 alternativ zum ersten Teilstrich auch dann vor, wenn eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 mit der Absicht zur Erzielung einer Steuerdiskrepanz entwickelt wurde. Diesbezüglich ist zu beurteilen, ob die Gegebenheiten und Umstände (einschließlich der Bedingungen) der Gestaltung objektiv auf eine solche subjektive Absicht jener Personen schließen lassen, welche an der Konzeption oder Beratung der Gestaltung beteiligt waren. Maßgeblich ist, ob die Absicht zur Erzielung einer Steuerdiskrepanz zum Zeitpunkt des Abschlusses der entsprechenden vertraglichen Vereinbarung gegeben war. Es ist nicht erforderlich, dass die Erzielung einer Steuerdiskrepanz der wesentliche Grund für den Abschluss der Vereinbarung war.

1309im

§ 14 Abs. 5 zweiter Satz KStG 1988 schließt als Gegen Ausnahme zum ersten Satz der Bestimmung das Vorliegen einer strukturierten Gestaltung jedoch aus, wenn

- **die Körperschaft nicht an dem Steuervorteil aus der hybriden Gestaltung beteiligt wurde (Nichtbeteiligung) und**
- **vernünftigerweise davon ausgegangen werden kann, dass die Körperschaft oder ein verbundenes Unternehmen von der hybriden Gestaltung nichts wusste (Nichtwissen).**

Die beiden Tatbestandsvoraussetzungen der Nichtbeteiligung am Steuervorteil und des Nichtwissens von der hybriden Gestaltung müssen kumulativ erfüllt sein.

1309in

Legt die Abgabenbehörde einen Anfangsbeweis für das Vorliegen einer strukturierten Gestaltung iSd § 14 Abs. 5 erster Satz KStG 1988 vor, obliegt die Beweislast über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gegen Ausnahme gemäß § 14 Abs. 5 zweiter Satz KStG 1988 der an der hybriden Gestaltung iSd § 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 beteiligten Körperschaft. Es ist dabei ausreichend, wenn die Körperschaft ihre Nichtbeteiligung am Steuervorteil und ihr Nichtwissen – sowie das ihrer verbundenen Unternehmen – glaubhaft machen kann.

23.6. Neutralisierung einer hybriden Gestaltung iZm einer D/NI-Steuerdiskrepanz (§ 14 Abs. 6 KStG 1988)

23.6.1. Allgemeines

1309io

§ 14 Abs. 6 KStG 1988 regelt die Neutralisierung jener hybriden Gestaltungen, die zu einem Abzug von Aufwendungen ohne korrespondierende Erfassung der Erträge als Einnahmen (D/NI-Steuerdiskrepanz) führen. Dabei ist zwischen der in § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 geregelten primären Maßnahme der Neutralisierung – durch Versagung des steuerlichen Abzugs von Aufwendungen im Inland – und der in § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 geregelten sekundären Maßnahme der Neutralisierung – durch steuerliche Erfassung der Erträge im Inland – zu unterscheiden.

23.6.2. Primäre Maßnahme

1309ip

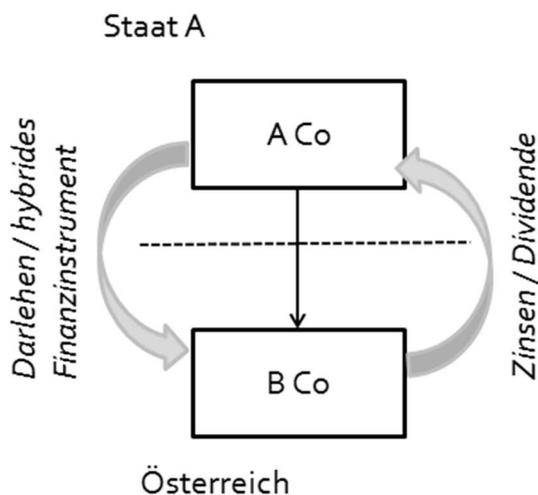
Im Rahmen der primären Maßnahme kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 bei einer hybriden Gestaltung, die zu einem Abzug von Aufwendungen im Inland ohne korrespondierende steuerliche Erfassung der Erträge im Ausland führt, zu einer

Neutralisierung durch Versagung des Abzugs von Aufwendungen im Inland als steuerliche (Betriebs-)Ausgabe.

1309iq

Bewirkt ein hybrides Finanzinstrument eine D/NI-Steuerdiskrepanz, kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zu einer Versagung des steuerwirksamen Abzugs von Aufwendungen aufgrund von Zahlungen einer im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf Basis dieses hybriden Finanzinstruments.

Beispiel:



Die Körperschaft A Co ist im Staat A ansässig und gewährt der inländischen Körperschaft B Co ein Darlehen. Die A Co ist zu 30% an der B Co beteiligt. Das Darlehen wird nach den Rechtsvorschriften von Staat A als Eigenkapitalinstrument eingestuft, weshalb die Zinsen auch aus Sicht des Staates A als steuerbefreite Dividenden behandelt werden. Aus Sicht des österreichischen Steuerrechts wird das Darlehen als Fremdkapital eingestuft. Dementsprechend stellen die Zinszahlungen aus österreichischer Sicht abzugsfähige Betriebsausgaben dar.

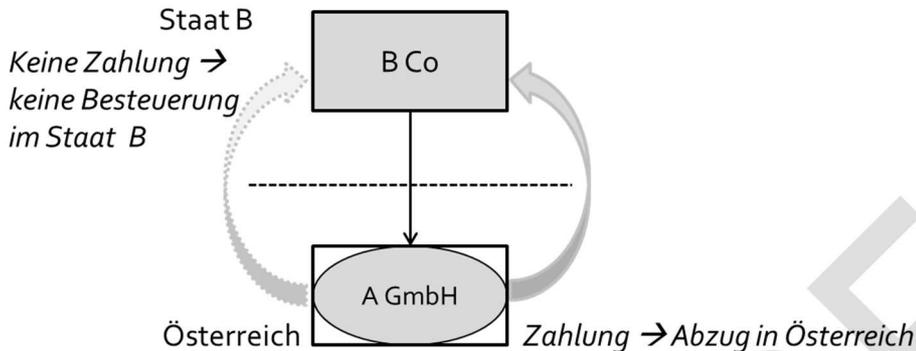
Zwischen Österreich und Staat A besteht eine Steuerdiskrepanz gemäß § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/NI-Ergebnis) hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des Finanzinstruments (hybrides Finanzinstrument). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung gemäß § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a erster Teilstrich KStG 1988 vor, die sich zwischen den verbundenen Unternehmen A Co und B Co (§ 14 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich iVm Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988) ergibt. Die Zinsen sind daher in Österreich gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 nicht abzugsfähig.

1309ir

Führt eine Zahlung eines im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen hybriden Unternehmens zu einer D/NI-Steuerdiskrepanz, kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988

zu einer Versagung des steuerwirksamen Abzugs von Aufwendungen aufgrund von Zahlungen der im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft.

Beispiel:



Es erfolgt eine Zinszahlung der inländischen A GmbH an ihre ausländische Gesellschafterin B Co für ein Gesellschafterdarlehen. Die A GmbH wird von Staat B als transparent – wie eine Betriebsstätte der Gesellschafterin B Co – behandelt. Die Zinszahlung stellt im Inland grundsätzlich eine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe dar. Im Ausland erfolgt jedoch keine steuerliche Berücksichtigung der korrespondierenden Zinserträge beim Gesellschafter, weil die Erträge nach ausländischem Steuerrecht der Betriebsstätte in Österreich zugeordnet werden und das DBA für die Betriebsstättengewinne die Befreiungsmethode vorsieht.

Die unterschiedliche Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers führt zu einer Steuereinkreuzung im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/NI-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 vor, die sich zwischen dem hybriden Unternehmen A GmbH und seinem verbundenen Unternehmen B Co ergibt (§ 14 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich iVm § 14 Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988). Die D/NI-Steuerdiskrepanz ist gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 durch Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei dem hybriden Unternehmen A GmbH zu neutralisieren.

1309is

Die Anwendung von § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 setzt voraus, dass das inländische hybride Unternehmen aus ausländischer Sicht abkommensrechtlich als inländische Betriebsstätte der ausländischen beteiligten Körperschaft eingestuft wird und das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen für Betriebsstättengewinne die Befreiungsmethode vorsieht.

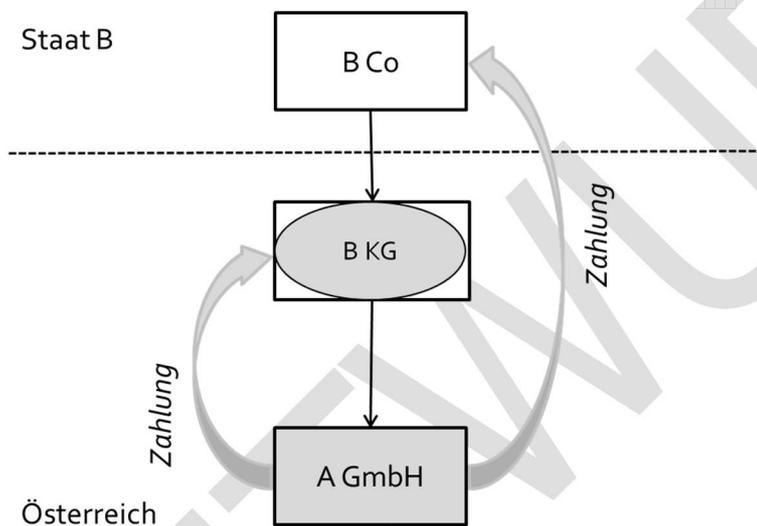
Sieht das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen jedoch für Betriebsstättengewinne die Anrechnungsmethode vor, werden die Einkünfte des inländischen hybriden Unternehmens ohnedies doppelt erfasst, sodass keine

Neutralisierung im Inland zu erfolgen hat. Dies gilt daher auch, wenn etwa aus ausländischer Sicht das hybride Unternehmen als vermögensverwaltende Personengesellschaft eingestuft wird und die anteiligen Einkünfte daher ohnedies auf Ebene der ausländischen beteiligten Körperschaft erfasst werden.

1309it

Führt eine Zahlung einer im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft an ein inländisches (umgekehrt) hybrides Unternehmen zu einer D/NI-Steuerdiskrepanz, kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zu einer Versagung des steuerwirksamen Abzugs von Aufwendungen aufgrund dieser Zahlungen der im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft.

Beispiel:



Die in Österreich ansässige A GmbH tätigt eine Zahlung an die vermögensverwaltende inländische B KG, an der zu 100% die B Co beteiligt ist. Die B Co ist im Staat B ansässig. Die nicht vermögensbeteiligte Komplementär-GmbH der B KG wird in der Grafik nicht dargestellt.

Die Zahlung wird aus österreichischer Sicht aufgrund der steuerlichen Transparenz der B KG nicht dieser, sondern deren 100%-iger Gesellschafterin, der Körperschaft B Co, zugeordnet. Die Zahlung wird daher in Österreich bei der A GmbH als Betriebsausgabe abgesetzt, ohne dass es im Inland zur Erfassung des korrespondierenden Ertrags mangels beschränkter Steuerpflicht der Gesellschafterin der B KG kommt.

Staat B behandelt die B KG als ein eigenständiges Steuersubjekt und rechnet diesem die Zahlung zu. Eine Besteuerung der Zahlung bei der B Co unterbleibt daher auch nach den Rechtsvorschriften des Staates B.

Es liegt ein D/Ni-Ergebnis vor, weil die Zahlung in Österreich steuerlich bei der A GmbH abzugsfähig ist, ohne dass der korrespondierende Ertrag im Staat B (oder im Inland) bei B Co erfasst wird. Dieses D/Ni-Ergebnis wird durch ein (umgekehrt) hybrides Unternehmen iSd § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 herbeigeführt und ergibt sich zwischen der A GmbH und ihrem verbundenen Unternehmen B Co (§ 14 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich KStG 1988 iVm § 14 Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988). Die D/Ni-Steuerdiskrepanz ist gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 durch Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei der A GmbH zu neutralisieren.

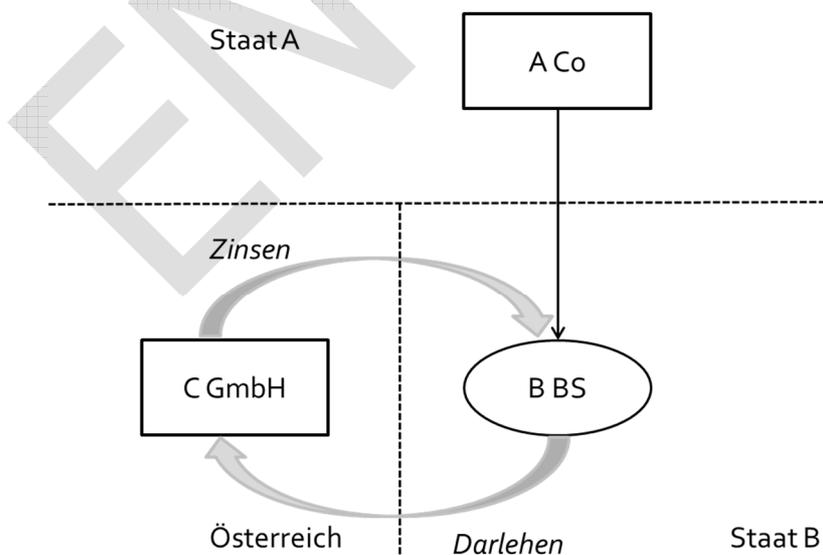
1309iu

Die Anwendung von § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 setzt voraus, dass den im Inland abgezogenen Aufwendungen für Zahlungen an ein inländisches hybrides Unternehmen keine korrespondierende Erfassung der Erträge im Ausland gegenübersteht. Werden zwar die korrespondierenden Erträge nicht im Ausland, jedoch im Inland erfasst, weil aus österreichischer Sicht die Gesellschafter des inländischen hybriden Unternehmens im Inland der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, hat insoweit ebenfalls keine Neutralisierung im Inland zu erfolgen.

1309iv

Führt eine Zahlung einer im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft an eine hybride Betriebsstätte zu einer D/Ni-Steuerdiskrepanz, kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zu einer Versagung des steuerwirksamen Abzugs von Aufwendungen aufgrund dieser Zahlungen der im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft.

Beispiel:



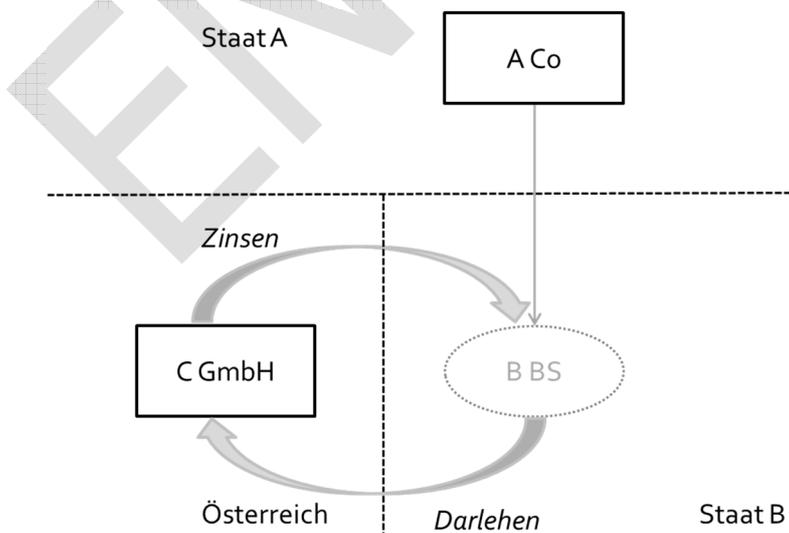
Die im Staat A ansässige Körperschaft A Co gewährt der in Österreich ansässigen C GmbH ein Darlehen. Die C GmbH tätigt dementsprechend Zinszahlungen an die A Co, die in Österreich als Betriebsausgabe abgezogen werden. Die A Co unterhält im Staat B eine Betriebsstätte. Zwischen Staat A und Staat B besteht ein DBA, nach dem Betriebsstätteneinkünfte in Staat B vom Staat A freizustellen sind. Staat A ordnet das Darlehen der Betriebsstätte zu und erfasst daher die korrespondierenden Erträge (somit auch die von der C GmbH geleisteten Zinsen) und Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Darlehen nicht. Staat B geht jedoch davon aus, dass das Darlehen nicht der Betriebsstätte, sondern dem Stammhaus in Staat A zuzuordnen ist und erfasst daher ebenfalls die von der C GmbH geleisteten Zinsen nicht als Ertrag.

Die unterschiedliche Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zur Betriebsstätte führt zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/NI-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a vierter Teilstrich KStG 1988 vor, die sich zwischen der A Co und ihrer Betriebsstätte ergibt (§ 14 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich iVm § 14 Abs. 4 zweiter Teilstrich KStG 1988). Die D/NI-Steuerdiskrepanz ist gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 durch Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei der C GmbH zu neutralisieren.

1309iw

Führt eine Zahlung einer im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft an eine unberücksichtigte Betriebsstätte zu einer D/NI-Steuerdiskrepanz, kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zu einer Versagung des steuerwirksamen Abzugs von Aufwendungen aufgrund dieser Zahlungen der im Inland unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft.

Beispiel:



Die im Staat A (einem Drittstaat) ansässige Körperschaft A Co gewährt der in Österreich ansässigen C GmbH ein Darlehen. Die C GmbH tätigt dementsprechend Zinszahlungen, die in Österreich als Betriebsausgabe abgezogen werden. Nach den steuerlichen Vorschriften des Staates A unterhält die A Co im Staat B eine Betriebsstätte B BS, der diese Zinszahlungen zugerechnet werden. Das DBA zwischen Staat A und Staat B sieht die Befreiungsmethode für Betriebsstätteneinkünfte vor. Nach den steuerlichen Vorschriften des Staates B liegt hingegen keine Betriebsstätte vor. Der Ertrag aus den Zinszahlungen wird daher auch in Staat B nicht besteuert.

Es liegt ein D/NI-Ergebnis im Zusammenhang mit einer unberücksichtigten Betriebsstätte der A Co im Staat B vor. Die unterschiedliche Beurteilung über das Bestehen einer Betriebsstätte im Staat B führt zu einer Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988. Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 vor, die sich zwischen der A Co und ihrer unberücksichtigten Betriebsstätte B BS ergibt (§ 14 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich iVm § 14 Abs. 4 zweiter Teilstrich KStG 1988). Die D/NI-Steuerdiskrepanz ist gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 durch Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei der C GmbH zu neutralisieren.

1309ix

Das Abzugsverbot gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zur Neutralisierung einer D/NI-Steuerdiskrepanz kommt allerdings nicht zur Anwendung, wenn bereits durch andere Vorschriften des EStG 1988 oder KStG 1988 das D/NI-Ergebnis beseitigt wurde. Dies hat etwa Bedeutung für Zahlungen iZm hybriden Finanzinstrumenten oder Zahlungen an eine hybride oder unberücksichtigte Betriebsstätte, wenn ein D/NI-Ergebnis bereits durch das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 beim Zahler im Inland neutralisiert wird.

1309iy

Das Abzugsverbot gemäß § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 hat auch dann unangewendet zu bleiben, wenn eine hybride Gestaltung bereits durch die Anwendung der speziellen Regelung für unberücksichtigte Betriebsstätten gemäß § 14 Abs. 8 KStG 1988 im Inland (siehe dazu Rz 1309kd) oder einer vergleichbaren Maßnahme eines anderen Staates im Ausland neutralisiert wurde.

23.6.3. Sekundäre Maßnahme

1309iz

Im Rahmen der sekundären Maßnahme kommt es gemäß § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 bei einer hybriden Gestaltung, die zu einem Abzug von Aufwendungen im Ausland ohne korrespondierende steuerliche Erfassung der Erträge im Inland führt, zu einer Neutralisierung durch steuerliche Erfassung der Erträge im Inland.

1309ja

Die Neutralisierung im Inland im Wege der sekundären Maßnahme gilt nur subsidiär, wenn nicht bereits im Ausland die D/NI-Steuerdiskrepanz durch eine primäre Maßnahme im Sinne des § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 (dh. Verweigerung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Aufwendungen) beseitigt wurde. Eine primäre Maßnahme im Ausland geht daher der sekundären Maßnahme im Inland stets vor. Vor Anwendung der sekundären Maßnahme ist also zu prüfen, ob nicht bereits der andere Staat in Umsetzung der Verpflichtungen der ATAD oder der OECD-Empfehlungen die D/NI-Steuerdiskrepanz durch Anwendung einer primären Maßnahme neutralisiert hat. Soweit eine im Inland gemäß § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 neutralisierte hybride Gestaltung erst nachträglich im anderen Staat neutralisiert wird, stellt dies gemäß § 14 Abs. 10 KStG 1988 ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295 BAO dar (siehe dazu Rz 1309kl).

1309jb

Der Anwendungsbereich der sekundären Maßnahme ist auf D/NI-Steuerdiskrepanzen bei Zahlungen eines ausländischen hybriden Unternehmens im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 an die an ihm beteiligte inländische Körperschaft beschränkt. Als Zahlung gilt jeder zu einem Aufwand beim hybriden Unternehmen führende Betrag, der aufgrund einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen dem hybriden Unternehmen und der beteiligten Körperschaft geleistet wird.

1309jc

Zahlungen einer anderen Körperschaft an eine hybride oder unberücksichtigte Betriebsstätte einer inländischen Körperschaft, die zu einer D/NI-Steuerdiskrepanz führen, fallen nicht unter § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988, sondern sind nach Maßgabe von § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 bei der zahlenden Körperschaft (siehe dazu Rz 1309it) oder § 14 Abs. 8 KStG 1988 im Fall einer unberücksichtigten Betriebsstätte bei der empfangenden Körperschaft zu neutralisieren (siehe dazu Rz 1309kd).

1309jd

Für Zwecke des § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 liegt ein ausländisches hybrides Unternehmen vor, wenn dieses nach österreichischem Steuerrecht als Personengesellschaft eingestuft wird und nach dem Recht jenes Staates, in dem es errichtet wurde oder seinen Sitz oder Ort der Geschäftsleitung hat, als Körperschaft eingestuft wird.

1309je

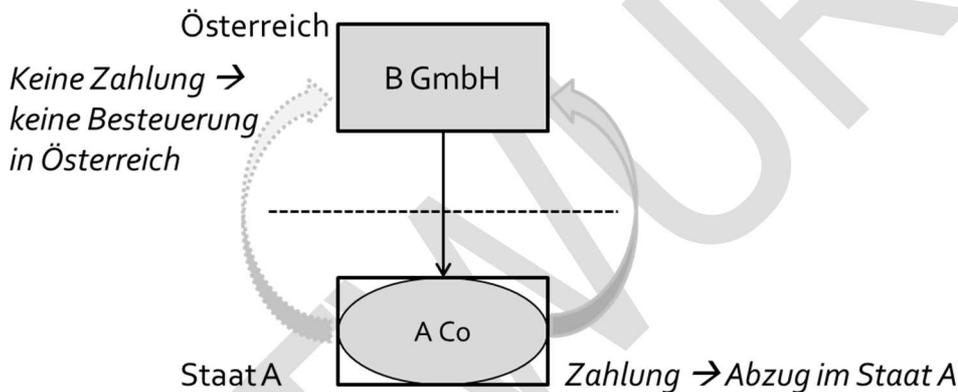
Eine inländische Körperschaft liegt vor, wenn diese ihren Sitz im Sinne des § 27 BAO im Inland hat. Für Zwecke der Anwendung des § 14 KStG 1988 gilt auch eine doppelt ansässige

Körperschaft mit Sitz im Ausland und Ort der Geschäftsleitung im Inland als inländische Körperschaft.

1309jf

Ein Beteiligungsverhältnis im Sinne dieser Bestimmung kann durch unmittelbare oder mittelbare Beteiligung in Form von Kapitalanteilen, Stimmrechten oder einem Gewinnanspruch am hybriden Unternehmen begründet werden. Ein Mindestbeteiligungsausmaß ist nicht erforderlich, allerdings setzt das Vorliegen einer zu neutralisierenden hybriden Gestaltung voraus, dass die inländische beteiligte Körperschaft und das ausländische hybride Unternehmen verbundene Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich iVm Abs. 4 KStG 1988 sind oder eine strukturierte Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 KStG 1988 vorliegt.

Beispiel:



Es erfolgt eine Zinszahlung der im Staat A ansässigen A Co an ihre 80%-ige Gesellschafterin, die in Österreich ansässige B GmbH, für ein Gesellschafterdarlehen. Die A Co wird im Staat A als intransparent (Steuersubjekt) behandelt; für die Zahlung wird ein Abzug zugelassen. Aus österreichischer Sicht wird die A Co als Personengesellschaft eingestuft und davon ausgegangen, dass im Staat A eine (anteilige) Betriebsstätte für die inländische Gesellschafterin B GmbH begründet wird. Das DBA zwischen Österreich und Staat A sieht für Betriebsstättengewinne die Befreiungsmethode vor. Es erfolgt daher keine steuerliche Berücksichtigung der Zahlung bei der Gesellschafterin B GmbH im Inland, weil die Zinsen als Sonderbetriebseinnahmen behandelt werden und als Teil des Gewinns der Betriebsstätte im Staat A in Österreich der Befreiungsmethode unterliegen.

Die unterschiedliche Beurteilung der Steuersubjektivität des Zahlers führt zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 (D/Ni-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 (hybrides Unternehmen) vor, die sich zwischen dem hybriden Unternehmen A Co und seinem verbundenen Unternehmen B GmbH ergibt (§ 14

Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich iVm Abs. 4 erster Teilstrich KStG 1988). Der Betrag der Zahlung ist daher in Österreich gemäß § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 bei der B GmbH steuerlich als Betriebseinnahme zu erfassen, sofern die D/NI-Steuerdiskrepanz nicht durch ein Abzugsverbot im Staat A beseitigt wurde.

1309jg

Die Anwendung von § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 setzt voraus, dass das ausländische hybride Unternehmen aus österreichischer Sicht abkommensrechtlich als ausländische Betriebsstätte der inländischen beteiligten Körperschaft eingestuft wird und das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen für Betriebsstättengewinne die Befreiungsmethode vorsieht.

Sieht das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen jedoch für Betriebsstättengewinne die Anrechnungsmethode vor, werden die Einkünfte der Betriebsstätte ohnedies doppelt erfasst, sodass keine Neutralisierung im Inland zu erfolgen hat. Dies gilt daher auch, wenn etwa aus österreichischer Sicht das hybride Unternehmen als vermögensverwaltende Personengesellschaft eingestuft wird und die anteiligen Einkünfte daher ohnedies auf Ebene der inländischen beteiligten Körperschaft erfasst werden.

1309jh

§ 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 regelt nicht die Neutralisierung einer im Ausland abzugsfähigen Zahlung im Zusammenhang mit einem hybriden Finanzinstrument an eine inländische Körperschaft, die im Inland als Beteiligungsertrag anzusehen wäre (D/NI-Steuerdiskrepanz iZm hybridem Finanzinstrument), weil bereits § 10 Abs. 4 KStG 1988 für solche Fälle eine steuerpflichtige Erfassung von Beteiligungserträgen aus hybriden Finanzinstrumenten vorsieht, soweit die Dividenden bei der auszahlenden Körperschaft abzugsfähig sind (siehe dazu Rz 1248).

23.7. Neutralisierung einer hybriden Gestaltung iZm einer DD-Steuerdiskrepanz (§ 14 Abs. 7 KStG 1988)

23.7.1. Allgemeines

1309ji

§ 14 Abs. 7 KStG 1988 regelt die Neutralisierung jener hybriden Gestaltungen, die zu einem doppelten Abzug von Aufwendungen im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 führen (DD-Fälle). Die Bestimmung setzt daher tatbestandlich sowohl

- das Vorliegen einer Steuerdiskrepanz in Form eines doppelten Abzugs iSd § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 (siehe dazu bereits Rz 1309gp) als auch

- das Vorliegen einer hybriden Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b iVm Z 2 KStG 1988 (siehe dazu bereits Rz 1309hv ff) voraus.

1309jj

§ 14 Abs. 7 KStG 1988 enthält 3 unterschiedliche Ziffern:

- Z 1 regelt als primäre Maßnahme im Sinne des Art. 9 Abs. 1 lit. a ATAD ein Abzugsverbot für doppelt berücksichtigte Aufwendungen im Inland (siehe dazu Rz 1309jm ff).
- Z 2 regelt als sekundäre Maßnahme im Sinne des Art. 9 Abs. 1 lit. b ATAD das Abzugsverbot von doppelt berücksichtigten Aufwendungen, wenn der andere Staat kein Abzugsverbot im Sinne der primären Maßnahme gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 vorsieht (siehe dazu Rz 1309jp ff).
- Z 3 regelt entsprechend Art. 9b ATAD den Sonderfall eines doppelten Abzugs bei doppelt ansässigen Körperschaften (siehe dazu Rz 1309jt ff).

1309jk

Gemäß § 14 Abs. 7 letzter Satz KStG 1988 kommen § 14 Abs. 7 Z 1 bis 3 KStG 1988 entsprechend dem Schlussteil von Art. 9 Abs. 1 ATAD jedoch nicht zur Anwendung, soweit die doppelt berücksichtigten Aufwendungen mit doppelt berücksichtigten Einkünften verrechnet werden. Dies gilt unabhängig davon, ob eine solche Verrechnung im jeweiligen oder einem späteren Wirtschaftsjahr erfolgt. Die Regelung entspricht dem Schlussteil von Art. 9 Abs. 1 ATAD.

1309jl

Grundsätzlich ist es der Anrechnungsmethode in Doppelbesteuerungsabkommen systemimmanent, dass sowohl bei einer ausländischen Betriebsstätte als auch bei einer Beteiligung an einem ausländischen hybriden Unternehmen einer inländischen Körperschaft stets doppelt berücksichtigte Aufwendungen vorliegen, diese jedoch mit im In- und Ausland doppelt berücksichtigten Einkünften verrechnet werden. Diesfalls kommen daher die Neutralisierungsregelungen gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 bis 3 KStG 1988 nicht zur Anwendung. Diese sind jedoch anzuwenden, sofern die doppelt berücksichtigten Aufwendungen nicht – mit auch im Inland – erfassten Einkünften verrechnet werden (zB aufgrund einer Gruppenbesteuerung im Ausland; siehe dazu Rz 1309jn), weil in einem solchen Fall keine Verrechnung mit doppelt berücksichtigten Einkünften stattfindet.

23.7.2. Primäre Maßnahme (§ 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988)

1309jm

§ 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 sieht als primäre Maßnahme ein Abzugsverbot für doppelt berücksichtigte Aufwendungen im Inland bei der (beteiligten) Körperschaft vor. Erfasst sind von der Regelung jene Fälle, in denen eine inländische Körperschaft

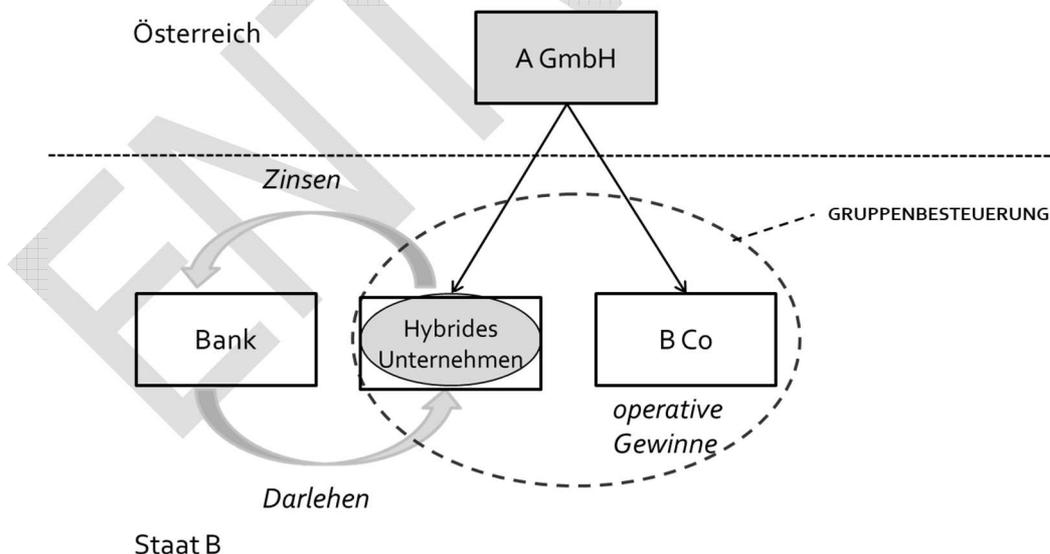
- an einem ausländischen hybriden Unternehmen beteiligt ist oder
- eine ausländische Betriebsstätte unterhält.

1309jn

Ist eine inländische Körperschaft an einem ausländischen hybriden Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 (siehe bereits Rz 1309hj) beteiligt, liegt ein doppelter Abzug von Aufwendungen im Sinne des § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 vor, wenn dieselben Aufwendungen sowohl in Österreich – dem Investorstaat im Sinne der ATAD – als auch in dem Zahlerstaat im Sinne der ATAD, in dem das dort als Steuersubjekt behandelte hybride Unternehmen ansässig ist, steuerlich abzugsfähig sind.

Diesfalls bewirkt die Regelung ein Abzugsverbot der doppelt berücksichtigten Aufwendungen bei der beteiligten inländischen Körperschaft im Inland, soweit die Aufwendungen nicht mit doppelt berücksichtigten Einkünften verrechnet werden (zB aufgrund einer Gruppenbesteuerungsregelung).

Beispiel:



Die in Österreich ansässige A GmbH hält eine 80-prozentige Beteiligung an einem (vermögensverwaltend tätigen) hybriden Unternehmen im Staat B. Das hybride Unternehmen wird aus österreichischer Sicht als steuerlich transparent, aus Sicht des Staates B jedoch als Steuersubjekt behandelt. Es besteht im Staat B eine steuerliche

Unternehmensgruppe zwischen der B Co und dem hybriden Unternehmen, weshalb die Einkünfte der B Co und des hybriden Unternehmens im Rahmen der steuerlichen Unternehmensgruppe miteinander verrechnet werden können. Das hybride Unternehmen hat bei einer Bank im Staat B ein Darlehen aufgenommen. Die Zinsaufwendungen des hybriden Unternehmens, das aus österreichischer Sicht als vermögensverwaltende Personengesellschaft qualifiziert wird, können auf Ebene der A GmbH im Ausmaß der Beteiligung am hybriden Unternehmen als Betriebsausgabe abgezogen werden.

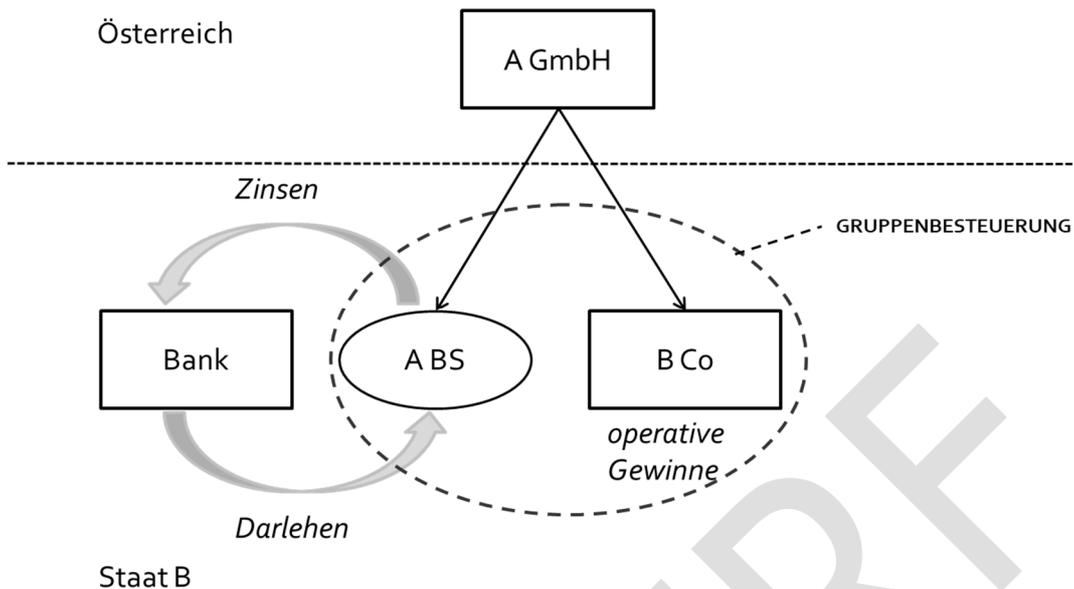
Die betreffenden anteiligen Zinsaufwendungen können daher sowohl in Österreich mit anderen Einkünften der A GmbH als auch im Staat B (aufgrund der Unternehmensgruppe) mit den Gewinnen der B Co (somit mit nicht doppelt berücksichtigten Einnahmen) verrechnet werden. Die steuerlichen Sondervorschriften (Gruppenbesteuerung) im Staat B führen hinsichtlich der anteiligen Aufwendungen des hybriden Unternehmens zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 (DD-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b iVm Z 2 erster Teilstrich KStG 1988 zwischen der A Co und seinem verbundenen ausländischen hybriden Unternehmen vor. Gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 sind die anteiligen Zinsaufwendungen bei der A GmbH im Inland nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

1309jo

Unterhält eine inländische Körperschaft eine ausländische Betriebsstätte, liegt ein doppelter Abzug von Aufwendungen im Sinne des § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 vor, wenn dieselben Aufwendungen sowohl in Österreich – dem Investorstaat im Sinne der ATAD – als auch in dem Zahlerstaat im Sinne der ATAD, in dem die Betriebsstätte belegen ist, steuerlich abzugsfähig sind.

Diesfalls bewirkt die Regelung ein Abzugsverbot der doppelt berücksichtigten Aufwendungen bei der inländischen Körperschaft im Inland, soweit die Aufwendungen nicht mit doppelt berücksichtigten Einkünften verrechnet werden (zB aufgrund einer Gruppenbesteuerungsregelung).

Beispiel:



Die in Österreich ansässige A GmbH unterhält eine Betriebsstätte A BS und eine 100%-ige Tochtergesellschaft B Co im Staat B. Es besteht eine steuerliche Unternehmensgruppe zwischen der B Co und der A BS, weil nach den steuerlichen Vorschriften von Staat B die Ergebnisse von Betriebsstätten im Staat B und dort ansässigen Körperschaften im Rahmen einer steuerlichen Unternehmensgruppe miteinander verrechnet werden können. Das DBA zwischen Österreich und Staat B sieht die Anrechnungsmethode für Betriebsstätteinkünfte vor. Die A Co hat bei einer Bank im Staat B ein Darlehen aufgenommen, das nach den Vorschriften des Staates B der Betriebsstätte A BS in Staat B zugeordnet wird. Die A BS erzielt einen Verlust. Die betreffenden Zinsaufwendungen können sowohl in Österreich (aufgrund der Anrechnungsmethode) von anderen Einkünften der A GmbH als auch im Staat B (aufgrund der Unternehmensgruppe) mit den Gewinnen der B Co (somit mit nicht doppelt berücksichtigten Einnahmen) verrechnet werden.

Die steuerlichen Sondervorschriften (Gruppenbesteuerung) im Staat B führen hinsichtlich der Aufwendungen der Betriebsstätte A BS zu einer Steuerrücklage im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 (DD-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b iVm Z 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 zwischen der A GmbH und ihrer Betriebsstätte A BS vor. Gemäß § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 sind die Zinsaufwendungen bei der A GmbH im Inland nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

23.7.3. Sekundäre Maßnahme (§ 14 Abs. 7 Z 2 KStG 1988)

1309jp

§ 14 Abs. 7 Z 2 KStG 1988 versagt entsprechend Art. 9 Abs. 1 lit. b ATAD als sekundäre Maßnahme den Abzug von doppelt abzugsfähigen Aufwendungen, wenn Österreich der Zahlerstaat im Sinne der ATAD ist und der Investorstaat im Sinne der ATAD kein Abzugsverbot im Sinne des § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 vorsieht.

Die Regelung erfasst spiegelbildlich zu § 14 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 jene Fälle, in denen eine ausländische Körperschaft

- an einem inländischen hybriden Unternehmen beteiligt ist oder**
- eine inländische Betriebsstätte unterhält**

und ein doppelter Abzug von Aufwendungen im In- und Ausland erfolgt.

1309jq

Ist eine ausländische Körperschaft an einem inländischen hybriden Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 (siehe bereits Rz 1309hj) beteiligt, liegt ein doppelter Abzug von Aufwendungen im Sinne des § 14 Abs. 7 Z 2 KStG 1988 vor, wenn dieselben Aufwendungen sowohl in Österreich – dem Zahlerstaat im Sinne der ATAD – als auch in dem Investorstaat im Sinne der ATAD, in dem die ausländische Körperschaft ansässig ist, steuerlich abzugsfähig sind.

Das Abzugsverbot im Inland kommt aufgrund der Ausnahme gemäß § 14 Abs. 7 letzter Satz KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309jk) nur zur Anwendung, soweit diese doppelt berücksichtigten Aufwendungen mit nicht doppelt berücksichtigten Einnahmen verrechnet werden (zB aufgrund der Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG 1988).

1309jr

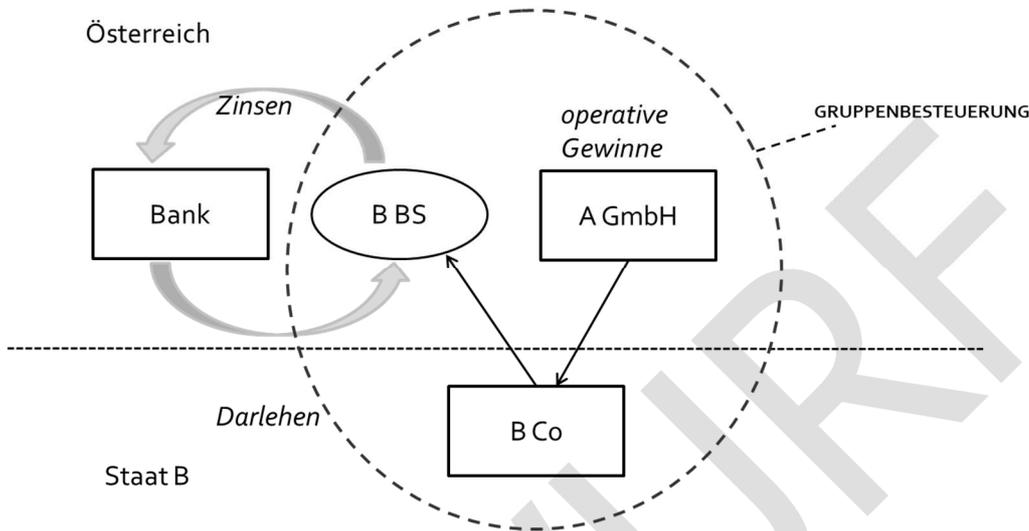
Als inländisches hybrides Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a dritter Teilstrich KStG 1988 gilt eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988, die ihren Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland hat und die im Ausland als steuerlich transparent angesehen wird.

1309js

Unterhält eine ausländische Körperschaft eine inländische Betriebsstätte, liegt ein doppelter Abzug von Aufwendungen im Sinne des § 14 Abs. 7 Z 2 KStG 1988 vor, wenn dieselben Aufwendungen sowohl in Österreich – dem Zahlerstaat im Sinne der ATAD – als auch in dem Investorstaat im Sinne der ATAD, in dem die ausländische Körperschaft ansässig ist, steuerlich abzugsfähig sind.

Das Abzugsverbot im Inland kommt aufgrund der Ausnahme gemäß § 14 Abs. 7 letzter Satz KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309jk) nur zur Anwendung, soweit diese doppelt berücksichtigten Aufwendungen mit nicht doppelt berücksichtigten Einnahmen verrechnet werden (zB aufgrund der Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG 1988).

Beispiel:



Die in Österreich ansässige Körperschaft A GmbH ist die 100%-ige Muttergesellschaft der in Staat B ansässigen Körperschaft B Co. Es besteht eine steuerliche Unternehmensgruppe zwischen der A GmbH als Gruppenträgerin und dem ausländischen Gruppenmitglied B Co. Die inländischen Betriebstättenergebnisse der B BS können folglich im Rahmen der Gruppenbesteuerung mit den Einkünften der A GmbH verrechnet werden. Das DBA zwischen Österreich und Staat B sieht die Anrechnungsmethode für Betriebstätteneinkünfte vor. Die B Co hat bei einer Bank in Österreich ein Darlehen aufgenommen, das der Betriebsstätte B BS in Österreich zugeordnet wird. Die B BS erzielt im Inland einen Verlust. Die betreffenden Zinsaufwendungen können sowohl im Staat B (aufgrund der Anrechnungsmethode) mit anderen Einkünften der B Co als auch in Österreich (aufgrund der Unternehmensgruppe) mit den Gewinnen der A GmbH (somit mit nicht doppelt berücksichtigten Einnahmen) verrechnet werden.

Die steuerlichen Sondervorschriften (Gruppenbesteuerung) in Österreich führen hinsichtlich der Aufwendungen der inländischen Betriebsstätte zu einer Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 (DD-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b iVm Z 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 zwischen der B Co und ihrer inländischen Betriebsstätte vor. Sieht Staat B in einem solchen Fall kein Abzugsverbot für diese Aufwendungen vor, sind diese gemäß § 14 Abs. 7 Z 2 KStG 1988 im Inland nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

23.7.4. Sonderregelung für doppelt ansässige Körperschaften (§ 14 Abs. 7 Z 3 KStG 1988)

1309jt

§ 14 Abs. 7 Z 3 1. Satz KStG 1988 sieht entsprechend Art. 9b ATAD ein Abzugsverbot im Inland für doppelt berücksichtigte Aufwendungen doppelt ansässiger Körperschaften vor.

Ein doppelter Abzug entsteht in solchen Fällen dann, wenn eine Körperschaft nach den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften in zwei (oder mehreren) Staaten steuerlich ansässig ist (siehe zur doppelten Ansässigkeit bereits Rz 1309hz) und in diesen Staaten dieselben Aufwendungen steuerlich abziehen kann.

Das Abzugsverbot im Inland kommt aufgrund der Ausnahme gemäß § 14 Abs. 7 letzter Satz KStG 1988 (siehe dazu Rz 1309jk) nur zur Anwendung, soweit diese doppelt berücksichtigten Aufwendungen mit nicht doppelt berücksichtigten Einnahmen verrechnet werden (zB aufgrund der Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG 1988).

1309ju

Das Abzugsverbot ist gemäß § 14 Abs. 7 Z 3 zweiter Satz KStG 1988 nicht bei einer doppelt ansässigen Körperschaft anwendbar, wenn Österreich aufgrund eines DBA mit einem EU-Mitgliedstaat abkommensrechtlicher Ansässigkeitsstaat der Körperschaft ist. Die Beurteilung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit erfolgt anhand der sogenannten Tie-Breaker-Regelung im Sinne des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA des betreffenden DBA. Diesfalls hat entsprechend Art. 9b zweiter Satz ATAD der andere EU-Mitgliedstaat als abkommensrechtlicher Quellenstaat der doppelt ansässigen Körperschaft ein Abzugsverbot vorzusehen.

1309jv

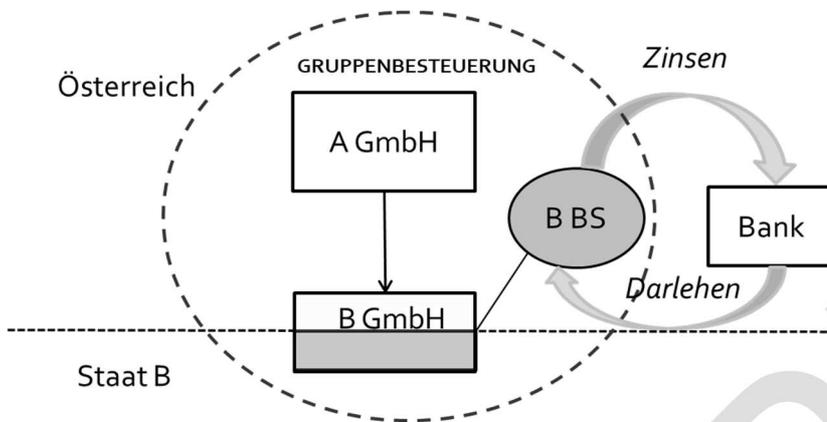
Ist eine doppelt ansässige Körperschaft nach den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften sowohl in Österreich als auch in einem Drittstaat ansässig, gilt das Abzugsverbot im Inland entsprechend Art. 9b erster Satz ATAD unabhängig davon, ob Österreich abkommensrechtlich der Ansässigkeitsstaat oder der Quellenstaat der doppelt ansässigen Körperschaft ist. Sollte jedoch der Drittstaat abkommensrechtlicher Quellenstaat sein und entsprechend den OECD-Empfehlungen zur Neutralisierung hybrider Gestaltungen seinerseits ein Abzugsverbot zur Vermeidung eines doppelten Abzugs vorsehen, liegt im Ergebnis kein doppelter Abzug vor, sodass diesfalls keine Neutralisierung gemäß § 14 Abs. 7 Z 3 KStG 1988 im Inland erfolgt.

1309jw

Ist Österreich abkommensrechtlicher Quellenstaat einer doppelt ansässigen Körperschaft, bei der Aufwendungen sowohl im In- als auch im Ausland doppelt abgezogen werden und

nicht mit doppelt berücksichtigten Einnahmen verrechnet werden, kommt daher das Abzugsverbot im Inland gemäß § 14 Abs. 7 Z 3 KStG 1988 zur Anwendung.

Beispiel:



Die doppelt ansässige Körperschaft B GmbH mit Sitz in Österreich und Ort der Geschäftsleitung im Staat B ist Gruppenmitglied einer inländischen Unternehmensgruppe mit der A GmbH als Gruppenträgerin. Der inländische Betrieb der B GmbH stellt abkommensrechtlich eine Betriebsstätte B BS dar. Nach dem DBA zwischen Staat Bund Österreich, ist Staat B der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat der B GmbH und Österreich der abkommensrechtliche Quellenstaat. Das DBA sieht für Betriebsstätteneinkünfte die Anrechnungsmethode vor. Die B GmbH hat bei einer Bank in Österreich ein Darlehen aufgenommen, das der Betriebsstätte B BS in Österreich zugeordnet wird. Die B GmbH erzielt im Inland einen Verlust; dieser wird im Rahmen der Gruppenbesteuerung mit Einkünften der Gruppenträgerin A GmbH (somit mit nicht doppelt berücksichtigten Einnahmen) verrechnet. In Staat B wird der inländische Verlust als Betriebsstättenverlust aufgrund der Anrechnungsmethode ebenfalls angesetzt und mit anderen Einkünften der doppelt ansässigen B GmbH verrechnet.

Die steuerlichen Sondervorschriften (Gruppenbesteuerung) in Österreich führen hinsichtlich der Aufwendungen der doppelt ansässigen B GmbH zu einer Steuerrücklage im Sinne des § 14 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 (DD-Ergebnis). Es liegt folglich eine hybride Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b iVm Z 2 zweiter Teilstrich KStG 1988 zwischen der B GmbH und ihrer inländischen Betriebsstätte vor. Die Aufwendungen der doppelt ansässigen B GmbH sind im Inland gemäß § 14 Abs. 7 Z 3 KStG 1988 nicht abzugsfähig. Da Österreich der abkommensrechtliche Quellenstaat ist, gilt dies unabhängig davon, ob Staat B ein Drittstaat oder ein EU-Mitgliedstaat ist.

23.8. Sonderregelung für unberücksichtigte Betriebsstätten (§ 14 Abs. 8 KStG 1988)

1309jx

§ 14 Abs. 8 erster Satz KStG 1988 sieht vor, dass weder im Inland noch im Betriebsstättenstaat erfasste Erträge einer ausländischen unberücksichtigten Betriebsstätte im Inland steuerlich zu erfassen sind. Dabei handelt es sich entsprechend Art. 9 Abs. 5 ATAD um eine Sonderregelung, die im Fall von unberücksichtigten Betriebsstätten den Ansässigkeitsstaat einer Körperschaft dazu verpflichtet, bei dieser jene Einkünfte zu berücksichtigen, die aus dessen Sicht der im Ausland unberücksichtigten Betriebsstätte zugeordnet werden.

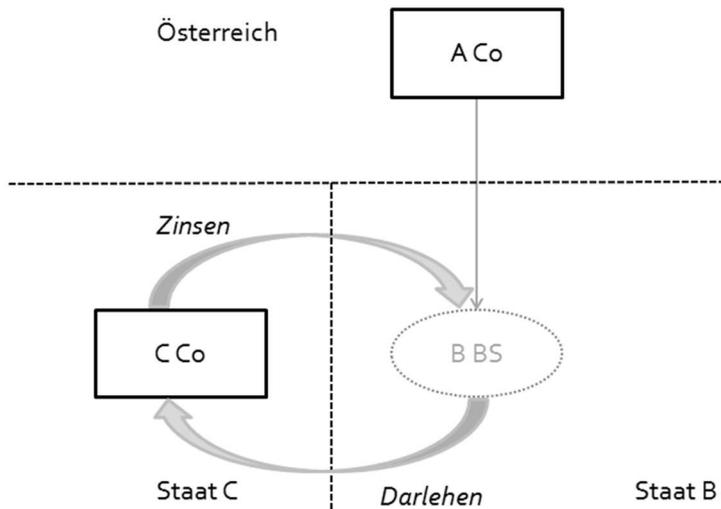
1309jy

Eine ausländische unberücksichtigte Betriebsstätte iSd § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 liegt vor, wenn bei einer in Österreich ansässigen Körperschaft aus österreichischer Sicht eine Betriebsstätte in einem anderen Staat besteht, jedoch dieser andere Staat nach dessen Rechtsvorschriften davon ausgeht, dass keine Betriebsstätte vorliegt (siehe dazu bereits Rz 1309hr ff).

1309jz

Eine D/NI-Steuerdiskrepanz im Zusammenhang mit einer ausländischen unberücksichtigten Betriebsstätte tritt dann ein, wenn eine Zahlung an die im Inland ansässige Körperschaft zu einem steuerlichen Abzug führt und bei der empfangenden Körperschaft weder im Inland (beim Stammhaus) noch in dem anderen Staat (bei der unberücksichtigten Betriebsstätte) aufgrund der unterschiedlichen Beurteilung über das Bestehen der Betriebsstätte steuerlich als Ertrag erfasst wird. Dies setzt voraus, dass für ausländische Betriebsstättengewinne nach dem anzuwendenden DBA die Befreiungsmethode vorgesehen ist; im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode kann dieser D/NI-Effekt nicht eintreten.

Beispiel:



Die in Österreich ansässige Körperschaft A Co gewährt der im Staat C ansässigen Körperschaft C Co ein Darlehen. Die C Co tätigt dementsprechend Zinszahlungen, die in Staat C als (Betriebs-)Ausgaben abgezogen werden. Aus österreichischer Sicht unterhält die A Co in Staat B (einem EU-Mitgliedstaat) eine Betriebsstätte B BS, der diese Zinszahlungen zugerechnet werden. Das DBA zwischen Österreich und Staat B sieht die Befreiungsmethode für Betriebsstätteneinkünfte vor. Staat B geht nicht vom Vorliegen einer Betriebsstätte aus. Der Ertrag aus den Zinszahlungen wird daher auch in Staat B nicht besteuert.

Es liegt ein D/NI-Ergebnis im Zusammenhang mit einer unberücksichtigten Betriebsstätte im Ausland im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a fünfter Teilstrich KStG 1988 zwischen der österreichischen A Co und ihrer unberücksichtigten Betriebsstätte (§ 14 Abs. 3 Z 2 zweiter Teilstrich KStG 1988) vor. Der Ertrag aus den Zinszahlungen ist daher bei der inländischen A Co gemäß § 14 Abs. 8 KStG 1988 als (Betriebs-)Einnahme zu erfassen.

1309ka

§ 14 Abs. 8 erster Satz KStG 1988 führt im Verhältnis zu anderen EU-Mitgliedstaaten zur Durchbrechung einer sich ansonsten aus dem jeweiligen DBA ergebenden Freistellungsverpflichtung (siehe dazu Rz 1309kb) und geht daher dem Abkommen vor.

Im Verhältnis zu Drittstaaten kommt § 14 Abs. 8 KStG 1988 nicht zur Anwendung.

1309kb

Ob sich tatsächlich eine abkommensrechtliche Verpflichtung zur Freistellung von Einkünften einer ausländischen unberücksichtigten Betriebsstätte ergibt, ist zunächst nach Maßgabe des jeweiligen DBA zu beurteilen.

Sofern der Qualifikationskonflikt hinsichtlich des Bestehens einer ausländischen Betriebsstätte auf unterschiedliches nationales Recht zurückzuführen ist, erlischt die Freistellungsverpflichtung Österreichs nämlich bereits auf abkommensrechtlicher Ebene.

Sofern der Qualifikationskonflikt durch eine unterschiedliche DBA-Auslegung oder durch unterschiedliche Sachverhaltsbeurteilungen ausgelöst wird und das DBA eine dem Art. 23A Abs. 4 OECD-MA entsprechende Regelung vorsieht, erlischt die Freistellungsverpflichtung Österreichs ebenfalls bereits auf abkommensrechtlicher Ebene.

In diesen Fällen wird daher die D/NI-Steuerdiskrepanz bereits auf DBA-Ebene vermieden, sodass § 14 Abs. 8 KStG 1988 nicht mehr zur Anwendung kommt.

1309kc

§ 14 Abs. 8 KStG 1988 kommt nicht zur Anwendung, wenn bereits durch andere Vorschriften des EStG 1988 oder KStG 1988 (etwa durch das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988) das D/NI-Ergebnis durch die Versagung des Betriebsausgabenabzugs beim Zahler beseitigt wurde (siehe dazu bereits Rz 1309ix).

1309kd

Die Anwendung von § 14 Abs. 8 erster Satz KStG 1988 auf Ebene der empfangenden inländischen Körperschaft geht allerdings der Anwendung von § 14 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 bei der zahlenden Körperschaft im Inland vor (siehe dazu bereits Rz 1309iy). In diesem Fall erfolgt die Neutralisierung der Steuerdiskrepanz daher nicht durch die Versagung des Betriebsausgabenabzugs beim Zahler, sondern durch die steuerliche Erfassung der Einnahme beim Empfänger.

Dies gilt auch bei Zahlungen einer inländischen Körperschaft an die unberücksichtigte Betriebsstätte einer in einem anderen EU- Mitgliedstaat ansässigen Körperschaft, wenn der andere EU-Mitgliedstaat entsprechend Art. 9 Abs. 5 ATAD eine § 14 Abs. 8 KStG 1988 vergleichbare Maßnahmen zur Vermeidung der D/NI-Steuerdiskrepanz vorsieht.

23.9. Sonderregelung für importierte hybride Gestaltungen (§ 14 Abs. 9 KStG 1988)

1309ke

§ 14 Abs. 9 erster Satz KStG 1988 sieht entsprechend Art. 9 Abs. 3 ATAD ein Abzugsverbot von Aufwendungen für die Zahlung einer Körperschaft im Inland vor, wenn diese Zahlung in einem Drittstaat mit abzugsfähigen Aufwendungen im Rahmen einer hybriden Gestaltung verrechnet wird (importierte hybride Gestaltungen). Bei einer importierten hybriden Gestaltung werden die Auswirkungen einer hybriden Gestaltung zwischen Parteien in Drittstaaten unter Verwendung eines nicht hybriden Instruments in das Inland verlagert, weshalb eine in Österreich abzugsfähige Zahlung zur Finanzierung von Aufwendungen im Rahmen einer hybriden Gestaltung verwendet werden könnte.

1309kf

Das Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit importierten hybriden Gestaltungen ist lediglich subsidiär anzuwenden. Es gilt daher gemäß § 14 Abs. 9 zweiter Satz KStG 1988 nicht, wenn bereits einer der involvierten Drittstaaten die Steuerdiskrepanz im Rahmen der hybriden Gestaltung neutralisiert hat.

Soweit eine im Inland gemäß § 14 Abs. 9 KStG 1988 neutralisierte importierte hybride Gestaltung erst nachträglich in einem Drittstaat neutralisiert wird, stellt dies gemäß § 14 Abs. 10 KStG 1988 ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar (siehe Rz 1309kl).

1309kg

Eine importierte hybride Gestaltung liegt nur vor, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Eine im Inland steuerlich abzugsfähige Zahlung durch eine unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Körperschaft wird an ein in einem Drittland ansässiges verbundenes Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 4 KStG 1988 (siehe dazu bereits Rz 1309ic ff) geleistet, wobei im Verhältnis zwischen Zahler und Empfänger keine hybride Gestaltung iSd § 14 Abs. 3 KStG 1988 vorliegt.
- Die Zahlung wird von dem empfangenden verbundenen Unternehmen im Drittstaat steuerlich als Einnahme erfasst und in einem Drittstaat mit abzugsfähigen Aufwendungen im Rahmen einer hybriden Gestaltung (siehe zur importierten hybriden Gestaltung näher Rz 1309kh) direkt oder indirekt verrechnet (siehe dazu Rz 1309ki f).

1309kh

Das Vorliegen der (importierten) hybriden Gestaltung zwischen dem empfangenden verbundenen Unternehmen im Drittstaat und einer weiteren beteiligten Partei ist nach Maßgabe von § 14 Abs. 3 bis 5 KStG 1988 zu beurteilen (siehe dazu bereits Rz 1309gt ff).

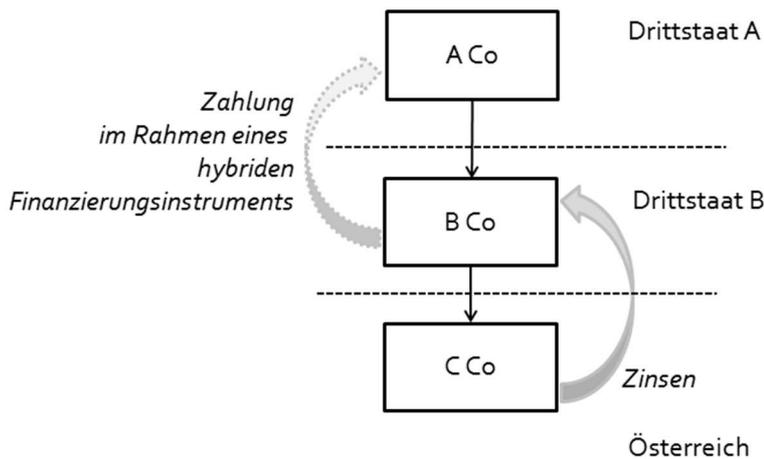
Die Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 zwischen dem empfangenden verbundenen Unternehmen im Drittstaat und der weiteren beteiligten Partei muss sich daher entsprechend § 14 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zwischen verbundenen Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 4 KStG 1988 oder aufgrund einer strukturierten Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 KStG 1988 ergeben.

Die weitere beteiligte Partei muss ebenfalls in einem Drittstaat ansässig sein. Bei Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat wäre entsprechend den Vorgaben von Art. 9 Abs. 1 oder Abs. 2 ATAD dieser EU-Mitgliedstaat unmittelbar zur Neutralisierung der hybriden Gestaltung verpflichtet.

1309ki

Eine direkte Verrechnung liegt dann vor, wenn es beim empfangenden verbundenen Unternehmen zu einem steuerwirksamen Ausgleich der empfangenen Zahlung mit einem Abzugsposten kommt, der im Rahmen einer hybriden Gestaltung iSd § 14 Abs. 3 KStG 1988 anfällt. Eine importierte hybride Gestaltung mit einem D/NI-Ergebnis tritt daher insbesondere bei einer sog. „Back to Back“-Finanzierung eines nicht hybriden Finanzinstruments über ein hybrides Finanzinstrument ein.

Beispiel:



A Co, B Co und C Co sind verbundene Unternehmen. Die in Österreich ansässige C Co kann grundsätzlich die Zinszahlungen für ein Darlehen des im Drittstaat B ansässigen verbundenen Unternehmens B Co als Betriebsausgabe geltend machen. Unternehmen B Co berücksichtigt die Zinszahlung als Einkünfte, verrechnet diese jedoch mit einer Zahlung an Unternehmen A Co im Rahmen eines hybriden Finanzinstruments. Diese Zahlung wird im Drittstaat B als Zinszahlung abgezogen, aber bei Unternehmen A Co im Drittstaat A als Dividende freigestellt. Folglich liegt im Drittstaat B ein Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung im Drittstaat A vor. Die hybride Gestaltung zwischen Drittstaat B und Drittstaat A wird von der inländischen Körperschaft C Co über die Zinszahlung an B Co nach Österreich importiert.

Der Abzug der Zinszahlung von C Co an die B Co wird daher im Inland bei der C Co gemäß § 14 Abs. 9 KStG 1988 im Umfang des Abzugs der Aufwendungen ohne korrespondierende Erfassung der Erträge als Einnahmen bei der A Co verweigert.

1309kj

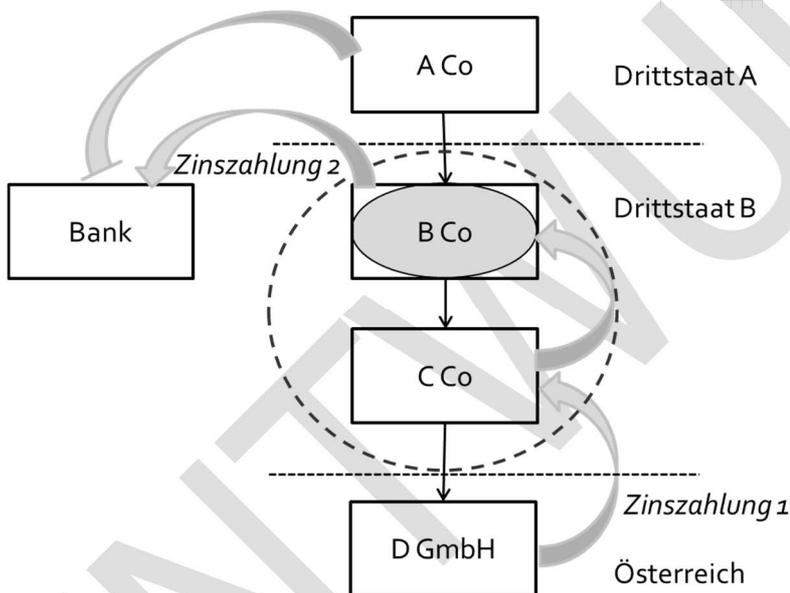
Eine indirekte Verrechnung liegt dann vor, wenn es nicht bereits auf Ebene des empfangenden verbundenen Unternehmens, sondern erst auf Ebene einer weiteren Körperschaft mittelbar zu einem steuerwirksamen Ausgleich der weitergeleiteten

empfangenen Zahlung mit einem Abzugsposten kommt, der im Rahmen einer hybriden Gestaltung iSd § 14 Abs. 3 KStG 1988 anfällt. Eine indirekte Verrechnung setzt voraus, dass eine wirtschaftliche Verkettung zwischen den der ursprünglichen Zahlung und der weiteren Zahlung zu Grunde liegenden Rechtsverhältnissen vorliegt. Dies wird insbesondere dann anzunehmen sein, wenn ein betraglicher oder zeitlicher Zusammenhang zwischen den zugrundeliegenden Rechtsverhältnissen vorliegen sollte (zB bei einer „Back to Back“-Finanzierung).

1309kk

Eine gemäß § 14 Abs. 9 KStG 1988 zu neutralisierende importierte hybride Gestaltung kann auch im Zusammenhang mit einer DD-Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 3 Z 1 lit. b KStG 1988 eintreten:

Beispiel:



A Co, B Co, C Co und D GmbH sind verbundene Unternehmen. Die in Österreich ansässige D GmbH kann grundsätzlich die Zinszahlungen für ein Darlehen des im Drittstaat B ansässigen verbundenen Unternehmens C Co als Betriebsausgabe geltend machen. Unternehmen C Co berücksichtigt die Zinszahlung als Einkünfte, verrechnet diese jedoch im Rahmen eines Gruppenbesteuerungsregimes mit Ergebnissen des hybriden Unternehmens B Co, das eine Zinszahlung an eine Bank leistet. Da B Co aus Sicht des Drittstaates A als steuerlich transparent gilt, wird die Zinszahlung als Betriebsausgabe bei der A Co zugelassen und damit zweimal in Abzug gebracht; eine Verrechnung mit doppelt berücksichtigten Einkünften findet aufgrund der ausländischen Gruppenbesteuerung nicht statt (hybride Gestaltung iZm DD-Steuerdiskrepanz im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 2 KStG 1988).

Die hybride Gestaltung zwischen Drittstaat B und Drittstaat A wird von der inländischen Körperschaft D GmbH über die Zinszahlung 1 nach Österreich importiert. Der Abzug der Zinszahlung 1 wird daher im Inland bei der D GmbH gemäß § 14 Abs. 9 KStG 1988 versagt.

23.10. Nachträgliche Neutralisierung im Ausland (§ 14 Abs. 10 KStG 1988)

1309kl

Zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch parallele Anwendung der Bestimmungen zur Neutralisierung von hybriden Gestaltungen in mehreren Staaten sieht § 14 Abs. 10 KStG 1988 vor, dass in den Fällen des § 14 Abs. 6 Z 2, Abs. 7 Z 2, Abs. 8 und Abs. 9 KStG 1988 eine nachträgliche Neutralisierung der hybriden Gestaltung im Ausland ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO darstellt.

1309km

Abgabenbescheide, in denen zur Neutralisierung einer hybriden Gestaltung Erträge im Inland bereits gemäß § 14 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 oder § 14 Abs. 8 KStG 1988 steuerlich erfasst wurden oder Aufwendungen im Inland steuerlich gemäß § 14 Abs. 7 Z 2 KStG 1988 oder § 14 Abs. 9 KStG 1988 nicht abgezogen wurden, können daher gemäß § 295a BAO insoweit abgeändert werden, als es nachträglich ebenfalls zu einer Neutralisierung der hybriden Gestaltung im Ausland (zB als Folge einer Betriebsprüfung) kommt.

23.11. Überschießende Anrechnung von Quellensteuern (§ 14 Abs. 11 KStG 1988)

1309kn

Entsprechend den Vorgaben von Art. 9 Abs. 6 ATAD regelt § 14 Abs. 11 KStG 1988 ausdrücklich, dass eine hybride Übertragung eines Finanzinstruments nicht zu einer Ermäßigung oder Anrechnung der Quellensteuer auf eine Zahlung aus dem übertragenen Finanzinstrument bei mehr als einer beteiligten Partei führen kann. Die Anwendung des § 14 Abs. 11 KStG 1988 setzt tatbestandlich nicht das Vorliegen einer Steuerdiskrepanz iSd § 14 Abs. 2 KStG 1988 voraus. Weiters ist auch nicht maßgeblich, ob zwischen den beteiligten Parteien ein Naheverhältnis im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 2 iVm Abs. 4 KStG 1988 oder eine strukturierte Gestaltung im Sinne des § 14 Abs. 5 KStG 1988 vorliegt.

1309ko

§ 14 Abs. 11 KStG 1988 setzt tatbestandlich lediglich voraus, dass eine hybride Übertragung im Sinne des § 14 Abs. 3 Z 1 lit. a zweiter Teilstrich KStG 1988 vorliegt (siehe dazu bereits Rz 1309hd ff), die mit der Absicht entwickelt wurde, bei mehr als einer an der Gestaltung beteiligten Parteien eine Ermäßigung oder Anrechnung der Quellensteuer auf eine Zahlung aus einem übertragenen Finanzinstrument herbeizuführen.

1309kp

Eine mehrfache Quellensteueranrechnung könnte sich etwa bei Wertpapierleihegeschäften dadurch ergeben, dass die Einkünfte aus dem übertragenen Wertpapier in zwei Staaten unterschiedlichen Steuerpflichtigen zugerechnet werden und bei beiden Steuerpflichtigen die einbehaltene Quellensteuer in voller Höhe bei der Einkommensermittlung angerechnet wird.

1309kq

Die Rechtsfolge des § 14 Abs. 11 KStG 1988 besteht darin, den sich aus der mehrfachen Ermäßigung oder Anrechnung der Quellensteuer ergebenden Vorteil im Verhältnis zu den steuerpflichtigen Nettoeinkünften im Zusammenhang mit der Zahlung zu begrenzen. Da sich dieses Ergebnis aber ohnedies bereits aufgrund der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages ergibt (siehe dazu EStR 2000 Rz 7583 ff), hat § 14 Abs. 11 KStG 1988 lediglich klarstellenden Charakter.

Rz 1326 wird wie folgt geändert (Judikatur):

1326

Die nach § 5 Z 6 KStG 1988 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Vereine (siehe VereinsR 2001 Rz 1 bis 5 und 319 bis 321) sind beschränkt steuerpflichtig mit den (weitgehend dem Steuerabzug unterliegenden) Einkünften nach Maßgabe des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 und gegebenenfalls unbeschränkt steuerpflichtig mit betrieblichen Einkünften (entbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 und Abs. 1a BAO, begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 3 BAO, gewinnorientierte Land- und Forstwirtschaften und Gewerbebetriebe, soweit keine Ausnahmegenehmigung für sie gemäß § 44 Abs. 2 BAO vorliegt). Gewinne aus einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb (§ 45 Abs. 2 BAO) sind als Zufallseinkünfte steuerfrei. **Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes dient, kann nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden (vgl. etwa VwGH 26.5.2021, Ra 2019/15/0046 zum Verkauf von Grundstücken zur bloßen Finanzierung der Vereinszwecke; VwGH 22.9.2005, 2001/14/0037).** Unterliegt ein Verein mangels Erfüllung der maßgeblichen Voraussetzungen (§§ 34 ff BAO) von vornherein nicht oder ab einem bestimmten Jahr nicht mehr der Steuerbefreiung des § 5 Z 6 KStG 1988, ist er oder wird er unbeschränkt steuerpflichtig.

Rz 1348 wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG), wobei Rz 1349 inhaltlich unverändert in Rz 1348 überführt wird:

1348

Für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1.1.2021 beginnen, gilt:

Pauschalwertberichtigungen, die einem allgemeinen Forderungs-, Kredit- oder Branchenrisiko Rechnung tragen, ohne dass eine Risikozuordnung zu bestimmten Forderungen vorgenommen werden kann, sind steuerlich nicht zulässig (**§ 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG; siehe EStR 2000 Rz 2372**).

Laut Erkenntnis des VwGH 27.8.1998, 96/13/0165, ist es jedoch denkbar, dass eine Einzelwertberichtigung von verschiedenen Forderungen bei tatsächlich gleichartigem Sachverhalt im Wege einer Schätzung in gleichem Ausmaß vorgenommen wird.

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

Rz 1349 wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG)

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 beginnen, gilt:

Aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF COVID-19-StMG ist eine pauschale Wertberichtigung von Forderungen unter den Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 7 UGB idF BGBl. I Nr. 22/2015 zulässig. Danach muss die Bestimmung eines Wertes, die nur auf Basis von Schätzungen möglich ist, auf einer umsichtigen Beurteilung beruhen (allgemeiner Bewertungsgrundsatz der verlässlichen Schätzung). Liegen statistisch ermittelbare Erfahrungswerte aus gleichgelagerten Sachverhalten vor, sind diese gemäß § 201 Abs. 2 Z 7 UGB bei der umsichtigen Beurteilung zu berücksichtigen (zB statistisch ermittelte Ausfallswahrscheinlichkeiten), dh., sie müssen diesfalls in die Schätzung einfließen.

Zur Zulässigkeit pauschaler Wertberichtigungen von Forderungen gemäß § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF COVID-19-StMG unter den Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 7 UGB sowie zur erstmaligen Anwendung der Neuregelung unter Berücksichtigung des über fünf Jahre

zu verteilenden „Altbestandes“ (§ 124b Z 372 lit. a iVm lit. c EStG 1988) siehe EStR 2000 Rz 2373.

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

Rz 1349a wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

1349a

Die Bestimmung des § 124b Z 270 lit. c EStG 1988 betrifft eine Besonderheit bei Kreditinstituten. Im Zuge der Bewertung von Forderungen wird zunehmend das System der Einzelwertberichtigung durch ein System von pauschalen Wertberichtigungen nach aufsichtsrechtlich anerkannten Methoden ersetzt. Diese Wertberichtigungen werden anhand von Bonitätsklassen nach Erfahrungssätzen aus der Vergangenheit ermittelt. Liegen bei der gebildeten Wertberichtigung die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung **aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG** nicht vor, ~~hättewürde~~ der Wechsel des Wertberichtigungssystems zu einer steuerlich wirksamen Auflösung der Einzelwertberichtigung einerseits und der steuerlich nicht abzugsfähigen Bildung der pauschalen Wertberichtigung andererseits ~~geführt~~.

Beispiel:

*Vom K-Kreditinstitut wurden insgesamt Einzelwertberichtigungen iHv 1.000.000 Euro steuerlich wirksam gebildet. Die Überführung in steuerlich **aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG** nicht anerkannte pauschale Wertberichtigungen in gleicher Höhe hat keine unternehmensrechtliche Erfolgsauswirkung; Auflösung und Zuführung heben einander auf. Steuerlich entsteht ein Gewinn von 1.000.000 Euro, weil der steuerwirksamen Auflösung die steuerneutrale Zuführung gegenübersteht.*

Rz 1349b wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

1349b

Um diesen Effekt zu verhindern bzw. zu entschärfen, sieht die Übergangsbestimmung des § 124b Z 270 lit. c EStG 1988 vor, dass der Ertrag aus der Auflösung von Einzelwertberichtigungen, die durch eine pauschale Wertberichtigung ersetzt werden, einer speziellen Zuschreibungsrücklage zugeführt werden kann. Diese ist bis zur Veranlagung ~~2020~~~~2018~~ unverändert beizubehalten und ab der Veranlagung ~~2021~~~~2019~~ jährlich um ein Fünftel steuerwirksam aufzulösen (**zur steuerwirksamen Auflösung der Zuschreibungsrücklage und der steuerlichen Anerkennung künftiger pauschaler Forderungswertberichtigungen aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF COVID-19-StMG siehe Rz 1349e**). ~~Dadurch~~**Durch die Bildung einer Zuschreibungsrücklage** wird die sofortige Erfassung des Auflösungsbetrages verhindert. Die Bestimmung ist auf Auflösungen anzuwenden, die im ersten Geschäftsjahr, das nach dem 31.12.2015 begonnen hat, erfolgen.

Rz 1349c wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

1349c

Die Höhe des Zuführungsbetrages ist dabei durch die Auflösung der bestehenden steuerwirksam gebildeten Einzelwertberichtigungen begrenzt.

Beispiel 1:

*Vom K-Kreditinstitut wurden insgesamt Einzelwertberichtigungen iHv 1.000.000 Euro steuerlich wirksam gebildet. Diese werden aufgelöst und durch steuerlich **aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG** nicht abzugsfähige pauschale Wertberichtigungen iHv 1.200.000 Euro ersetzt.*

Der gesamte Auflösungsbetrag iHv 1.000.000 Euro kann der Zuschreibungsrücklage gemäß § 124b Z 270 lit. c EStG 1988 zugeführt werden.

Beispiel 2:

*Vom K-Kreditinstitut wurden insgesamt Einzelwertberichtigungen iHv 1.000.000 Euro steuerlich wirksam gebildet. Diese werden aufgelöst und durch steuerlich **aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG** nicht abzugsfähige pauschale Wertberichtigungen iHv 750.000 Euro ersetzt.*

Der Auflösungsbetrag kann iHv 1.000.000 Euro der Zuschreibungsrücklage gemäß § 124b Z 270 lit. c EStG 1988 zugeführt werden.

Rz 1349d wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

1349d

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

Beispiel:

*Vom K-Kreditinstitut wurden insgesamt Einzelwertberichtigungen iHv 1.000.000 Euro steuerlich wirksam gebildet. Diese werden aufgelöst und durch Wertberichtigungen iHv 1.100.000 Euro ersetzt, davon sind 150.000 Euro als steuerlich abzugsfähige Einzelwertberichtigungen zu qualifizieren, die restlichen 950.000 Euro stellen steuerlich **aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF vor COVID-19-StMG** nicht abzugsfähige pauschale Wertberichtigungen dar. Der Auflösungsbetrag kann iHv 950.000 Euro der Zuschreibungsrücklage gemäß § 124b Z 270 lit. c EStG 1988 zugeführt werden; insoweit wird anstelle einer bestehenden Einzelwertberichtigung eine pauschale Wertberichtigung gebildet.*

Rz 1349e wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

1349e

Werden in der Folge pauschale Wertberichtigungen aufgelöst bzw. erhöht, sind diese Änderungen steuerlich unbeachtlich. Die Zuschreibungsrücklage bleibt unverändert; auch bei Ausscheiden der Forderung für die die Einzelwertberichtigung ursprünglich gebildet wurde. Die Zuschreibungsrücklage ist in der Steuerbilanz evident zu halten und ab der Veranlagung 2021~~19~~ jährlich zu je einem Fünftel steuerwirksam zu verringern.

Aufgrund von § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 idF COVID-19-StMG sind pauschale Forderungswertberichtigungen nach Maßgabe von § 201 Abs. 2 Z 7 UGB nunmehr auch steuerlich anerkannt. Die Bildung von pauschalen Wertberichtigungen nach diesen Voraussetzungen ist erstmals für nach dem 31.12.2020 beginnende Wirtschaftsjahre möglich, dh. im Falle eines Regelwirtschaftsjahres somit erstmalig zum 31.12.2021 (siehe Rz 1349 sowie EStR 2000 Rz 2373). Der mit der Veranlagung 2021 beginnenden steuerwirksamen Auflösung der Zuschreibungsrücklage steht folglich die steuerliche Anerkennung der nach Maßgabe von § 201 Abs. 2 Z 7 UGB gebildeten Pauschalwertberichtigungen von Forderungen gegenüber.

Rz 1425 wird wie folgt geändert (COVID-19-StMG):

1425

§ 19 Abs. 1 bis 6 KStG 1988 regelt die Liquidationsbesteuerung der unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften. Betroffen sind:

- Aktiengesellschaften
- Gesellschaften mbH
- Rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- Gemeinnützig anerkannte Bauvereinigungen, soweit sie infolge begünstigungsschädlicher Geschäfte unbeschränkt steuerpflichtig sind
- Sparkassen
- Betriebe gewerblicher Art, die nach unternehmensrechtlichen **oder vergleichbaren** Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind **und deren maßgebliche Umsätze mehr als 700.000 Euro betragen (Rz 95)**
- Betriebliche Privatstiftungen im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 und eigen- und gemischnützige Privatstiftungen, die ihrer Offenlegungsverpflichtung im Sinne des § 13 Abs. 1 KStG 1988 nicht nachgekommen sind.

Auf Grund der Bezugnahme auf § 7 Abs. 3 KStG 1988 ergibt sich weiters, dass § 19 KStG 1988 grundsätzlich nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften in Betracht kommt. § 19 KStG 1988 ist aber auch auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften insoweit anzuwenden, als sie im Inland eine Betriebsstätte unterhalten und daher gemäß § 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 insofern unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen.

Rz 1489 wird wie folgt geändert (Judikatur; FORG):

1489

Für Gewinnanteile aus Beteiligungen von beschränkt Steuerpflichtigen, die in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat des EWR ansässig sind, besteht gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 idF JStG 2018 aus unionsrechtlichen Gründen eine Rückzahlungsmöglichkeit für die im Ausland nicht anrechenbare Kapitalertragsteuer. Dies gilt nur, soweit die Kapitalertragsteuer nicht bereits auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann. § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 sieht unter den gegebenen Voraussetzungen eine Rückerstattungsmöglichkeit für Einkünfte gemäß § 27 Abs. 2 Z 1 lit. a, b und c EStG 1988 vor. Damit sind neben Dividenden und sonstigen Bezügen aus Aktien und GmbH-Anteilen auch gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie gleichartige Bezüge aus Genussrechten und Bezüge aus Partizipationskapital vom sachlichen Anwendungsbereich der Bestimmung erfasst.

Die KEST-Rückerstattung steht im Sinne der Rechtsprechung des VwGH im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 49 AEUV) auch Körperschaften zu, die in einem Drittstaat ansässig sind (VwGH 11.9.2020, Ra 2020/13/006). Voraussetzung dafür ist insbesondere, dass

- eine Portfoliobeteiligung vorliegt (vgl. dazu etwa EuGH 12.12.2006, Rs. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 58 ff; EuGH 10.2.2011, verb. Rs C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Salinen*, Rn. 31 ff);
- der ausländische Rechtsträger mit einer inländischen juristischen Person nach § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 vergleichbar ist („Typenvergleich“; siehe dazu Rz 133 f);
- nach österreichischem Recht kein Kapitalanlagefonds (§ 188 Abs. 1 InvFG 2011) oder Immobilienfonds (§ 42 Abs. 1 ImmoInvFG) vorliegt (einschließlich AIF), ungeachtet dessen, ob dieser im Ausland intransparent behandelt wird (siehe VwGH 13.1.2021, Ro 2018/13/0003; sowie InvFR 2018 Rz 556);
- mit dem Ansässigkeitsstaat der Körperschaft umfassende Amtshilfe besteht (siehe dazu die Info des BMF vom 16.12.2020, 2020-0.710.689).

Für Anträge auf Rückzahlungen gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 ist – wie für Anträge auf Erstattung der Kapitalertragsteuer auf Grund der im DBA vorgesehenen Quellensteuerreduktion – für das gesamte Bundesgebiet das **Finanzamt für Großbetriebe (§ 61 Abs. 4 Z 2 BAO; bis 31.12.2020 Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart)** zuständig (~~§ 18 Abs. 1 Z 2 AVOG 2010~~).

Rz 1490 wird wie folgt geändert (FORG):

1490

Die Rückzahlung erfolgt auf Antrag des Steuerpflichtigen unter folgenden Voraussetzungen:

1. Der Antrag des Steuerpflichtigen wird, analog zu § 240 Abs. 3 BAO, bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer folgt, beim **Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart)** gestellt.
2. Der Steuerpflichtige weist nach, dass die Kapitalertragsteuer in seinem Ansässigkeitsstaat nicht oder nicht zur Gänze angerechnet werden kann.

Für ab 2019 gestellte Rückzahlungsanträge ist gemäß § 240a BAO eine elektronische Vorausmeldung beim Finanzamt (**ab dem 1.1.2020 beim Finanzamt für Großbetriebe, davor beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart**) erforderlich, die der Antragstellung vorgelagert ist.

Beispiele:

1. Die X-AG, die im EU-Mitgliedstaat A ansässig ist, bezieht eine Dividende in Höhe von 1.000 aus ihrer 5-prozentigen Beteiligung an einer österreichischen Y-AG. Mit dem EU-Mitgliedstaat A besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen, das für Dividenden eine Quellensteuer von maximal 10% und die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat vorsieht. Da EU-Mitgliedstaat A Auslandsdividenden aber grundsätzlich befreit, ist tatsächlich keine

Anrechnung der österreichischen Kapitalertragsteuer möglich. Eine Quellensteuerentlastung durch die Y-AG findet nicht statt, dh. es wird Kapitalertragsteuer in Höhe von 250 einbehalten.

*Die X-AG kann einen Antrag auf Erstattung der gemäß DBA zu viel einbehaltenen Kapitalertragsteuer in Höhe von 150 beim **Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart)** stellen.*

*Um auch die im Ausland nicht angerechnete restliche Kapitalertragsteuer in Höhe von 100 zurück zu erhalten, muss die X-AG einen Antrag auf Rückzahlung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 beim **Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart)** stellen.*

2. Die Z-AG, die im EU-Mitgliedstaat B ansässig ist, bezieht eine Ausschüttung in Höhe von 1.000 aus ihrer 5-prozentigen Beteiligung an der österreichischen Y-AG. Mit dem EU-Mitgliedstaat B besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen, das für Dividenden eine Quellensteuer von maximal 10% und die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat vorsieht. Eine Quellensteuerentlastung durch die Z-AG findet nicht statt, dh. es wird Kapitalertragsteuer in Höhe von 250 einbehalten.

EU-Mitgliedstaat B unterwirft die österreichische Dividende seiner 20-prozentigen Körperschaftsteuer und rechnet die österreichische KEST in Höhe von 100 aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens an.

*Da die österreichische KEST in Höhe von 100 in Mitgliedstaat B anrechenbar ist, ist eine Rückzahlung gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 nicht möglich, jedoch kann eine DBA-konforme Steuerrückerstattung in Höhe von 150 beim **Finanzamt für Großbetriebe (bis 31.12.2020 beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart)** erwirkt werden.*

Rz 1491 wird wie folgt geändert (FORG):

1491

Als Nachweis kommen insbesondere eine Bestätigung der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates oder ein Steuerbescheid in Betracht, aus dem sich die Nicht-Anrechnung der österreichischen Kapitalertragsteuer schlüssig ergibt. Aus welchem Grund keine Anrechnung der österreichischen Kapitalertragsteuer möglich ist, spielt für die Rückzahlung der Kapitalertragsteuer grundsätzlich keine Rolle. Kann daher zB im Ansässigkeitsstaat keine Anrechnung erfolgen, weil die Gesellschaft im Jahr des Kapitalertragsteuerabzuges Verluste erwirtschaftet und der Ansässigkeitsstaat keinen Anrechnungsvortrag gewährt, ist die Rückzahlung der österreichischen Kapitalertragsteuer möglich.

Beispiel:

Die X-AG, die im EU-Mitgliedstaat C ansässig ist, bezieht eine Dividende aus ihrer 5-prozentigen Beteiligung an der österreichischen Y-AG. Mit dem EU-Mitgliedstaat C besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen, das für Dividenden eine Quellensteuer von maximal 10% und die Anrechnung im Ansässigkeitsstaat vorsieht. EU-Mitgliedstaat C sieht grundsätzlich die Besteuerung der österreichischen Dividende vor, aufgrund anderer hoher Verluste kommt es jedoch zu keiner Anrechnung der österreichischen Kapitalertragsteuer. EU-Mitgliedstaat C kennt keinen Anrechnungsvortrag. Eine Quellensteuerentlastung durch die Y-AG findet statt.

Die X-AG kann einen Antrag auf Rückzahlung der einbehaltenen österreichischen Kapitalertragsteuer gemäß § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 **beim Finanzamt für Großbetriebe** ~~bei dem für die Y-AG zuständigen Finanzamt~~ stellen.

Rz 1502 wird wie folgt geändert (Änderung der Rechtsansicht):

1502

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

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

In Rz 1505 wird folgender letzter Aufzählungspunkt angefügt (StRefG 2020):

1505

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

[...]

- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 **siebenter** Teilstrich ~~7~~-KStG 1988 einem Einlagensicherungsfonds gemäß § 18 ESAEG oder dem Beitragsvermögen gemäß § 74 WAG 2018 (siehe Rz 172 und 173)-;
- **gemäß § 718 Abs. 9 ASVG errichteten Privatstiftungen (siehe Rz 335 f).**

Rz 1506 wird wie folgt geändert (Judikatur, Klarstellung):

1506

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

Zu den Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts gehören die Sozialversicherungsträger und andere selbstständige oder unselbstständige Fonds, die Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Hilfs- und Fürsorgebedürftigkeit an konkrete natürliche Personen als Leistungsempfänger erbringen (**VwGH 28.5.2019, Ro 2017/15/0040**). **Bei den Landesgesundheitsfonds ist zu beachten, dass diese gemäß § 64 KAKuG von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben mit Ausnahme der Gerichts- und Justizverwaltungsgebühren, somit auch von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, befreit sind (VwGH 28.5.2019, Ro 2017/15/0040).**

Bei unselbstständigen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen ist Voraussetzung, dass die Kapitalanlagen (von vornherein) dem begünstigten Zweck gewidmet sind. Dem Erfordernis der „nachweislichen Zurechnung“ wird nur durch eine eindeutige Zuordnung des Kapitals zur Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung Genüge getan. Diese ist entsprechend zu dokumentieren (etwa in Form eines gesonderten Rechnungskreises). Eine nachträgliche, rein rechnerische Ermittlung der der begünstigten Einrichtung zuzurechnenden Kapitalerträge (etwa im Wege einer Verhältnisrechnung) wird dem Erfordernis der „nachweislichen Zurechnung“ nicht gerecht (VwGH 27.3.2019, Ro 2016/13/0006). Verwendung und Erfolg der Finanzmittel müssen jederzeit abgrenzbar und nachvollziehbar sein. Die Befreiung gilt auch für Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen eines anderen EU/EWR-Mitgliedstaates, wenn sie mit Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbar sind.

[...]

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.).

Zur Steuerpflicht einer Depotübertragung von einer Körperschaft öffentlichen Rechts auf eine Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung siehe EStR 2000 Rz 6162 (VwGH 10.9.2020, Ro 2020/15/0016).

Rz 1506a wird wie folgt geändert (Klarstellung):

1506a

Angehörige von Orden und Kongregationen nach Kirchenrecht (Ordensmitglieder) haben einen Alimentationsanspruch, der nicht nur die regulären Lebenshaltungsaufwendungen, sondern auch notwendige Pflegeaufwendungen umfasst. Da der zukünftig tatsächlich anfallende Aufwand für die Versorgung der Ordensmitglieder nicht feststellbar ist und nur geschätzt werden kann, sind bei der Zuweisung von Kapital durch die Ordensgemeinschaften an eine Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung die durchschnittlichen Lebenshaltungsaufwendungen der Ordensangehörigen ab Erreichung des gesetzlichen Pensionsalters sowie die durchschnittlichen Pflegeaufwendungen anzusetzen (Vergütungssatz). Die aufgrund einer im Jahr 2016 durchgeführten repräsentativen (österreichweiten) Erhebung festgestellten durchschnittlichen Lebenshaltungsaufwendungen der Ordensmitglieder und Pflegeaufwendungen **nach Abzug der erhaltenen Pflegegelder** betragen monatlich 2.430 Euro, zwölf Mal im Kalenderjahr (für das Jahr 2016). Diese durchschnittlichen Aufwendungen sind jährlich an den von der Bundesanstalt Statistik Österreich verlautbarten Verbraucherpreisindex 2015 (Basisjahr 2015) anzupassen (siehe dazu Rz 98a). **Daraus ergeben sich für die Jahre ab 2017 (kaufmännisch gerundet) folgende Vergütungssätze:**

Jahr	Betrag
2017	2.486
2018	2.548
2019	2.614

2020	2.679
2021	2.725

Die Zuweisung des Kapitals an die (unselbständige) Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung muss – wie bei allen anderen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen – zwingend durch eine eindeutige Zuordnung zu dieser erfolgen. Diese ist entsprechend zu dokumentieren (etwa in Form eines gesonderten Rechnungskreises – siehe dazu Rz 1506), um feststellen zu können, ob eine allfällige Unter- bzw. Überdeckung besteht bzw. ob die Verwendung der Mittel ordnungsgemäß (für den in der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung vorgesehenen Zweck) erfolgt oder nicht. Eine Verwendung der Mittel („Entnahme“) bis zur Höhe des Vergütungssatzes (monatlich für jedes tatsächlich zu versorgende Ordensmitglied) ist grundsätzlich nicht als zweckfremd einzustufen, eine Verwendung im höheren Ausmaß allerdings nur dann, wenn für die Versorgung der Ordensangehörigen tatsächlich höhere Aufwendungen anfallen.

Rz 1518 wird wie folgt geändert (Judikatur):

Durch einen Zuschlag zur Körperschaftsteuer soll ~~ab der Veranlagung 2011~~ verhindert werden, dass durch Unterlassung der Empfängernennung und Verschweigen des Zuflusses beim Empfänger Steuervorteile lukriert werden. Der Zuschlag beträgt 25% von jenen Beträgen, bei denen der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die Gläubiger oder Empfänger der Beträge nicht genau bezeichnet und fällt auch in Verlustjahren, parallel zur Mindestkörperschaftsteuer, an. Der Zuschlag zur Körperschaftsteuer gemäß § 22 Abs. 3 KStG 1988 ist unabhängig vom Vorliegen der Anspruchsvoraussetzungen der Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO zu entrichten; somit auch für nicht als Betriebsausgabe geltend gemachte Beträge (vgl. VwGH 14.9.2017, Ro 2016/15/0004). Bei Gruppenmitgliedern wird der Zuschlag gemeinsam mit ihrem normalen Ergebnis – der Ergebniszurechnung gemäß § 9 Abs. 6 KStG 1988 folgend – zur jeweils beteiligten Körperschaft weitergeleitet und ist letztlich vom Gruppenträger zu entrichten.

Die Verweigerung der Empfängerbenennung (§ 162 BAO, § 22 Abs. 3 KStG 1988) stellt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar (VwGH 27.11.2020, Ro 2020/15/0019); der Zuschlag betrifft folglich jenen Veranlagungszeitraum, in dem die fraglichen Aufwendungen angefallen sind.

Rz 1540 wird wie folgt geändert (Judikatur):

1540

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

- Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs. 1 oder Abs. 1a EStG 1988 für kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 93 EStG 1988 (gilt für alle Steuerpflichtigen).
- Die Immobilienertragsteuer (ImmoEST) gemäß § 30b Abs. 1 oder Abs. 1a EStG 1988 (siehe Rz 1501).
- Abzugsteuer gemäß § 100 Abs. 1 oder Abs. 1a EStG 1988 für die im § 99 EStG 1988 genannten Einkünfte (gilt nur für beschränkt Steuerpflichtige).

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

Die Körperschaftsteuer aus privaten Grundstücksveräußerungen gilt nur bei Entrichtung der Immobilienertragsteuer in korrekter Höhe als abgegolten (VwGH 26.5.2021, Ra 2019/15/0046).

Rz 1563 wird wie folgt geändert (Anpassung wegen Brexit):

1563

[...]

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

Rz 1581 entfällt (obsolet):

Randzahl 1581: derzeit frei

Rz 1586 wird wie folgt geändert (FORG):

1586

[...]

Im Antragsformular G 3 sind die Daten für jedes ausländische Gruppenmitglied anzugeben. Das Antragsformular G 3 ist von den gesetzlichen Vertretern des ausreichend finanziell verbundenen inländischen Gruppenträgers/-mitgliedes und vom gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers zu unterfertigen. Hier kann es unter Umständen zu einer doppelten Unterfertigung durch den gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers kommen, wenn der Gruppenträger derjenige ist, der ausreichend finanziell verbunden ist. Die ausländischen Gruppenmitglieder erhalten eine Steuernummer, die ausschließlich der Evidenthaltung dient und nicht identisch ist mit einer allenfalls bereits am **Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Graz-Stadt)** bestehenden umsatzsteuerlichen Steuernummer.

[...]

Rz 1588 wird wie folgt geändert (FORG):

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 **einschließlich der die finanzielle Verbindung vermittelnden Personengesellschaften ist gemäß § 61 Abs. 1 Z 9 BAO ab dem 1.1.2021 das Finanzamt für Großbetriebe, wenn der Gruppenträger oder zumindest ein Gruppenmitglied**

- a) **gemäß § 61 Abs. 1 Z 1 bis 3 oder 5 bis 8 oder 10 BAO in die Zuständigkeit des Finanzamtes für Großbetriebe fällt oder**
- b) **seinen Sitz nicht in Österreich hat.**

Liegen die Voraussetzungen des § 61 Abs. 1 Z 9 BAO nicht vor, ist ab dem 1.1.2021 das Finanzamt Österreich für alle in einer Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften **einschließlich der die finanzielle Verbindung vermittelnden Personengesellschaften zuständig (§ 60 Abs. 1 Z 1 BAO).**

~~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 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 beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder ist für die Zuständigkeit ohne Bedeutung. Ein etwa am Finanzamt Graz-Stadt bereits bestehender Umsatzsteuerakt des ausländischen Gruppenmitgliedes ist nicht an das Gruppenfinanzamt abzutreten.~~

Rz 1589 wird wie folgt geändert (FORG):

1589

~~Das für den Gruppenträger zuständige Finanzamt, bei dem der Gruppenantrag eingegangen ist, hat umgehend seine Zuständigkeit für die Erhebung der Abgaben der in der Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften (§ 15 Abs. 1 Z 1 bis 6 AVOG 2010 in Verbindung mit § 5 AVOG 2010 – DV) zu prüfen und falls diese nicht gegeben ist, den Antrag an das zuständige Finanzamt weiterzuleiten. Liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe vor, hat das **für den Antragsteller zum Zeitpunkt der Antragstellung für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständige "Gruppenfinanzamt" Finanzamt** gegenüber allen zur Unterfertigung des Gruppenantrags verpflichteten Körperschaften das Bestehen der Unternehmensgruppe bescheidmäßig festzustellen~~

(Feststellungsbescheid gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 iVm § 92 BAO); alle inländischen Körperschaften haben Parteistellung. Der Bescheid gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 stellt den Grundlagenbescheid für die folgenden Körperschaftsteuerverfahren dar. Gemäß § 192 BAO haben die für die Folgebescheide zuständigen Behörden den Spruch des Grundlagenbescheides zu übernehmen (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0097).

[...]

ENTWURF