

28. November 2019

BMF-010216/0005-IV/6/2019

An

BMF-AV Nr. 168/2019

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Finanzprokuratur
Steuerfahndung
Bundesfinanzgericht

Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 - Wartungserlass 2019

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

- die Anpassung an die seit der letzten Wartung erfolgten rechtlichen Änderungen, insbesondere durch
 - das JStG 2018 ([BGBl. I Nr. 62/2018](#)),
 - die VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften ([BGBl. II Nr. 21/2019](#)) und
 - das StRefG 2020 ([BGBl. I Nr. 103/2019](#)), soweit dieses bereits bei der Veranlagung für 2019 zur Anwendung gelangt,
- sowie
- sonstige allgemeine Wartungen, Klarstellungen, formale Anpassungen und Fehlerkorrekturen.

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

Insbesondere wird im Wartungserlass 2019 Folgendes behandelt (auszugsweise, überblicksartige Darstellung):

Randzahl(en)	Änderung im Überblick
121, 122, 123a, 1582a ff	Es werden Aussagen zu dem mit dem JStG 2018 eingeführten Steuerabzug für die Einräumung von Leitungsrechten (§ 107 EStG 1988 bzw. § 24 Abs. 7 KStG 1988) aufgenommen.
433, 1487	Eine Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen einer ausländischen Betriebsstätte bzw. einer einem Steuerausländer zuzuordnenden inländischen Betriebsstätte setzt grundsätzlich einen funktionalen Zusammenhang zwischen diesem Wirtschaftsgut und den Aktivitäten der Betriebsstätte voraus, um einen Gleichklang mit den zwischenstaatlichen Grundsätzen zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte herzustellen.
636, 637, 638, 436, 437	Die anlässlich der neueren Rechtsprechung des VwGH erlassene BMF-Information zur steuerlichen Behandlung von für Anteilsinhaber angeschaffte bzw. hergestellte Immobilien wird nunmehr in die KStR 2013 übernommen.
724, 960	Die Beurteilung der Fremdüblichkeit von Zinsen und Konzernumlagen wird an die Aussagen in den VPR 2010 angepasst.
992b	Es wird eine Verrechnungsreihenfolge für Verlustvorträge vorgesehen, wenn im Gesamtbetrag der Einkünfte neben Entstrickungsbeträgen auch andere Beträge gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b erster bis fünfter Teilstrich KStG 1988 enthalten sind, auf die die 75%-Vortragsgrenze ebenfalls nicht anwendbar ist.
1061, 1095 1104, 1591b, 1593	Abwicklungsergebnisse eines Gruppenmitgliedes sind nicht dem Gruppenträger zuzurechnen , weil die Gruppenbesteuerung dem Ausgleich der Gewinne und Verluste werbender Körperschaften dient und die Verrechnung von Abwicklungsergebnissen mit operativen Ergebnissen

	<p>diesem Zweck nicht entspricht (VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009-6, Ro 2017/13/0010). Dementsprechend ist das Abwicklungsergebnis der in Liquidation befindlichen Körperschaft außerhalb der Gruppe gesondert zu erfassen. Es ist daher davon auszugehen, dass das betroffene Gruppenmitglied bei Abschluss der Liquidation aus der Unternehmensgruppe ausscheidet. Daraus ergeben sich praktische Auswirkungen bezüglich Mindestdauer und Nachversteuerung von Auslandsverlusten.</p> <p>Für bis zum 30.09.2019 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenmitglieds bestehen keine Bedenken, im Sinne der bisherigen Sichtweise der Finanzverwaltung vorzugehen (siehe dazu Rz 1591b).</p>
1150h	<p>Es werden Aussagen zur Vorgehensweise bei der Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 in der Unternehmensgruppe aufgenommen.</p>
1212	<p>Im Hinblick auf die Erfüllung der erforderlichen Jahresfrist bei internationalen Schachtelbeteiligungen wird präzisiert, dass diese durch eine Einlage der Anteile an der ausländischen Körperschaft in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft oder Mitunternehmerschaft, an der die einlegende Körperschaft zu 100% substanzbeteiligt ist, nicht unterbrochen wird.</p>
1248aa ff	<p>Es werden die Abschnitte 17 bis 19 zu der mit dem JStG 2018 eingeführten und mit 1.1.2019 in Kraft getretenen Hinzurechnungsbesteuerung von Passiveinkünften niedrigbesteuerter Körperschaften sowie der Neuregelung des Methodenwechsels für internationale Schachtelbeteiligungen und qualifizierte Portfoliobeteiligungen eingefügt, wobei auch die VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften (BGBI. II Nr. 21/2019) berücksichtigt wird.</p> <p>Überblicksartig werden in den neu eingefügten Abschnitten zur Hinzurechnungsbesteuerung und zum neuen Methodenwechsel für</p>

	internationale Schachtelbeteiligungen und qualifizierte Portfoliobeteiligungen die folgenden Inhalte näher behandelt:
1248ae ff	Es werden nähere Ausführungen zu den Passiveinkünften aufgenommen, für die die Hinzurechnungsbesteuerung zur Anwendung kommt, sowie zu deren Ermittlung. Dabei wird insbesondere auf von der beherrschten Körperschaft bezogene Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen eingegangen (1248aj ff).
1248aw ff	Die Niedrigbesteuerung und die Ermittlung der für die Beurteilung maßgeblichen effektiven Steuerbelastung im Ausland werden präzisiert. Dabei wird unter anderem ausgeführt, welche Steuern in den Belastungsvergleich einzubeziehen sind.
1248bw ff	Die Anwendungsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung (Drittelpflicht, Beherrschungstatbestand, Substanzausnahme bzw. Substanznachweis) werden präzisiert und anhand von Beispielen veranschaulicht.
1248dm ff	Es werden Aussagen zur Durchführung der Hinzurechnung aufgenommen, insbesondere zum Ausmaß der Hinzurechnung (Ermittlung der Hinzurechnungsquote), deren Zeitpunkt sowie der Ermittlung der hinzuzurechnenden Passiveinkünfte. Die Ausführungen werden anhand von Beispielen veranschaulicht.
1248dx ff	Die Ausnahmeregelung für ausländische Finanzunternehmen wird präzisiert und Aussagen für die dafür vorgesehene Drittelpflicht aufgenommen.
1248et ff	Es werden Aussagen über die (sinngemäße) Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Betriebsstätten und doppelt ansässigen Körperschaften aufgenommen.
1248fc ff	Es werden Aussagen über die Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei Mehrfachhinzurechnungen im Inland, bei Veräußerung der Beteiligung und aufgrund einer vorgelagerten Besteuerung (bei

	Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel) im Ausland aufgenommen.
1248fm ff	Der mit 1.1.2019 neu gestaltete Methodenwechsel für internationale Schachtelbeteiligungen und qualifizierte Portfolioebeteiligungen wird näher ausgeführt, wobei insbesondere die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes (1248fp ff) präzisiert wird.
1248fz ff	Zudem werden Ausführungen zur Durchführung des Anrechnungsverfahrens und zum Anrechnungsvortrag bei Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel aufgenommen.
1438, 1442a, 1591b	Bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgte Verbindlichkeiten einer Körperschaft sind ebenfalls Teil des Abwicklungsvermögens ; das für eine Verteilung zur Verfügung stehende Vermögen kann somit auch negativ sein (VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009 -6, Ro 2017/13/0010); die diesem Judikat entgegenstehende bisherige Sichtweise in Rz 1438, 1442a wird aufgegeben.
1506	Die aktuelle Rechtsprechung des VwGH (27.3.2019, Ro 2016/13/0006) zum Erfordernis der nachweislichen Zurechnung durch eindeutige Zuordnung des Kapitals zu einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung wird eingearbeitet.
1521, 167	Basierend auf der aktuellen Rechtsprechung des VwGH (18.10.2018, Ro 2016/15/0040) werden Aussagen zur Inanspruchnahme des Freibetrages gemäß § 23 KStG 1988 für den Fall eingearbeitet, dass sowohl eine unbeschränkte als auch eine beschränkte Steuerpflicht vorliegt.

Im Detail erfolgen mit dem Wartungserlass 2019 folgende Änderungen:

61

- Diverse Fonds, wie der [Linzer Hochschulfonds](#) (Bundesgesetz vom 5. Juli 1962 über die Errichtung des Linzer Hochschulfonds, BGBl. Nr. 189/1962) ~~und Klagenfurter (Bundesgesetz vom 21. Jänner 1970 über die Gründung der Hochschule für Bildungswissenschaften in Klagenfurt, BGBl. Nr. 48/1970)~~ Hochschulfonds, Fonds zur Unterstützung österreichischer Staatsbürger im Ausland ([Auslandsösterreicher-Fonds](#), BGBl. I Nr. 67/2006).

63

Im Rahmen der Teilrechtsfähigkeit von Schulen geschaffene Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit sind abgabenrechtlich wie selbständige Körperschaften öffentlichen Rechts zu behandeln (zB nach [§ 128c Schulorganisationsgesetz](#), BGBl. Nr. 242/1962 idF BGBl. I Nr. 91/2005 **48/2014**; [§ 31c Land- und forstwirtschaftliches Bundesschulgesetz](#), BGBl. Nr. 175/1966 idF BGBl. I Nr. 9/2012 **35/2018**; § 7a Oberösterreichisches Pflichtschulorganisationsgesetz 1992, LGBl. Nr. 35/1992 idF LGBl. Nr. 38/2011 **64/2018**; § 18ac Salzburger Berufsschulorganisations-Ausführungsgesetz 1995, LGBl. Nr. 65/1995 idF LGBl. 110/2006 **Nr. 64/2018**; [§ 16a Kärntner landwirtschaftliches Schulgesetz 1993](#), LGBl. Nr. 16/1993 idF LGBl. Nr. 37/2012).

113

Ein Investmentfonds ist ein aus Wertpapieren bestehendes Sondervermögen. Er ist keine juristische Person, auch kein Zweckvermögen im Sinne des [§ 3 KStG 1988](#). Erträge des Fonds sind den Anlegern anteilmäßig zuzurechnen. Näheres siehe InvFR 20018.

121

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

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

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

Beispiel:

Es werden Grundstücke für Zwecke des Skisports oder Golfsports überlassen.

122

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

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

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

Die insgesamt für die Grundstücksüberlassung bezogenen Entgelte sind daher nach den tatsächlichen Verhältnissen in einen der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnenden Anteil und einen für Nutzungsüberlassung aufzuteilen. Tritt durch die Nutzungsüberlassung eine tatsächliche Nutzungsänderung des gesamten Grundstückes oder von Teilen ein, erfolgt

insoweit ein Ausscheiden aus der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung. Das Entgelt stellt keine Entschädigung im land- und forstwirtschaftlichen Bereich dar.

Beispiel:

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

Nach Rz 123 wird folgende Rz 123a eingefügt:

123a

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

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

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

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

Zum Inkrafttreten des [§ 24 Abs. 7 KStG 1988](#) siehe Rz 1582d.

126

Als Betrieb gewerblicher Art gilt auch die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken, zB Überlassung zu Wohnzwecken, zum Betrieb eines Schiliftes, eines Golfplatzes, zur Aufstellung von Strommasten oder einer Mobilfunkanlage); siehe auch Rz 88.

Beispiel:

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

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

167

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

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

Fällen der Z 4, 10 und 14 ist die Trennungsmethode gesetzlich geregelt (gesonderter Rechnungskreis).

291

Mit dem Mittelstandsförderungsgesellschaften-Gesetz 2017 (MiFiG-Gesetz 2017), BGBl. I Nr. 106/2017, wurde ein neues Regime für Mittelstandsförderungsgesellschaften geschaffen, das sich im Grundsatz am ausgelaufenen Regime für Mittelstandsförderungsgesellschaften orientiert. Dieses wurde ursprünglich mit dem StRefG 1993, BGBl. Nr. 818/1993, in [§ 6b KStG 1988](#) eingeführt und in weiterer Folge durch [§ 6b KStG 1988](#) idF MiFiGG 2007, BGBl. I Nr. 100/2007, abgelöst. Die Ausgestaltung der neuen Regelungen für Mittelstandsförderungsgesellschaften orientiert sich an den aktuellen beihilfrechtlichen Vorgaben der Europäischen Kommission zu Risikokapitalbeihilfen (die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung 2014 – [AGVO](#) 2014, ergänzt um die Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikofinanzierungen, [AbL. Nr. C 19 vom 22.01.2014 S. 4](#), Leitlinien 2014). Das **Regime für Mittelstandsförderungsgesellschaften unterliegt MiFiG-Gesetz 2017 als Rechtsgrundlage für Risikokapitalbeihilfen der EU-beihilfrechtlichen Mitteilungspflicht an die Europäische Kommission unterliegt (Notifizierungspflicht). Mit dem StRefG 2020 erfolgten punktuelle Anpassungen in § 6b KStG 1988, die**, tritt es jedoch erst nach die EU-beihilfrechtlicher Nichtuntersagung der mitteilungspflichtigen Regelungen durch die Europäische Kommission in Kraft bewirkten.

Die Regelungen traten am 1. Oktober 2019 in Kraft und sind auf zum 31. Dezember 2023 bestehende Beteiligungen von Mittelstandsförderungsgesellschaften an begünstigten Zielunternehmen gemäß § 6b Abs. 2 KStG 1988 bis zum 31. Dezember 2029 anzuwenden (§ 26c Z 65 KStG 1988 idF StRefG 2020). Zu diesem Zeitpunkt werden sodann auch in die KStR 2013 aufgenommen.

429

[§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) übernimmt die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Gewinnermittlung ins Körperschaftsteuerrecht. Entnahmen und Einlagen im Sinne des

[§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) sind somit auch bei der Gewinnermittlung von Körperschaften zu beachten. Bedeutung hat der Entnahme- bzw. Einlagetatbestand des [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#) im Körperschaftsteuerrecht dort, wo eine außerbetriebliche Ebene der Körperschaft vorliegen kann.

Beispiel:

Ein Verein bringt ein Wirtschaftsgut aus dem Vereinsvermögen in seinen Betrieb ein oder entnimmt ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen (siehe Rz 360).

Auch bei Körperschaften, die ihren Gewinn nach [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) ermitteln, ist ein „außerbetrieblicher Bereich“ in gewissen Fällen denkbar (zB Liebhaberei, siehe dazu Rz 435 bis 437). ~~Zur Ausschüttung an der Wurzel siehe und Rz 636 ff).~~

Die Überführung von Wirtschaftsgütern vom betrieblichen Bereich in den außerbetrieblichen Bereich löst bei allen Körperschaften die Besteuerung nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen aus. Zum allgemeinen Entnahmebegriff siehe EStR 2000 Rz 435 und 436, zum allgemeinen Einlagebegriff siehe EStR 2000 Rz 437 bis 448. Zur Bewertung von Entnahmen siehe EStR 2000 Rz 2476 bis 2483, von Einlagen siehe EStR 2000 Rz 2484 bis 2504.

433

Hinsichtlich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum gewillkürten Betriebsvermögen siehe grundsätzlich EStR 2000 Rz 589 bis 601. Bei Körperschaften, die ihren Gewinn nach [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) zwingend nach [§ 5 EStG 1988](#) ermitteln, wird gewillkürtes Betriebsvermögen durch die unternehmensrechtliche Verpflichtung zur Bilanzierung aller Vermögenswerte der Gesellschaft de facto zu notwendigem Betriebsvermögen.

Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern (zB von Beteiligungen) zum Betriebsvermögen einer ausländischen Betriebsstätte bzw. einer einem Steuerausländer zuzuordnenden inländischen Betriebsstätte setzt grundsätzlich einen funktionalen Zusammenhang dieser Wirtschaftsgüter zu den Aktivitäten der Betriebsstätte voraus, um einen Gleichklang mit den zwischenstaatlichen Grundsätzen der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte herzustellen (vgl. etwa zur abkommensrechtlichen Zuordnung von Beteiligungen VwGH 18.10.2017, [Ro 2016/13/0014](#); siehe auch VPR 2010 Rz 189 ff).

436

Ob ein Wirtschaftsgut (zB eine Wohnung) dem Betriebsvermögen einer Körperschaft, die den Gewinn nach [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) ermittelt, zuzurechnen ist, steht daher grundsätzlich in Zusammenhang mit der Überlegung, ob dieses Wirtschaftsgut der Einkommenserzielung der Körperschaft dient.

Die in [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) enthaltene Zurechnungsvorschrift schließt nicht aus, dass diese Körperschaften steuerrechtlich in bestimmten Fällen einen „außerbetrieblichen Vermögensbereich“ haben können. Dieser umfasst:

- Wirtschaftsgüter, die nicht der Einkunftszielung dienen (zB Wirtschaftsgüter, die bei einer Liebhabereitigkeit verwendet werden), sowie
- Wirtschaftsgüter, die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen (teilweise) bei der Gewinnermittlung unberücksichtigt bleiben zB Wirtschaftsgüter, die Repräsentationszwecken dienen);. Zur Ausschüttung an der Wurzel siehe **auch** Rz 636 ff.

Diese Trennung der Vermögenssphären folgt aus dem Grundsatz des Ertragsteuerrechtes, wonach die betriebliche von der betriebsfremden Vermögenssphäre zu trennen ist. Dieser Grundsatz geht auch dem Maßgeblichkeitsprinzip vor.

Wenn ein Wirtschaftsgut nicht der Einkunftszielung dient (zB einer Liebhabereitigkeit, siehe dazu LRL 2012 Rz 139), sind Aufwendungen auf dieses Wirtschaftsgut steuerlich ebenso unbeachtlich wie damit im Zusammenhang stehende Einnahmen. Die Besteuerung der Veräußerungsüberschüsse für derartige Wirtschaftsgüter tritt nur nach Maßgabe der Bestimmungen der [§§ 27, 29, 30](#) und [31 EStG 1988](#) ein (siehe Rz 434).

Wenn ein Wirtschaftsgut nach der Anschaffung zunächst der betrieblichen Vermögenssphäre zuzuordnen ist, und diese Vermögenssphäre in der Folge verlässt, liegt eine Entnahme im Sinne des [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) vor (siehe Rz 424), eine spätere betriebliche Nutzung führt demzufolge zu einer Einlage im Sinne des [§ 6 Z 5 EStG 1988](#).

Beispiel:

Eine GmbH erwirbt eine Wohnung und überlässt sie zunächst einem betriebszugehörigen Arbeitnehmer. Später wird die Wohnung vermietet. Diese Vermietung lässt auf Dauer gesehen keinen Gesamtüberschuss erwarten (Liebhaberei). Die Wohnung gelangt daher vom betrieblichen Bereich mittels „Entnahme“ in den

außerbetrieblichen Bereich. Die stillen Reserven zum Zeitpunkt des Wandels werden jedoch erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung aufgedeckt (Näheres siehe LRL 2012 Rz 138 f).

437

Ist die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes rein gesellschaftsrechtlich veranlasst bzw. dient es nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft, kann dieses nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft gehören. ~~Es muss daher untersucht werden, ob eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel an den Anteilsinhaber vorliegt~~ (siehe auch Rz 636 ff).

549

Eine offene Ausschüttung im Sinne des [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) ist die Körperschaftsteuerlich unbeachtliche Verteilung des Einkommens auf Grund von Gewinnverteilungsbeschlüssen oder gesetzlichen Gewinnverteilungsregeln auf die Anteilsinhaber. Die offene Ausschüttung ist für die ausschüttende Körperschaft der typische Einkommensverwendungstatbestand. Sie ist immer steuerneutral und darf daher den Gewinn der ausschüttenden Körperschaft nicht schmälern. Als offene Ausschüttungen gelten

- die Gewinnverteilung **Gewinnverwendung** gemäß § 12604 [AktG](#) (siehe Rz 553),
- die Verteilung des Reingewinnes gemäß [§ 35 GmbHG](#) (siehe Rz 553),
- die Ergebnisverwendung gemäß [§ 27a GenG](#) (siehe Rz 554),
- die Ausschüttungen von Agrargemeinschaften (siehe Rz 555 und 556),
- die Ausschüttungen auf Substanzgenussrechte (siehe Rz 557),
- die Ausschüttungen auf Partizipationskapital (siehe Rz 558),
- die genossenschaftlichen Rückvergütungen (siehe Rz 559),
- die Ausschüttungsfiktionen (siehe Rz 560).

Gewinnausschüttungen abweichend von den Beteiligungsverhältnissen (alineare Gewinnausschüttungen) müssen gesellschaftsvertraglich gedeckt und wirtschaftlich begründet sein.

553

Unter Kapitalanteilen versteht man Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, das sind Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

- Aktiengesellschaft:

Die **Gewinnverteilung-Gewinnverwendung** der AG ist im § 12604 [AktG](#) geregelt. Demnach obliegt die Beschlussfassung über die **Verteilung Verwendung** des Bilanzgewinnes alljährlich der Hauptversammlung der Aktionäre. Die Hauptversammlung ist dabei an den vom Vorstand mit Billigung des Aufsichtsrates festgestellten Jahresabschluss und den darin aufscheinenden verteilungsfähigen Gewinn gebunden. Sie ist zwar bei ihrem **Gewinnverteilungverwendungsbeschluss** nicht an den Vorschlag des Vorstandes gebunden, unterliegt aber in Bezug auf den Inhalt des **VerteilungsVerwendungsbeschlusses** den durch Gesetz, Satzung oder Vertrag auferlegten Beschränkungen. Sofern die Hauptversammlung auf Grund der Satzung der AG dazu ermächtigt ist, kann sie daher den Reingewinn ganz oder auch teilweise von der Verteilung ausschließen.

- Gesellschaft mit beschränkter Haftung:

Die Gewinnverteilung der GmbH ist in den [§§ 35](#) und [82 GmbHG](#) geregelt. Nach [§ 35 GmbHG](#) obliegt die Beschlussfassung über die Verteilung des Bilanzgewinnes jährlich der Generalversammlung der Gesellschafter, sofern dies im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich der Beschlussfassung der Gesellschafter vorbehalten ist. Dieser Vorbehalt ist in den meisten Gesellschaftsverträgen enthalten. Bei Fehlen gesellschaftsvertraglicher Regelungen über die Gewinnverteilung ist nach [§ 82 Abs. 2 GmbHG](#) der gesamte Gewinn an die Gesellschafter nach dem Verhältnis der eingezahlten Stammeinlagen auszuschütten. In diesem Fall gilt die Verteilung des Jahresgewinnes mit der Feststellung des Jahresabschlusses ([§ 35 Abs. 1 Z 1 GmbHG](#)) als beschlossen, soweit nichts Gegenteiliges beschlossen wird. Im Gesellschaftsvertrag können auch eigene Gewinnverteilungsregeln aufgestellt werden (Zuweisung bestimmter Gewinnquoten zu Rücklagen, Gewinnbeteiligung der einzelnen Gesellschafter nach eigenen Regeln usw.).

636

Wirtschaftsgüter einer unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallenden Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist bzw. die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, können nicht zum Betriebsvermögen einer Körperschaft gehören, **sondern sind der außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft zuzurechnen**. Deshalb muss in solchen Fällen untersucht werden, ob eine verdeckte Ausschüttung an den Anteilsinhaber vorliegt.

Ist wirtschaftliches Eigentum (§ 24 Abs. 1 BAO) des Anteilsinhabers gegeben, kommt es zu einer „verdeckten Ausschüttung an der Wurzel“. Es liegt daher eine Bereicherung des wirtschaftlichen Eigentümers zu Lasten der Körperschaft in Höhe der von der Körperschaft getragenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (sowie etwaiger Fremdfinanzierungskosten) des Wirtschaftsguts vor. Folglich sind dem Anteilsinhaber die vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (sowie etwaige Fremdfinanzierungskosten) des Wirtschaftsguts zuzurechnen. Dies **kann** trifft insbesondere auf **bei für den Anteilsinhaber angeschafften bzw. herstellten Immobilien der Fall sein** zu (siehe dazu Rz 637 ff); bei sonstigen Wirtschaftsgütern ist eine ~~Ausschüttung an der Wurzel Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre~~ nur in Ausnahmefällen möglich (zB Yachten).

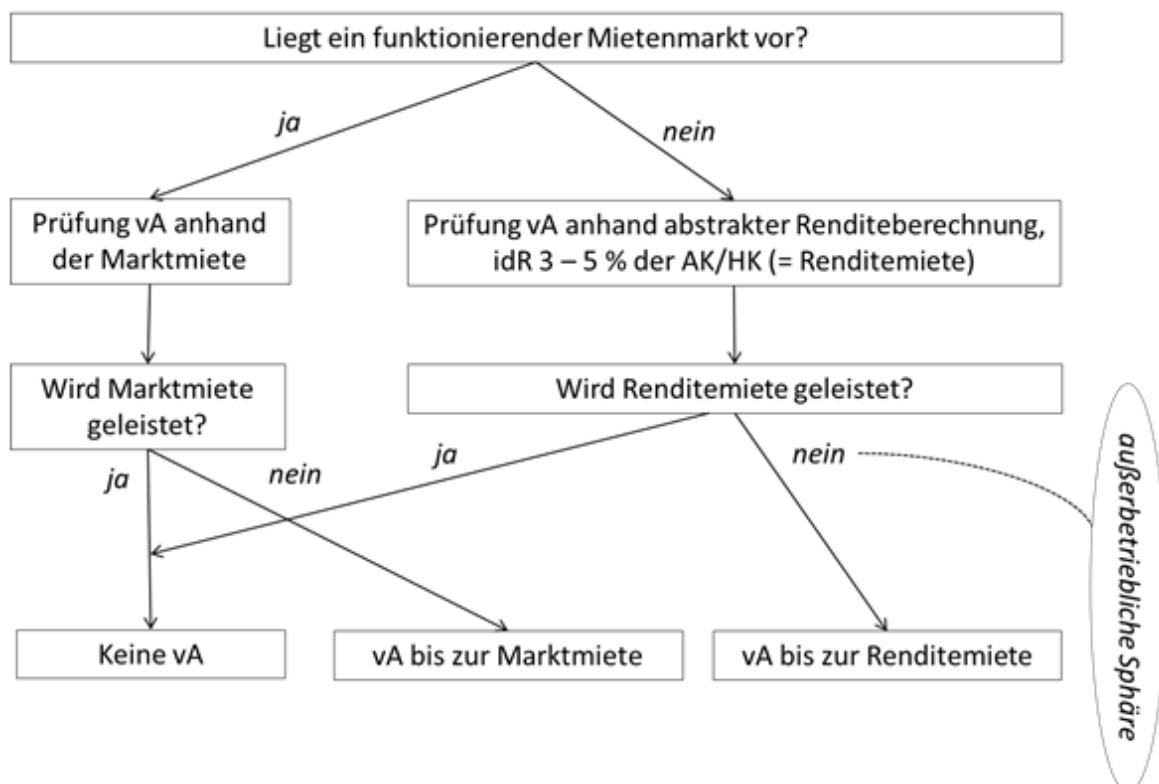
637

Der VwGH hat sich in einer Reihe von Erkenntnissen, welche die Überlassung von gesellschaftseigenen Immobilien an den Gesellschafter-Geschäftsführer zum Gegenstand hatten, mit der Thematik **der verdeckten** ~~zur~~ **Ausschüttung an der Wurzel, des außerbetrieblichen Vermögens und des wirtschaftlichen Eigentums an der überlassenen Immobilie** beschäftigt und seine Judikatur immer weiter präzisiert (VwGH 7.9.1993, [90/14/0195](#), VwGH 20.6.2000, [98/15/0169](#), VwGH 24.06.2004, [2001/15/0002](#), VwGH 26.03.2007, [2005/14/0091](#), VwGH 16.05.2007, [2005/14/0083](#), und VwGH 23.2.2010, [2007/15/0003](#), **VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256, VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047**). Nach dem VwGH kann aus der fremdunüblichen Errichtung und Überlassung einer Immobilie an den Anteilsinhaber **kein wirtschaftliches Eigentum des Anteilsinhabers abgeleitet werden** (vgl. zu den allgemeinen Voraussetzungen für wirtschaftliches Eigentum

zB VwGH 25.6.2014, [2010/13/0105](#); 28.5.2015, [2013/15/0135](#); 19.10.2016, [Ra 2014/15/0039](#)).

Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält (siehe zum Fremdvergleich allgemein Rz 570 ff). Der Maßstab für diesen Fremdvergleich hängt davon ab, ob es für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart, Größe und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (zB VwGH 15.09.2016, [2013/15/0256](#), VwGH 18.10.2017, [Ra 2016/13/0050](#)). Den Nachweis für das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes (einschließlich der Beweisvorsorge) hat der Steuerpflichtige zu erbringen (VwGH 15.09.2016, [2013/15/0256](#), VwGH 22.03.2018, [Ra 2017/15/0047](#)).

Daraus lässt sich für ertragsteuerliche Zwecke folgendes Prüfschema ableiten:



Aus dieser VwGH-Judikatur kann abgeleitet werden, dass eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel nur dann stattfinden kann, wenn das wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie beim Anteilsinhaber liegt. Da das Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums des Anteilsinhabers in aller Regel nicht offensichtlich sein wird, ist diese Beurteilung anhand von Indizien vorzunehmen. Nach der Judikatur des VwGH ist für die Beurteilung entscheidend, ob die betreffende Immobilie für eine fremdübliche, marktkonforme Nutzungsüberlassung geeignet und daher jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar ist. Um das Vorliegen dieses Kriteriums in objektivierter Form überprüfbar zu machen, soll die „Renditemiete“ mit der erzielbaren Marktmiete für die betreffende Immobilie verglichen werden. Daher dient die Renditemiete als Gradmesser für die Beurteilung, ob die betreffende Immobilie im wirtschaftlichen Eigentum des Anteilsinhabers steht.

Die Renditemiete wird nur dann erreicht, wenn für das eingesetzte Kapital die durchschnittliche Rendite einer Immobilienveranlagung in dieser Lage erreicht wird (Immobilienrendite der betreffenden Region; dabei ist, soweit möglich, auf die Rendite von Objekten vergleichbarer Größe und Lage abzustellen).

638

Das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes (einschließlich der Beweisvorsorge) ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (VwGH 15.09.2016, [2013/15/0256](#), VwGH 22.03.2018, [Ra 2017/15/0047](#)). Ein solcher funktionierender Mietenmarkt liegt nur dann vor, wenn ein wirtschaftlich agierender (nur) am Mietertrag interessierter Investor bei Außerachtlassung der Wertsteigerung der Immobilie sein Kapital in ein solches Objekt investieren würde; dabei ist auch der Vergleich mit anderen Immobilieninvestments anzustellen. Der Steuerpflichtige wird daher nachzuweisen haben, dass er vor der Anschaffung oder Errichtung des Mietobjektes den entsprechenden Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkundet hat und sich auf dieser Basis als ökonomisch agierender Investor für die Anschaffung oder Errichtung der Immobilie entschieden hat (VwGH 22.03.2018, [Ra 2017/15/0047](#)).

Folgende Indizien sprechen gegen das Vorhandensein eines ökonomisch agierenden Investors:

- **wenn keine wirtschaftlichen Gründe für die Investitionsentscheidung dargelegt werden können;**
- **wenn nicht dargelegt werden kann, auf welcher Grundlage (zB Kalkulation, Gutachten) vor der Anschaffung bzw. Herstellung der Immobilie eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals erwartet worden ist;**
- **wenn vor der Investitionsentscheidung weder Planungs- und Finanzierungsrechnungen, noch während der Bauphase laufende Kostenkontrollen durchgeführt wurden;**
- **wenn nicht dargelegt werden kann, welche Tatsachen oder Erwägungen dazu geführt haben, die Miete in der vereinbarten Höhe festzulegen;**
- **wenn die für Investitionen in durchschnittliche Einfamilienhäuser mit hochwertiger Ausstattung typischen Herstellungskosten pro m² um 100% überschritten wurden.**

Bei Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes ist die ortsübliche Marktmiete der Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer laufenden verdeckten Ausschüttung.

Liegt kein funktionierender Mietenmarkt vor, ist zur Prüfung einer verdeckten Ausschüttung als Beurteilungsmaßstab eine abstrakte Renditeermittlung vorzunehmen, indem die Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors zu Grunde gelegt wird und somit jene Rendite, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird. Dazu ist von einer Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswertes) auszugehen; nach Auffassung des VwGH müsste im Allgemeinen ein Mietentgelt in der Bandbreite von 3 bis 5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erzielen sein (VwGH vom 15.09.2016, [2013/15/0256](#)). Die so ermittelte „Renditemiete“ stellt nun den Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer laufenden verdeckten Ausschüttung dar.

Beispiel:

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten des an den Anteilsinhaber überlassenen Objektes betragen 2.500.000 Euro (ein funktionierender Mietenmarkt liegt nicht vor). Unter Zugrundelegung eines Mietentgelts von 4% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten beträgt die jährliche Renditemiete 100.000 Euro. Eine verdeckte Ausschüttung liegt nur vor, soweit die vereinbarte Jahresmiete geringer ist als diese Renditemiete.

Eine Zuordnung der Immobilie zur außerbetrieblichen Sphäre kommt nur ausnahmsweise in Betracht, wenn diese schon ihrer Erscheinung nach offensichtlich für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist (wie insbesondere bei besonders repräsentativen und luxuriösen Gebäuden, die speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abstellen, siehe dazu zB VwGH 20.06.2000, [98/15/0169](#)). In solchen Fällen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Einkünfte im Zusammenhang mit einer Nutzungsüberlassung bzw. einer allfälligen Veräußerung des Objekts bei der Körperschaft nach Maßgabe der Bestimmungen 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 veranlagen.

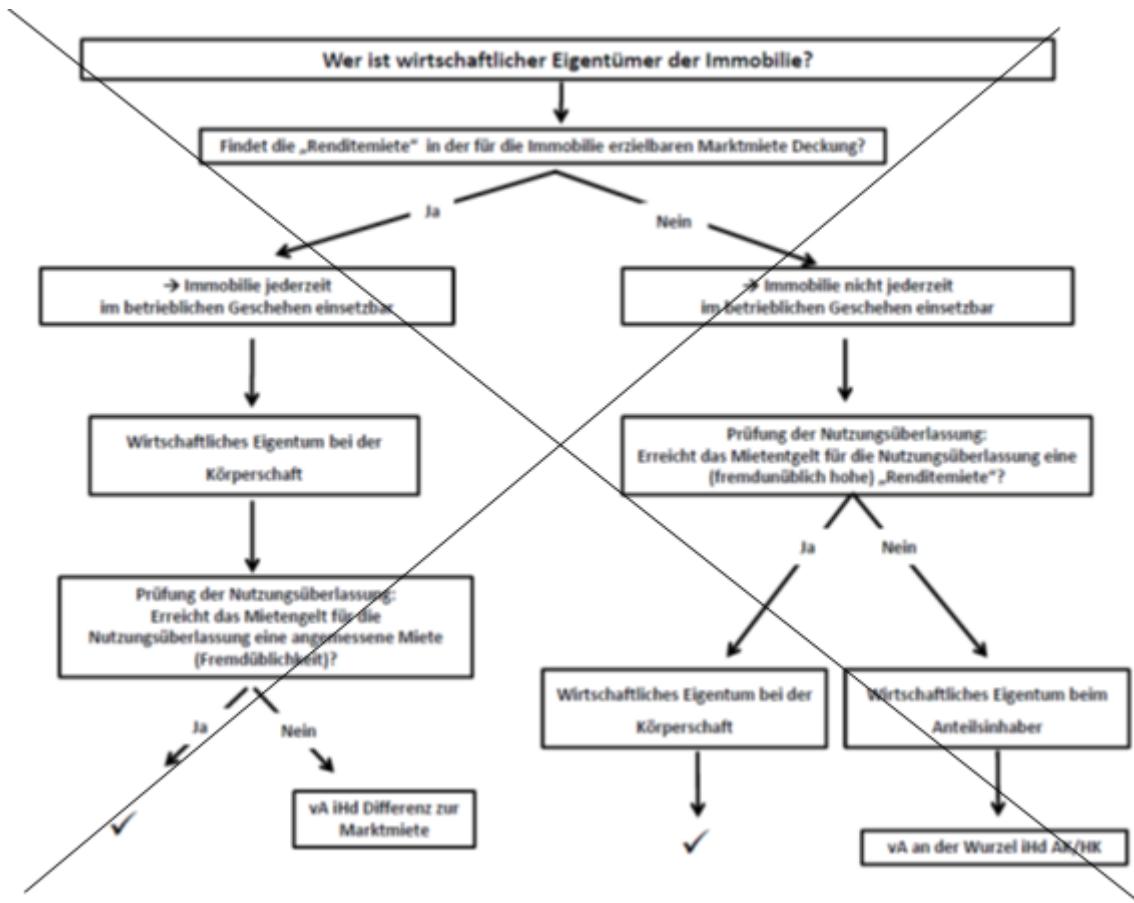
Findet die Renditemiete in der Marktmiete Deckung, so dass die Immobilie zu Marktkonditionen fremdüblich vermietet werden kann, handelt es sich um eine jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbare Immobilie. Das wirtschaftliche Eigentum liegt diesfalls bei der Körperschaft. Bei diesen dem Betriebsvermögen der Körperschaft zuzurechnenden Immobilien kann es nur zu einer verdeckten Ausschüttung kommen, wenn das zwischen der Körperschaft und ihrem Anteilsinhaber vereinbarte Mietentgelt niedriger ist als eine angemessene Miete, wie sie die Körperschaft mit einem fremden Dritten vereinbart hätte.

Findet die Renditemiete hingegen in der Marktmiete keine Deckung, so dass die Immobilie nicht zu Marktkonditionen fremdüblich vermietet werden kann – etwa weil sie schon ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Anteilsinhaber bestimmt ist (bei besonders repräsentativen oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Anteilsinhabers abgestimmte Immobilien), – handelt es sich um eine nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbare Immobilie. Das würde grundsätzlich bedeuten, dass das wirtschaftliche Eigentum beim Anteilsinhaber liegt. Stellt der Anteilsinhaber die Körperschaft

aber so, dass sie keinen Vermögensnachteil erleidet, liegt das wirtschaftliche Eigentum weiter bei der Körperschaft. Dafür muss der Anteilsinhaber eine (fremdunüblich hohe) „Renditemiete“ leisten. Eine solche fremdunüblich hohe Renditemiete liegt vor, wenn für das eingesetzte Kapital eine durchschnittliche Immobilienrendite zuzüglich einer Risikoprämie geleistet wird. Die Risikoprämie soll das spezifische Mietausfallsrisiko abdecken, weil bei einer Nutzungsüberlassung zur Marktmiete eine angemessene Verzinsung des ursprünglich eingesetzten Kapitals nicht mehr erreicht werden kann (zB Ablebensversicherung auf den Barwert bezogen auf die Differenz zwischen der Marktmiete und fremdunüblich hoher Renditemiete). In Anbetracht eines derart ungewöhnlichen Sachverhalts hat die Körperschaft die Zusammensetzung der (fremdunüblich hohen) Renditemiete zu dokumentieren.

Wird hingegen eine solche Immobilie zu einem unter der (fremdunüblich hohen) Renditemiete liegenden Betrag an den Anteilsinhaber vermietet, liegt das wirtschaftliche Eigentum bei diesem. Es kommt daher zu einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel in Höhe der von der Körperschaft getragenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (sowie etwaiger Fremdfinanzierungskosten) der Immobilie. Sollte der Anteilsinhaber in weiterer Folge die Immobilie in das wirtschaftliche Eigentum der Körperschaft „rückübertragen“, ist darin eine Einlage der Immobilie in das Betriebsvermögen der Körperschaft zu sehen. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn die Immobilie durch die Körperschaft veräußert wird.

Bei der Beurteilung solcher für den Anteilsinhaber angeschafften bzw. hergestellten Immobilien kann zusammengefasst anhand folgenden Prüfschemas vorgegangen werden:



724

Die Verbuchung von Zinsen stellt keinen Beweis für den Abschluss eines Darlehensvertrages dar, wenn schriftliche Vereinbarungen über Kreditrahmen, Zinsfälligkeit, Rückzahlungstermine und bestehende Sicherheiten fehlen (VwGH 14.4.1993, [91/13/0194](#): Gesellschafterin erhält unverzinste Geldbeträge zur Deckung privater Aufwendungen). Dies gilt insbesondere dann, wenn der Darlehensvertrag nur mündlich abgeschlossen wurde. Besteht eine Verpflichtung zur Verzinsung eines aufrechten Verrechnungskontos, bewirkt eine irrtümliche verspätete Zahlung von Zinsen (erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahres) oder eine aus anderen Gründen unterbliebene Anlastung (vgl. VwGH 20.4.1995, [94/13/0228](#)) keine verdeckte Ausschüttung, ausgenommen in Höhe der dadurch entgangenen Zinseszinsen (VwGH 30.5.1989, [88/14/0111](#): Der Verzicht auf abgereifte vereinbarte Zinsen ist verdeckte Ausschüttung). Es ist mindestens jener Zinssatz an den Anteilsinhaber zu verrechnen, den die Körperschaft selbst bezahlen musste (VwGH 17.2.1993, [89/14/0248](#)).

Geringfügige Abweichungen im Bereich der Verzinsung des Verrechnungskontos (zB Ansatz von 6% anstelle von 8%) sind aber im zulässigen Toleranzbereich. Erfolgt die Verzinsung erst in dem auf den Bilanzstichtag folgenden Jahr, liegt nur dann keine verdeckte Ausschüttung vor, wenn die Nachträglichkeit der Verzinsung ausdrücklich (und nachweislich) vereinbart wurde.

737

Bei Dienstwohnungen, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, ist zu überprüfen, ob diese jederzeit im betrieblichen Geschehen der Körperschaft einsetzbar sind **richtet sich die Prüfung des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung sinngemäß nach** siehe dazu Rz 636 ff.

738

Bei unentgeltlicher Überlassung einer nach der Ausstattung üblichen Dienstwohnung, die jederzeit im betrieblichen Geschehen der Körperschaft einsetzbar ist, an den Gesellschafter-Geschäftsführer **liegt nach Maßgabe der Rz 642 (Gesamtausstattung)** eine verdeckte Ausschüttung vor.; zur Ausschüttung an der Wurzel von für den Anteilsinhaber angeschafften bzw. errichteten Immobilien siehe dazu Rz 637.

803

Veräußert eine Körperschaft ein Grundstück an den Anteilsinhaber zu einem unangemessenen niederen Preis, liegt eine verdeckte Ausschüttung vor (VwGH 26.9.1985, [85/14/0051](#)), umso mehr, wenn der Erlös sogar unter dem Einheitswert liegt und der Anteilsinhaber zu den Vorhaltungen nicht ausdrücklich Stellung nimmt (VwGH 16.9.1986, [85/14/0163](#)) oder er das Grundstück zu einem Preis erwirbt, der unter dem Angebot fremder Interessenten liegt. Entscheidend ist dabei die Verkäuferposition der Körperschaft; es kommt darauf an, um welchen Preis diese verkauft hätte, wenn sich für das Grundstück ein anderer Interessent gefunden hätte (VwGH 14.12.1993, [90/14/0264](#)). Es kommt jedoch nicht darauf an, ob sich angesichts der Besonderheiten des Grundstücks kein anderer Interessent gefunden hätte (Käuferposition: vgl. VwGH 3.7.1991, [90/14/0221](#)). Besteht eine erhebliche Abweichung zwischen dem Veräußerungspreis und dem Quadratmeterpreis der angrenzenden Grundstücke, lässt schon dieser Umstand auf die

Absicht der Vorteilsgewährung schließen. Auch der Verzicht auf die Annahme eines günstigen Kaufanbots zugunsten des Anteilsinhabers kann eine verdeckte Ausschüttung sein. ~~Geht ein von der Kapitalgesellschaft für den Anteilsinhaber errichtetes Gebäude in das wirtschaftliche Eigentum des Anteilsinhabers über, kann eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vorliegen (siehe dazu Rz 636 ff).~~

Wird eine betriebsnotwendige Liegenschaft von der Körperschaft an den Anteilsinhaber veräußert und rückgepachtet, ist zu prüfen, ob und unter welchen Bedingungen das Geschäft zwischen völlig Fremden zustande gekommen wäre und welcher Betrag einer fremden Person für die Vermietung bezahlt worden wäre bzw. welchen Kapitalwert ein unbeteiligter Dritter in diesem Fall aufgewendet hätte (VwGH 23.11.1977, 410/77, 618/77). Auch bei Genossenschaften stellt die unterpreisige Veräußerung einer Eigentumswohnung an Mitglieder eine verdeckte Ausschüttung dar.

Der unentgeltliche Grundstücksankauf für die Muttergesellschaft kann in Höhe des Zinsentgangs verdeckte Ausschüttung sein (VwGH 23.10.1997, [96/15/0117](#)).

858

Wäre eine an einen Gesellschafter-Geschäftsführer als Dienstwohnung vermietete Wohnung zwecks Zurverfügungstellung an einen fremden Dienstnehmer gar nicht angeschafft worden, ist zu schließen, dass die Anschaffung durch das Gesellschaftsverhältnis verursacht ist. ~~Zur verdeckten Ausschüttung an der Wurzel siehe Rz 636 f.~~

951

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

Die Gewinnübertragung aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages stellt eine Einkommensverwendung dar, dh. der Gewinn ist beim Gruppenmitglied als selbständig steuerpflichtige Körperschaft zu erfassen und führt beim übernehmenden Gruppenträger zur Beteiligungsertragsbefreiung des [§ 10 Abs. 1 KStG 1988 \(vgl. VwGH 28.2.2018, Ro 2016/15/0009\)](#).

Siehe weiters Rz 1004 bis Rz 1150.

960

Erbringt die Muttergesellschaft Leistungen für den gesamten Konzernverbund, ist der Ersatz dieser Aufwendungen durch die Tochtergesellschaften dann keine verdeckte Ausschüttung, wenn diese **die** tatsächlich erbrachten Leistungen in angemessener Höhe abgeltten. Hier kommen insbesonders Werbung, Forschung, Entwicklung, Datenverarbeitung, Aus- und Fortbildung von Personal, Buchhaltung, Beratung, Beschaffung von Waren und Dienstleistungen in Betracht. **Die erbrachten Dienstleistungen sind fremdüblich zu vergüten (vgl. VPR 2010 Rz 81).**

~~Allenfalls kann zu diesen Aufwendungen ein Gewinnaufschlag von 10% bis 15% hinzugerechnet werden, was jedoch nicht für die Weiterverrechnung von Steuern gilt.~~

Der Ersatz der Aufwendungen der Muttergesellschaft für die Konzernleitung oder nicht quantifizierbare Vorteile aus der bloßen Konzernzugehörigkeit (Führen des Konzernnamens, daraus resultierender wirtschaftlicher Rückhalt und Marktvorteile, Organisationskosten, Planung und Steuerung des Gesamtkonzerns) haben ihre Wurzel in der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Körperschaften zueinander und sind daher verdeckte Ausschüttung (**vgl. VPR 2010 Rz 84**).

969

Führt eine Körperschaft für angestellte Anteilsinhaber Verrechnungskonten, auf welchen sowohl die Gehälter als auch Zahlungen für private Zwecke verbucht werden, lässt sich hinsichtlich der an den Anteilsinhaber überlassenen Geldbeträge (des am Verrechnungskonto ausgewiesenen Saldos) aus der neueren Judikatur des VwGH (VwGH 17.12.2014, [2011/13/0115](#); 26.2.2015, [2012/15/0177](#)) zu Verrechnungskonten von Gesellschaftern Folgendes ableiten:

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

Für die Beurteilung der am Gesellschafter-Verrechnungskonto erfassten Beträge ergeben sich daher folgende Prüfschritte, die im Zuge einer Betriebsprüfung zu beachten sind und einer genaueren Beurteilung seitens der Finanzverwaltung unterzogen werden sollen:

- 1) Ausgangspunkt sind die vertraglichen Rahmenbedingungen der Geldmittelüberlassung; sind diese nicht entsprechend dokumentiert, ist davon auszugehen, dass eine kurzfristige Geldmittelüberlassung vorliegt, vergleichbar einem Kontokorrentverhältnis. Diesfalls muss die Verzinsung der Forderung entsprechend hoch sein und die Bonität des Gesellschafters ausreichend sein, um, wie bei einer Kontokorrentschuld, die Verbindlichkeit kurzfristig (innerhalb eines Jahres) tilgen zu können.
- 2) Bei der Beurteilung der Bonität des Gesellschafters zum Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung sind folgende Elemente zu berücksichtigen (vgl. dazu BFG 21.6.2016, RV/2100721/2012):
 - das laufende aktuelle und zukünftige Einkommen des Gesellschafters exklusive Einkommensbestandteile, die dem Grunde und der Höhe nach äußerst ungewiss sind (wie zB zukünftige Gewinnausschüttungen). Zukünftige Gewinnausschüttungen können nur dann in die Bonitätsprüfung mit einbezogen werden, wenn die betreffende Gesellschaft eine langjährige stabile Ertragslage oder entsprechend hohe Gewinnvorträge aufweisen kann und der Gesellschafter zugleich über ausreichend Stimmrechte verfügt, um die Gewinnausschüttung tatsächlich bewirken zu können

(Ausschüttungsbeschlüsse); diesfalls hat aber die Bonitätsprüfung erneut stattzufinden, wenn sich zukünftig die Ertragslage der Gesellschaft verschlechtert oder die Beteiligungshöhe bzw. die Stimmrechte des Gesellschafters sich verringern (quantitativ oder qualitativ);

- die Stabilität der Einkommenssituation: zu berücksichtigen ist zB eine Verschlechterung der Einkommenssituation des Gesellschafters infolge einer Pensionierung;
- die Ersparnisse des Gesellschafters (insbesondere Immobilien und Kapitalvermögen), unter der Bedingung, dass eine Verwertung zukünftig realistisch erscheint und keine sonstigen Gläubiger vorrangig befriedigt werden müssen (zB ist die Verwertung eines Grundstücks, welches mit einem Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten eines Dritten behaftet ist, nicht realistisch). **Gegebenenfalls ist auch der Wert der Anteile an der darlehensgewährenden Gesellschaft zu berücksichtigen (vgl. dazu auch VwGH 23.1.2019, [Ra 2018/13/0007](#)); eine zusätzliche Berücksichtigung zukünftiger Gewinnausschüttungen ist diesfalls aber ausgeschlossen;**
- vorhandene Schulden und Verpflichtungen des Gesellschafters (zB Unterhaltsverpflichtungen aufgrund einer Scheidung, sonstige Kreditverbindlichkeiten);
- der vereinbarte Rückzahlungszeitraum.

3) Prüfung der Sicherheiten des Gesellschafters:

- Sicherheiten sollen die Gesellschaft gegen das Ausfallrisiko aus der Geldmittelüberlassung absichern, weil die Bonität des Gesellschafters gerade bei einer längerfristigen Überlassung aufgrund künftiger Entwicklungen nicht vorhersehbar ist. Die Sicherheiten müssen dabei derart ausgestaltet sein, dass die Gesellschaft in der Lage ist, ihre Forderung - ungehindert von anderen Gläubigern - durch entsprechenden Zugriff bzw. Verwertung zu befriedigen.
- Werden bei einer Kreditierung von über 50.000 Euro und einer vereinbarten Dauer der Kreditierung von über drei Jahren keine Sicherheiten durch den Gesellschafter

gewährt, deutet dies auf eine fremdunübliche Geldmittelüberlassung hin (siehe zu fehlenden Sicherheiten BFG 6.4.2016, RV/7103150/2013). Dies ist wiederum ein starkes Indiz für eine bereits im Zeitpunkt der Geldmittelüberlassung absehbare Uneinbringlichkeit der Forderung beim Gesellschafter.

- Werden bei Fehlen von Sicherheiten (bzw. bei Sicherheiten in nicht ausreichender Höhe) im Falle der Verschlechterung der Bonität des Gesellschafters keine umgehenden und rechtzeitigen Maßnahmen durch die Gesellschaft gesetzt, um die Einbringlichkeit der Forderung sicherzustellen, ist ein (konkludenter) Forderungsverzicht und somit eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen (vgl. VwGH 26.4.2006, [2004/14/0066](#)).

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

Die Rz 986 samt Überschrift entfällt.

Wurzelausschüttung

986

Siehe dazu das Stichwort „Ausschüttung an der Wurzel“, Rz 636 f.

Randzahl 986: entfällt

992b

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

1. Sanierungsgewinne gemäß [§ 23a KStG 1988](#). Das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind (siehe dazu Rz 1522). Damit sind auch Gewinne aus außergerichtlichen Ausgleichen, die Sanierungsgewinne darstellen, begünstigt, wobei es für die Frage der Verrechnungsgrenze ohne Bedeutung ist, dass diese Sanierungsgewinne nicht nach [§ 23a KStG 1988](#) besteuert werden.

2. Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind. Damit sind sämtliche Gewinne erfasst, die in Kalenderjahren anfallen, in denen ein derartiges Verfahren anhängig ist. Anhängig ist ein Insolvenzverfahren mit Eintritt der Rechtswirkungen der Insolvenzeröffnung. Die Wirkungen treten gemäß [§ 2 Abs. 1 Insolvenzordnung](#) mit Beginn des Tages ein, der der öffentlichen Bekanntmachung des Inhaltes des Insolvenzediktes folgt. Das Verfahren endet mit der Aufhebung des Insolvenzverfahrens bzw. mit der Einstellung. Ist ein Insolvenzverfahren aufrecht, sind Gewinne, die diesem Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) zuzuordnen sind, von der 75%-Begrenzung ausgenommen, wobei es unerheblich ist, ob diese Gewinne vor oder nach Eröffnung bzw. Beendigung des Verfahrens entstanden sind.

3. Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen. Das sind Gewinne im Sinne des [§ 24 EStG 1988](#). Die Bestimmung gilt auch für Körperschaften, die dem [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) unterliegen, ungeachtet dessen, dass [§ 24 EStG 1988](#) für diese Körperschaften nicht anzuwenden ist. Aus Anlass einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe anfallende Übergangsgewinne sind nicht begünstigt (VwGH 25.11.2009, [2007/15/0252](#)).

4. Liquidationsgewinne gemäß [§ 19 KStG 1988](#). Dies gilt unabhängig davon, ob die Liquidationsgewinne gemäß [§ 19 Abs. 2 KStG 1988](#) innerhalb des Besteuerungszeitraumes gemäß [§ 19 Abs. 3 KStG 1988](#) oder nach diesem Besteuerungszeitraum anfallen.

5. Beträge, die gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988](#) oder nach [§ 2 Abs. 8 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) nachzuversteuern sind. Das sind Nachversteuerungsbeträge von ausländischen Verlusten nicht unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder, die im Rahmen der Gruppenbesteuerung in Vorjahren gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) zugerechnet wurden, sowie Nachversteuerungsbeträge von ausländischen Verlusten aus einer ausländischen Betätigung (insbesondere einer Betriebsstätte), die bei der Einkommensermittlung in Vorjahren gemäß [§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#) angesetzt wurden. Diese Ausnahme von der 75%-Begrenzung ist erstmalig ab der Veranlagung für das Jahr 2015 anzuwenden.

6. Beträge gemäß [§ 6 Z 6 des Einkommensteuergesetzes 1988](#), ausgenommen jene nach [§ 6 Z 6 lit. a letzter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988](#). Diese Ausnahme von der 75%-

Begrenzung erfasst somit Beträge, die aufgrund der Aufdeckung der stillen Reserven in Wirtschaftsgütern anlässlich eines Entstrickungstatbestandes gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) (zB aufgrund der Verlegung eines Betriebes ins Ausland; siehe dazu näher EStR 2000 Rz 2517 ff) im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind. Nicht erfasst sind hingegen Beträge, die aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen für nicht fremdüblich abgerechnete sonstige Leistungen nach [§ 6 Z 6 lit. a letzter Satz EStG 1988](#) angesetzt wurden. Diese Ausnahme von der 75%-Begrenzung ist erstmalig ab der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden. Entsteht die Steuerschuld für umgründungsbedingte Entstrickungsbeträge nicht nach [§ 6 Z 6 EStG 1988](#), sondern nach [§ 20 KStG 1988](#), sind die Regelungen über die Liquidationsbesteuerung gemäß [§ 19 KStG 1988](#) anzuwenden; die Ausnahme von der 75%-Begrenzung ergibt sich daher bereits aufgrund von [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG 1988](#) (siehe dazu Punkt 4).

Sind im Gesamtbetrag der Einkünfte neben diesen Beträgen gemäß [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b sechster Teilstrich KStG 1988](#) auch Gewinne oder Beträge gemäß [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b erster bis fünfter Teilstrich KStG 1988](#) enthalten, auf welche die 75%-Vortragsgrenze ebenfalls keine Anwendung findet, gilt im Sinne des Günstigkeitsprinzips Folgendes:

Die Verlustvorträge sind zunächst vorrangig und uneingeschränkt mit den Gewinnen oder Beträgen gemäß [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b erster bis fünfter Teilstrich KStG 1988](#) zu verrechnen. Soweit nach dieser Verrechnung noch Verlustvorträge verbleiben, sind diese Die Verlustvorträge sind vorrangig und uneingeschränkt mit Entstrickungsbeträgen zu verrechnen, weil der Verlustabzug zwingend, sobald als möglich und im größtmöglichen Umfang vorzunehmen ist (siehe EStR 2000 Rz 4504).

1061

Beim Gruppenmitglied muss eine Einkunftsquelle vorliegen, um eine Zurechnung zur beteiligten Körperschaft bzw. zum Gruppenträger zu ermöglichen. Liegt beim Gruppenmitglied keine Einkunftsquelle vor, kann eine Gruppenmitgliedschaft nicht bestehen, da [§ 9 KStG 1988](#) eine Einkommenszurechnungsvorschrift darstellt, die mangels Einkunftsquelle unanwendbar ist. Eine Körperschaft, deren gesamte Tätigkeit als Liebhaberei anzusehen ist, kann nicht Gruppenmitglied iSd [§ 9 Abs. 2 KStG 1988](#) sein (VwGH

20.12.2016, [Ro 2014/15/0045](#)). Dementsprechend scheidet auch ein Gruppenmitglied, bei dem keine Einkunftsquelle mehr vorliegt, weil die Betätigung zur Gänze als Liebhaberei einzustufen ist, tatsächlich aus der Unternehmensgruppe aus (siehe LRL 2012 Rz 141). Es gelten die allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze der Voluptuareigenschaft, die auch bei Körperschaften gegeben sein können. Die allgemeinen Grundsätze der Voluptuareigenschaft verhindern missbräuchliche Gestaltungen. Sie gelten für in- und ausländische Gruppenmitglieder sowie für den Gruppenträger. Es können aber bei allen Mitgliedskörperschaften Teilvoluptuareinkünfte vorliegen; diesfalls hat insoweit eine Zurechnung zu unterbleiben; bei ausländischen Körperschaften ist zu überprüfen, ob ein wirtschaftliches Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe vorliegt (siehe Rz 1096 ff sowie LRL 2012 Rz 140).

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

Im Falle der Liquidation eines Gruppenmitglieds sind dessen Abwicklungsergebnisse nicht dem Gruppenträger zuzurechnen, weil die Gruppenbesteuerung dem Ausgleich der Gewinne und Verluste werbender Körperschaften dient und die Verrechnung von Abwicklungsergebnissen mit operativen Ergebnissen diesem Zweck nicht entspricht (VwGH 4.9.2019, [Ro 2017/13/0009](#)-6, [Ro 2017/13/0010](#)). Dementsprechend ist das Abwicklungsergebnis der in Liquidation befindlichen Körperschaft außerhalb der Gruppe gesondert zu veranlagen. Es ist davon auszugehen, dass das Gruppenmitglied bei Abschluss der Liquidation aus der Unternehmensgruppe ausscheidet. Daraus ergeben sich folgende praktische Auswirkungen:

- Bei der Mindestdauer iSd [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) ist der Liquidationszeitraum zu berücksichtigen (siehe dazu Rz 1593).
- Bei ausländischen Gruppenmitgliedern ist die Nachversteuerung der zugerechneten Verluste im Jahr des Ausscheidens vorzunehmen (siehe dazu näher Rz 1095).

Zu Gruppenmitgliedern in Liquidation, die bereits bis zum 30.09.2019 einen Auflösungstatbestand verwirklicht haben, siehe aber Rz 1591b.

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

1071

Vortragsfähige Verluste des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus der Vorgruppenzeit (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988](#) nur bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des Gruppenmitglieds verrechnet werden und werden daher beim jeweiligen Gruppenmitglied kanalisiert. Unter den Begriff der Vor- und Außergruppenverluste fallen auch vor- bzw. außerorganischaftliche Verluste im Falle des Übergangs aus der Vollorganschaft in die Unternehmensgruppe. Siebentel aus in Vorgruppenzeiten erfolgten Teilwertabschreibungen im Sinne des [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) stellen jedoch keine Vorgruppenverluste dar, insoweit sie erst während aufrechter Gruppenzugehörigkeit „abreifen“ (VwGH 31.5.2017, [Ro 2015/13/0024](#)).

Vorgruppen- und Außergruppenverluste von Gruppenmitgliedern sind ~~in Höhe der eigenen (späteren) Gewinne des Gruppenmitglieds~~ **im höchstmöglichen Ausmaß, also bis zur Höhe der eigenen (späteren) Gewinne des jeweiligen Gruppenmitglieds** zu verrechnen ([VwGH 21.3.2018, Ro 2017/13/0002](#)). Die 75%-Vortragsgrenze nach [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988](#) gilt für Gruppenmitglieder - im Unterschied zum Gruppenträger - nicht. Zur Behandlung des Gruppenträgers siehe Rz 1103 bis Rz 1105.

Beispiel:

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

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

1073

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

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

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

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

Die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern ist somit doppelt gedeckelt:

- Erstens auf Ebene des Gruppenmitglieds/Gruppenträgers mit der (fiktiv) auf die ausländischen Einkünfte, für die eine ausländische Quellensteuer angerechnet werden soll, entfallenden Steuer. Der Anrechnungshöchstbetrag ist somit auf Ebene jener Gruppenkörperschaft zu ermitteln, auf deren ausländische Einkünfte Quellensteuern einbehalten wurden (VwGH 30.10.2014, [2011/15/0112](#)). **Der Abzug von Vor- bzw. Außergruppenverlusten hat dabei auch hier im höchstmöglichen Ausmaß (bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds) zu erfolgen (VwGH 21.3.2018, [Ro 2017/13/0002](#)).**
- Zweitens mit der auf das Gruppenergebnis entfallenden Steuer.

Beispiel:

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

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

1095

Eine Kürzung des Nachversteuerungsbetrages bei Untergang eines ausländischen Gruppenmitglieds setzt einen tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlust voraus. Im Falle einer Liquidation ist ein formeller Auflösungsbeschluss erforderlich. Ob der Vermögensverlust tatsächlich und endgültig ist, ist im Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation zu beurteilen. Dabei ist eine Liquidationsschlussbilanz vorzulegen, das zur Verteilung an die Gesellschafter gelangende Restvermögen ist zu berücksichtigen. Diese Grundsätze gelten entsprechend auch für die Insolvenz eines ausländischen

Gruppenmitglieds, sofern die ausländische Insolvenz einer österreichischen Insolvenz vergleichbar ist.

Es ist davon auszugehen, dass das ausländische Gruppenmitglied bei Abschluss der Liquidation aus der Unternehmensgruppe ausscheidet. Zu diesem Zeitpunkt ist auch der Nachversteuerungsbetrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen.

1104

Für den Gruppenträger haben die Begriffe Vor- und Außergruppenverluste keine Bedeutung (zur Bedeutung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern siehe Rz 1071). Er kann somit seine gesamten vortragsfähigen Verluste - also auch die vor der Gruppenbildung entstandenen oder ihm umgründungsbedingt zugekommenen Verluste - mit dem zusammengefassten Gruppenergebnis verrechnen. Im Unterschied zu den unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern (siehe dazu Rz 1060) ist der Gruppenträger allerdings an die 75%-Vortragsgrenze nach [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988](#) gebunden.

Beispiel:

Der Gruppenträger erzielt im Jahr 01 einen Gewinn von 100.000 und verfügt über Verlustvorträge von 150.000. In der Gruppe sind zwei 100-prozentige unbeschränkt steuerpflichtige Tochtergesellschaften vereinigt. Gruppenmitglied 1 erzielt in 01 ein Einkommen von 60.000, Gruppenmitglied 2 ein solches von -70.000. Das Gesamteinkommen 01 ermittelt sich durch die Saldierung von +100.000, +60.000 und -70.000 = +90.000, sodass sich nach Abzug der Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis unter Berücksichtigung der 75%-Vortragsgrenze ein steuerpflichtiges Gruppeneinkommen von 22.500 ergibt. Beim Gruppenträger verbleiben Verlustvorträge in Höhe von 82.500 (150.000 - 67.500).

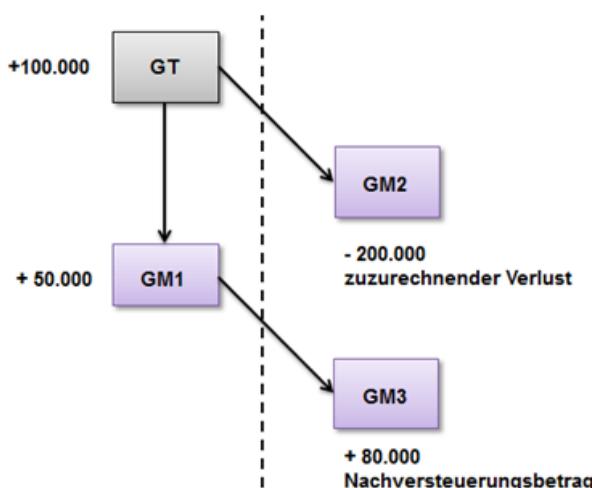
Soweit im zusammengefassten Gruppenergebnis Gewinne/Beträge iSd [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988](#) (siehe Rz 992b) enthalten sind, kommt die 75%-Vortragsgrenze allerdings nicht zur Anwendung (zB für ~~Liquidationsgewinne~~, Nachversteuerungsbeträge, Entstrickungsbeträge):

~~— Hinsichtlich der Ausnahme für Liquidationsgewinne von der 75% Vortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG 1988 ist jedoch zu beachten, dass die Unternehmensgruppe bei Eintritt des Gruppenträgers in die Liquidation und~~

Verwirklichung des Auflösungstatbestands gemäß § 19 Abs. 1 KStG 1988 nach dem 6.7.2015 beendet wird (siehe Rz 1591a).

- Die Ausnahme für im zusammengefassten Gruppenergebnis enthaltene Nachversteuerungsbeträge von der 75%-Vortragsgrenze gemäß [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b fünfter Teilstrich KStG 1988](#) ist ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2015 anzuwenden (siehe [§ 26c Z 44 KStG 1988](#)).

Beispiel:



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

Die Summe der eigenen Einkommen des Gruppenträgers und des inländischen Gruppenmitglieds beträgt 150.000. Der zuzurechnende ausländische Verlust (200.000) kann nur im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen, somit in Höhe von 112.500 (75% von 150.000), im laufenden Jahr berücksichtigt werden. Das zusammengefasste Gruppenergebnis setzt sich aus der Summe der eigenen Einkommen der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenkörperschaften in Höhe von 150.000, dem zu berücksichtigenden Verlust von GM2 in Höhe von -112.500 sowie dem Nachversteuerungsbetrag von GM3 in Höhe von 80.000 zusammen und beträgt somit 117.500. Vom zusammengefassten Gruppenergebnis können Verlustvorträge abgezogen werden. An Verlusten können daher 80.000 vom Nachversteuerungsbetrag abgezogen werden, weil die 75%-Vortragsgrenze des [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b KStG](#)

1988 insoweit nicht zur Anwendung kommt, und weitere 28.125 vom Restbetrag unter Berücksichtigung der 75%-Vortragsgrenze abgezogen werden. Das Gruppeneinkommen beträgt somit 9.375. Der nicht berücksichtige Verlust von GM2 in Höhe von 87.500 geht in den Verlustvortrag des Gruppenträgers. Der Verlustvortrag des Gruppenträgers nach der Gruppenveranlagung 2015 beträgt 479.375 (500.000 - 108.125 + 87.500).

- Die Ausnahme für im zusammengefassten Ergebnis enthaltene Entstrickungsbeträge gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) von der 75%-Vortragsgrenze gemäß [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b sechster Teilstrich KStG 1988](#) ist ab der Veranlagung 2016 anzuwenden (siehe Rz 1150g).

Die Ausnahme für Liquidationsgewinne von der 75%-Vortragsgrenze gemäß [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG 1988](#) ist im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht relevant, weil der Eintritt des Gruppenträgers in Liquidation die Beendigung der Unternehmensgruppe bewirkt (vgl. VwGH 26.11.2014, [2011/13/0008](#); für bis zum 6.7.2015 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenträgers siehe aber Rz 1591a) und Abwicklungsergebnisse von Gruppenmitgliedern nicht zugerechnet werden können (vgl. VwGH 4.9.2019, [Ro 2017/13/0009-6](#), [Ro 2017/13/0010](#); für bis zum 30.09.2019 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenmitglieds siehe aber Rz 1591b).

1123

Wird die die Firmenwertab(zu)schreibung auslösende Beteiligung bei der beteiligten Körperschaft umgründungsbedingt durch eine andere Beteiligung ersetzt, ohne dass ein Anschaffungstatbestand vorliegt (Verschmelzung, Spaltung), und besteht in der Folge die Beziehung zum Betrieb der rechtsnachfolgenden Beteiligungskörperschaft weiter, kommt es auch zur Fortsetzung der Firmenwertab(zu)schreibung. Geht die Beteiligung auf eine Körperschaft außerhalb der Gruppe über, scheidet die Beteiligungskörperschaft aus der Gruppe aus. Die begonnene Firmenwertabschreibung kann in der Gruppe des Rechtsnachfolgers nicht fortgesetzt werden; allerdings kann eine neue Firmenwertabschreibung begonnen werden, wobei der Anschaffungszeitpunkt und die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich sind und daher die seit diesem Zeitpunkt abgereiften Fünfzehntel aus Sicht der neuen Gruppe verfallen sind. Die

Einbeziehung der Körperschaft in die Unternehmensgruppe der umgründungsbedingten Rechtsnachfolgerin nach dem 1.3.2014 ist für die Geltendmachung noch offener Fünfzehntel nicht schädlich ([§ 26c Z 47 KStG 1988](#)), wenn die Beteiligung von der Rechtsvorgängerin vor dem 1.3.2014 angeschafft wurde, spätestens bis 2015 in die Unternehmensgruppe der Rechtsvorgängerin einbezogen wurde und sich der steuerliche Vorteil auf den Kaufpreis auswirken konnte (siehe Rz 1110a).

Eine bereits in einer Unternehmensgruppe begonnene Firmenwertabschreibung auf eine Beteiligung an einer Beteiligungskörperschaft kann in einer anderen Unternehmensgruppe nicht fortgeführt werden; es kann aber nach Maßgabe der sonstigen Voraussetzungen von [§ 26c Z 47 KStG 1988](#) eine neue Firmenwertabschreibung begonnen werden, wenn die beteiligte Körperschaft und die die Firmenwertabschreibung auslösende Beteiligungskörperschaft ohne vorausgehende Umgründung in eine andere Unternehmensgruppe einbezogen werden (zB durch Einbeziehung der beteiligten Körperschaft und der – die Firmenwertabschreibung auslösenden – Beteiligungskörperschaft in die Unternehmensgruppe eines neuen Gruppenträgers).

1150g

Soweit im zusammengefassten Ergebnis positive Entstrickungsbeträge enthalten sind, ist die 75%-Vortragsgrenze für den Verlustabzug nicht anzuwenden ([§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b sechster Teilstrich KStG 1988](#); siehe auch Rz 992b und 1103). Dies gilt auch für umgründungsbedingte Entstrickungsbeträge gemäß [§ 20 KStG 1988](#) ([§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG 1988](#); siehe auch Rz 992b). **Sind im zusammengefassten Ergebnis neben diesen Entstrickungsbeträgen auch Gewinne oder Beträge gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b erster bis fünfter Teilstrich KStG 1988 enthalten, auf welche die 75%-Vortragsgrenze ebenfalls keine Anwendung findet, gilt Folgendes:**

Die Verlustvorräte sind zunächst vorrangig und uneingeschränkt mit den Gewinnen oder Beträgen gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b erster bis fünfter Teilstrich KStG 1988 zu verrechnen. Die Verlustvorräte sind vorrangig und uneingeschränkt mit diesen Beträgen zu verrechnen, weil der Verlustabzug zwingend, sobald als möglich und im größtmöglichen Umfang vorzunehmen ist (siehe Rz 992b).

Beispiel:

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

Nach Rz 1150g wird folgende Zwischenüberschrift samt Rz 1150h eingefügt:

Bilanzberichtigung in der Gruppe

1150h

§ 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 knüpft in seinem Tatbestand an die Verjährung an, deren Vorliegen oder Nichtvorliegen sich allein aus den Verhältnissen des Körperschaftsteuerverfahrens der Gruppe ergibt. Für den Gegenstand des Feststellungsverfahrens des Gruppenmitglieds bzw. des Gruppenträgers ist die Verjährung irrelevant; denn eine Bemessungsverjährung gemäß § 207 BAO kommt für Feststellungsbescheide, die ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden können, von vorneherein nicht in Betracht. Somit hat auf Ebene des Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers zwar eine „Wurzelkorrektur“ zu erfolgen, die Verjährungsprüfung ist jedoch allein Gegenstand des Gruppenveranlagungsverfahrens beim Gruppenträger. Es ist daher für die Erfassung der Zu- und Abschläge gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 beim betroffenen Gruppenmitglied oder Gruppenträger der Feststellungsbescheid jenes Wirtschaftsjahres zu korrigieren, dessen Ergebnis im ersten nicht verjährten Veranlagungszeitraum des Gruppenträgers (als Teil des Gruppeneinkommens) veranlagt wird.

1160

Bei Beteiligerträgen aus ausländischen Beteiligungen ist zu differenzieren:

Liegen die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung vor (Beteiligungsausmaß mindestens 10%, Behaltesdauer mindestens ein Jahr), ist die Befreiung

für internationale Schachtelbeteiligungen anzuwenden (siehe Rz 1200 ff). Eine darüber hinausgehende Differenzierung nach Staaten entfällt.

Liegen die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung nicht vor (Portfoliobeteiligungen), fallen ab der Veranlagung 2011 Beteiligungserträge aus folgenden Körperschaften unter die Befreiung (siehe auch Rz 1159):

- „EU-Körperschaften“
- „Vergleichbare ausländische Körperschaften“

Gewinnanteile aus anderen Beteiligungen unterliegen der österreichischen Besteuerung. Eine Anrechnung ausländischer Ertragsteuern ist nicht möglich, allenfalls können Quellensteuern abhängig vom entsprechenden DBA angerechnet werden.

1161

~~Vor der Veranlagung 2011 sind nach den Änderungen durch das BBG 2009, BGBl. I Nr. 52/2009 bzw. des AbgÄG 2011, BGBl. I Nr. 76/2011 folgende Gruppen von Körperschaften zu unterscheiden:~~

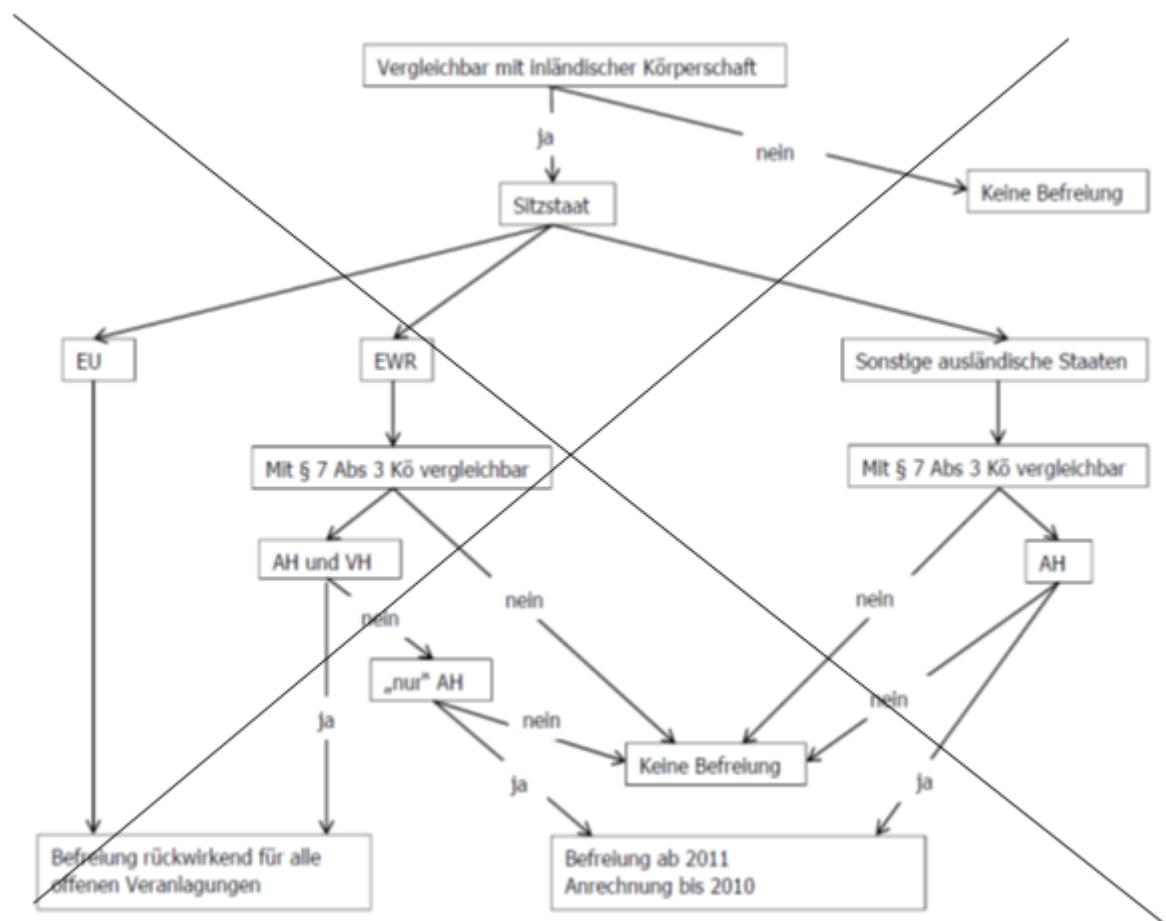
- „EU Körperschaften“ (siehe auch Rz 1204) und „vergleichbare ausländische Körperschaften“ des EWR, mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht
~~Gewinnanteile aus diesen Beteiligungen unterliegen rückwirkend der Befreiungsmethode. Diese ist auf alle offenen Veranlagungen anzuwenden. Die Rückwirkung betrifft nur § 10 KStG 1988 selbst. Nicht von der Rückwirkung erfasst sind jene Normen, die auf § 10 KStG 1988 verweisen (insbesondere § 12 Abs. 3 KStG 1988) sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988. Siehe auch Rz 1180.~~
- „Vergleichbare ausländische Körperschaften“
~~Die unionsrechtlich gebotene Entlastung der Beteiligungserträge erfolgt durch Anrechnung der ausländischen Steuern (siehe Rz 1243 ff).~~
- ~~Andere ausländische Körperschaften~~

~~Gewinnanteile aus diesen Beteiligungen unterliegen der österreichischen Besteuerung.~~

~~Eine Anrechnung ausländischer Ertragsteuern ist nicht möglich, allenfalls können Quellensteuern abhängig vom entsprechenden DBA angerechnet werden.~~

~~Zu beachten ist, dass bei allen Portfoliobeteiligungen der Besteuerungsvorbehalt des § 10 Abs. 5 KStG 1988 (auch rückwirkend) zur Anwendung kommen kann (siehe Rz 1240 ff).~~

~~„Entscheidungsbaum“ für Portfoliobeteiligungen:~~



~~Zur Portfolio-Befreiung eines Investmentfonds siehe Rz 1178.~~

~~Im Ergebnis führt die Neufassung des [§ 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988](#) zu einer Gleichstellung von Beteiligerträgen aus Portfoliobeteiligungen an ausländischen Körperschaften (EU bzw. Staaten mit umfassender Amtshilfe) mit inländischen Beteiligerträgen.~~

Bei ausländischen Portfoliobeteiligungen **ist** **sind** jedoch

- **für Ausschüttungen vor dem 1.1.2019 unabhängig von der Beteiligungshöhe der Besteuerungsvorbehalt gemäß § 10 Abs. 5 KStG 1988 in der Fassung vor BGBI I Nr. 62/2018 zu beachten** (siehe Rz 1240 ff) **und**
- **für Ausschüttungen ab dem 1.1.2019 bei einer Beteiligungshöhe von mindestens 5% (qualifizierte Portfoliobeteiligungen) der Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988 (siehe Rz 1248fm ff)**

zu beachten.

Zur Portfolio-Befreiung eines Investmentfonds siehe Rz 1178.

1169

Der Zeitpunkt der Erfassung des Beteiligungsertrages richtet sich nach dem Tag des Gewinnverteilungsbeschlusses; zu einer Aktivierungspflicht der Forderung bereits vor dem Zustandekommen des Gewinnverteilungsbeschlusses kann es nur dann kommen, wenn zum Bilanzstichtag die Ausschüttung eines bestimmten Gewinnanteiles bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bereits festgestanden ist (VwGH 18.01.1994, [93/14/0169](#); VwGH 23.03.2000, [97/15/0112](#); siehe auch EStR 2000 Rz 2339). Eine solche „phasengleiche Bilanzierung“ kann aber nur ausnahmsweise erfolgen

- wenn an Hand objektiver, nachprüfbarer und nach außen in Erscheinung tretender Kriterien festgestellt werden kann, dass die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte Gewinnausschüttung künftig zu beschließen und
- insoweit, als der (mindestens) ausschüttungsfähige Bilanzgewinn am Bilanzstichtag bekannt ist.

Haben Mutter- und Tochtergesellschaft denselben Bilanzstichtag, **ist eine „phasengleiche Bilanzierung“ jedenfalls ausgeschlossen, weil** liegt eine solche gesicherte Position der Muttergesellschaft auf einen in seiner Höhe bestimmten Gewinn nicht vorliegt (vgl. VwGH 13.09.2006, [2002/13/0129](#)).

1212

Für die Fristenberechnung (die Ermittlung der Frist erfolgt von „Tag zu Tag“) ist auf den Erwerb des ~~W~~wirtschaftlichen Eigentums abzustellen.

Es genügt, wenn die Beteiligungsduer von mindestens einem Jahr insgesamt, dh. vor und nach dem Zeitpunkt der Betriebseinnahme aus der Gewinnausschüttung gegeben ist (EuGH 17.10.1996, Rs [C-283/94](#), Denkavit).

Zum Zeitpunkt der Erfassung von Gewinnanteilen als Betriebseinnahme siehe Rz 1169 sowie EStR 2000 Rz 4618.

Erforderlich für die Erfüllung der Jahresfrist ist, dass die Beteiligung ununterbrochen gehalten wird. **Die Jahresfrist wird durch eine Einlage der Anteile der ausländischen Körperschaft in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft oder eine Mitunternehmerschaft, an der die einlegende Körperschaft zu 100% substanzbeteiligt ist, nicht unterbrochen.**

Zum Zeitpunkt der Ausschüttung muss die erforderliche Beteiligung jedenfalls gegeben sein.

Die Überschrift zu Abschnitt 16.2.3 wird wie folgt geändert:

16.2.3 Methodenwechsel - Anrechnungsverfahren ([§ 10 Abs. 4 bis 6 KStG 1988 idF vor JStG 2018](#))

1228

Die Bestimmungen des Methodenwechsels gemäß [§ 10 Abs. 4 KStG 1988 idF vor JStG 2018](#) und des Besteuerungsvorbehalts gemäß [§ 10 Abs. 5 KStG 1988 idF vor JStG 2018](#) sind mit Ablauf des 31. Dezember 2018 außer Kraft getreten und sind daher nur noch für Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen und für Gewinnanteile aus Portfoliobeteiligungen iSd [§ 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988](#) anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 2019 realisiert wurden. Die Ausführungen in den folgenden Rz beziehen sich jeweils auf die Rechtslage idF vor JStG 2018.

Die in [§ 10 KStG 1988](#) grundsätzlich festgelegte Befreiungsmethode für ausländische Beteiligungserträge wird

- bei internationalen Schachtelbeteiligungen bei Vorliegen der in [§ 10 Abs. 4 KStG 1988 idF vor JStG 2018](#) („Missbrauchsfälle“) genannten Voraussetzungen und
- bei ausländischen Portfoliobeteiligungen bei Vorliegen der in [§ 10 Abs. 5 KStG 1988 idF vor JStG 2018](#) („Besteuerungsvorbehalte“) genannten Voraussetzungen

durchbrochen, um unangemessene Steuerfolgen zu vermeiden.

Die Überschrift zu Abschnitt 16.2.4 wird wie folgt geändert:

16.2.4 Ausnahme von der Befreiung bei „Hybridfinanzierung“ (§ 10 Abs. 47

KStG 1988 idF JStG 2018)

1248

Die Beteiligungsertragsbefreiung für Gewinnanteile aus ausländischen Beteiligungen ([§ 10 Abs. 1 Z 1 bis 7 KStG 1988](#)) wird in Fällen ausgeschlossen, in denen ein Qualifikationskonflikt zwischen inländischer und ausländischer Steuerrechtsordnung vorliegt, der zur doppelten Nichtbesteuerung führen könnte. Werden nämlich „Ausschüttungen“ einer ausländischen Körperschaft im Ausland als steuerlich abzugsfähig behandelt und in Österreich als beteiligungsertragsbefreite Gewinnanteile qualifiziert, ergibt sich ein ungerechtfertigter steuerlicher Vorteil. Für diese Fälle sieht [§ 10 Abs. 4 KStG 1988 idF JStG 2018 \(zuvor § 10 Abs. 7 KStG 1988\)](#) eine Ausnahme von der Beteiligungsertragsbefreiung vor. Für die Anwendung der Ausnahmebestimmung ist die steuerliche Behandlung der „Ausschüttung“ im Ausland maßgeblich. Als mögliche hybride Finanzierungsinstrumente, bei denen die Qualifikation allfälliger Zahlungen im Ausland zu untersuchen ist, kommen zB als Genussrechte, Partizipationskapital, Vorzugsaktien oder gewinnabhängige Darlehen bezeichnete Konstruktionen in Betracht.

~~§ 10 Abs. 7 KStG 1988 ist auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 beginnen. Die Ausnahme von der Befreiung umfasst daher auch Konstruktionen, die bereits vor diesem Zeitpunkt eingegangen wurden, wenn der Gewinnanteil nach dem Inkrafttreten der Bestimmung ausgeschüttet wird.~~

Nach der Rz 1248 werden die folgenden Abschnitte 17, 18 und 19 mit den Rz 1248aa bis 1248gc eingefügt:

17. Hinzurechnungsbesteuerung

17.1 Allgemeines

1248aa

[§ 10a Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 4 und 5 KStG 1988](#) sieht eine Hinzurechnungsbesteuerung für Passiveinkünfte niedrigbesteuerter ausländischer Körperschaften vor. Mit dieser Regelung wurde die in [Art. 7](#) und [Art. 8 der Richtlinie \(EU\) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts](#) (sog. [ATAD](#)) vorgesehene Hinzurechnungsbesteuerung umgesetzt. Die Regelung wurde mit dem JStG 2018 (BGBI. I Nr. 62/2018) eingeführt und trat mit 1.1.2019 in Kraft (zur erstmaligen Anwendung siehe näher Rz 1248fl).

Die Vorgehensweise für die Hinzurechnungsbesteuerung und den Methodenwechsel wird entsprechend der Verordnungsermächtigung in [§ 10a Abs. 10 KStG 1988](#) in der [Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels bei Passiveinkünften niedrigbesteuerter Körperschaften \(VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften, BGBI. II Nr. 21/2019\)](#) näher geregelt.

1248ab

Erzielt eine

- niedrigbesteuerte (Abs. 3; siehe dazu näher Rz 1248aw ff)
- ausländische Körperschaft (siehe dazu näher Rz 1248ad)

Passiveinkünfte iSd Abs. 2 (siehe dazu näher Rz 1248ae ff), sind diese Passiveinkünfte

- der beherrschenden Körperschaft iSd Abs. 4 Z 2 (siehe dazu näher Rz 1248ce ff)

- nach Maßgabe der Abs. 4 (siehe dazu näher Rz 1248cj ff) und
- Abs. 5 (siehe dazu näher Rz 1248dm ff)

hinzuzurechnen ([§ 10a Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#)).

1248ac

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

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

1248ad

Der Begriff „ausländische Körperschaft“ im Sinne des [§ 10a KStG 1988](#) umfasst sämtliche nicht eigentümerlose, ausländische Rechtsgebilde, die aufgrund eines Typenvergleichs mit einer inländischen Körperschaft vergleichbar sind und deren Sitz im Ausland liegt. Dies gilt auch für eine doppelt ansässige ausländische Körperschaft mit Ort der Geschäftsleitung im Inland.

Eine sinngemäße Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auf eine doppelt ansässige inländische Körperschaft ergibt sich aus [§ 10a Abs. 6 KStG 1988](#) (siehe dazu näher Rz 1248et ff).

17.2 Passiveinkünfte

17.2.1 Allgemeines

1248ae

Die Hinzurechnungsbesteuerung kommt ausschließlich für die in [§ 10a Abs. 2 KStG 1988](#) aufgezählten Passiveinkünfte zur Anwendung. Das sind dem Grunde nach folgende Einkünfte:

- **Zinsen (Z 1; siehe dazu näher Rz 1248af f),**
- **Lizenzgebühren (Z 2; siehe dazu näher Rz 1248ah f),**
- **Dividenden und Einkünfte der Veräußerung von Anteilen (Z 3; siehe dazu näher Rz 1248aj ff),**
- **Einkünfte aus Finanzierungsleasing (Z 4; siehe dazu näher Rz 1248ao f),**
- **Einkünfte aus Tätigkeiten von Banken und Versicherungen (Z 5; siehe dazu näher Rz 1248aq ff),**
- **Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen (Z 6; siehe dazu näher Rz 1248au f).**

17.2.2 Zinsen und sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen

1248af

Gemäß [§ 10a Abs. 2 Z 1 KStG 1988](#) zählen Zinsen und sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen zu den Passiveinkünften. Dieser Zinsbegriff orientiert sich an Art. 11 OECD-MA und umfasst sämtliche Entgelte für die Überlassung von Fremdkapital (zB Zinsen aus Bankguthaben, Forderungswertpapieren, Darlehen). Erfasst sind auch Erträge aus partiarischen Darlehen und echten bzw. typisch stillen Gesellschaften, nicht jedoch Erträge aus unechten bzw. atypisch stillen Gesellschaften. Eine beim Operating Leasing in die Leasingrate eingepreiste Zinskomponente ist nicht von [§ 10a Abs. 2 Z 1 KStG 1988](#) erfasst.

1248ag

Sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen sind etwa Einkünfte aus der Veräußerung von Finanzanlagevermögen und sonstige Einkünfte aus derivativen Finanzinstrumenten, die selbst nicht als Zinsen zählen.

17.2.3 Lizenzgebühren und sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum

1248ah

Gemäß [§ 10a Abs. 2 Z 2 KStG 1988](#) gelten Lizenzgebühren und sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum als Passiveinkünfte. Der Begriff der Lizenzgebühren orientiert sich an Art. 12 OECD-MA und umfasst Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.

1248ai

Sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum sind etwa Einkünfte aus der Veräußerung von Patenten oder Marken.

17.2.4 Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen

1248aj

Gemäß [§ 10a Abs. 2 Z 3 KStG 1988](#) zählen zu den Passiveinkünften dem Grunde nach Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen. Unter diesen Dividendenbegriff fallen sämtliche in [§ 10 Abs. 1 Z 1 bis 4 KStG 1988](#) aufgezählte Gewinnanteile an inländischen Körperschaften sowie diesen vergleichbare Gewinnanteile an ausländischen Körperschaften. Die Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an diesen Körperschaften stellen ebenfalls Passiveinkünfte dar. Gewinnanteile an Mitunternehmerschaften und die Veräußerung von Anteilen an Mitunternehmerschaften sind hingegen nicht erfasst.

1248ak

Von einer beherrschten ausländischen Körperschaft erzielte Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen stellen jedoch nur Passiveinkünfte im Sinne dieser Bestimmung dar, soweit diese bei der beteiligten inländischen Körperschaft steuerpflichtig wären. Hinsichtlich der Beurteilung der Behaltesdauer sowie des Beteiligungsausmaßes ist jedoch auf die tatsächliche Beteiligung der ausländischen beherrschten Körperschaft an der Enkelkörperschaft abzustellen.

1248al

Bezieht die beherrschte Körperschaft Dividenden von Enkelkörperschaften, ist zu prüfen, ob diese Dividenden bei fiktivem Direktbezug durch die beteiligte Körperschaft nach Maßgabe der Bestimmungen des KStG 1988 steuerpflichtig wären. Dabei ist neben der Anwendung der Befreiungsbestimmungen des [§ 10 KStG 1988](#) auch eine etwaige Anwendung des Methodenwechsels gemäß [§ 10a Abs. 7 KStG 1988](#) zu prüfen.

Von der beherrschten Körperschaft bezogene Dividenden von Enkelkörperschaften stellen daher dann Passiveinkünfte dar, wenn die Steuerbefreiung gemäß [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#) bei der beteiligten Körperschaft nicht anwendbar oder ein Anwendungsfall des [§ 10a Abs. 7 KStG 1988](#) gegeben wäre. Dies ist in folgenden Konstellationen der Fall:

- **Dividenden aus Portfoliobeteiligungen an Enkelkörperschaften, mit deren Ansässigkeitsstaat Österreich keine umfassende Amtshilfe vereinbart hat,**
- **Dividenden im Sinne des [§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#), die bei der ausschüttenden Enkelkörperschaft abzugsfähig sind,**
- **Dividenden von niedrigbesteuerten ausländischen Enkelkörperschaften, deren Unternehmensschwerpunkt in der Erzielung von Passiveinkünften liegt (Methodenwechsel iSd [§ 10a Abs. 7 KStG 1988](#)).**

Beispiel:

Die inländische A-GmbH hält eine 100-prozentige Beteiligung an einer niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaft (CFC), die im Staat X

ansässig ist. Mit Staat X hat Österreich keine umfassende Amtshilfe vereinbart. Die CFC erzielt Dividenden aus folgenden Beteiligungen:

- a) 5-prozentige Beteiligung an der inländischen B-GmbH,*
- b) 2-prozentige Beteiligung an einer in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Körperschaft C-Co,*
- c) 20-prozentige Beteiligung an einer in einem Drittstaat ansässigen Körperschaft D-Co (Behaltestdauer: mehr als ein Jahr; keine Niedrigbesteuerung);*
- d) 7-prozentige Beteiligung an einer im Staat X ansässigen Körperschaft E Co,*
- e) 100-prozentige Beteiligung an einer im Staat X ansässigen Körperschaft F Co, die ebenfalls niedrigbesteuert ist und einen passiven Unternehmensschwerpunkt aufweist.*

Variante zu e) Die Enkelkörperschaft F Co ist ebenfalls eine beherrschte Körperschaft der A-GmbH und ihre Passiveinkünfte werden aufgrund von [§ 10a Abs. 4 und 5 KStG 1988](#) bei der A-GmbH hinzugerechnet.

Lösung:

- a) keine Passiveinkünfte (nationale Beteiligungsertragsbefreiung gemäß [§ 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#));*
- b) keine Passiveinkünfte (Beteiligungsertragsbefreiung für Portfoliobeteiligung gemäß [§ 10 Abs. 1 Z 5 KStG 1988](#));*
- c) keine Passiveinkünfte (internationale Schachtelbeteiligung gemäß [§ 10 Abs. 1 Z 7 KStG 1988](#))*
- d) Passiveinkünfte (steuerpflichtige Beteiligungserträge, weil mangels umfassender Amtshilfe mit Staat X die Beteiligungsertragsbefreiung gemäß [§ 10 Abs. 1 Z 6 KStG 1988](#) nicht anwendbar wäre);*
- e) Passiveinkünfte (Methodenwechsel gemäß [§ 10a Abs. 7 Z 1 KStG 1988](#)).*

Variante zu e) Die Dividenden stellen insoweit keine Passiveinkünfte dar, als die der Ausschüttung zugrundeliegenden Passiveinkünfte bereits bei der A-GmbH hinzugerechnet wurden (Unterbleiben des Methodenwechsels gemäß [§ 10a Abs. 7 Z 2 KStG 1988](#)).

1248am

Bezieht die beherrschte Körperschaft Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Enkelkörperschaften, ist zu prüfen, ob diese Veräußerungsgewinne bei fiktivem Direktbezug durch die beteiligte Körperschaft nach Maßgabe der Bestimmungen des KStG 1988 steuerpflichtig wären. Dabei ist neben der Anwendung der Befreiungsbestimmungen des [§ 10 Abs. 2 iVm Abs. 3 KStG 1988](#)

für die Veräußerung von internationalen Schachtelbeteiligungen auch eine etwaige Anwendung des Methodenwechsels gemäß [§ 10a Abs. 7 KStG 1988](#) auf Veräußerungsgewinne zu prüfen.

1248an

Von der beherrschten Körperschaft bezogene Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Enkelkörperschaften stellen in folgenden Fällen Passiveinkünfte dar:

- **Veräußerung von Anteilen an einer inländischen Enkelkörperschaft,**
- **Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Enkelkörperschaft, an der eine Portfoliobeteiligung besteht,**
- **Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Enkelkörperschaft, an der eine internationale Schachtelbeteiligung besteht, die jedoch niedrigbesteuert ist und einen passiven Unternehmensschwerpunkt aufweist**
(Methodenwechsel iSd [§ 10a Abs. 7 KStG 1988](#))

Beispiel:

Die inländische A-GmbH hält eine 100-prozentige Beteiligung an einer niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaft (CFC), die im Staat X ansässig ist. Mit Staat X hat Österreich keine umfassende Amtshilfe vereinbart. Die CFC veräußert folgende Beteiligungen:

- a) 5-prozentige Beteiligung an der inländischen B-GmbH,*
- b) 2-prozentige Beteiligung an einer in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen Körperschaft C-Co,*
- c) 20-prozentige Beteiligung an einer in einem Drittstaat ansässigen Körperschaft D-Co (Behaltedauer: mehr als ein Jahr; keine Niedrigbesteuerung);*
- d) 7-prozentige Beteiligung an einer im Staat X ansässigen Körperschaft E Co,*
- e) 100-prozentige Beteiligung an einer im Staat X ansässigen Körperschaft F Co, die ebenfalls niedrigbesteuert ist und einen passiven Unternehmensschwerpunkt aufweist.*

Variante zu e) Die Enkelkörperschaft F Co ist ebenfalls eine beherrschte Körperschaft der A-GmbH und ihre Passiveinkünfte werden aufgrund von [§ 10a Abs. 4 und 5 KStG 1988](#) bei der A-GmbH hinzugerechnet.

Lösung:

- a) Passiveinkünfte (Veräußerungsgewinne aus nationalen Beteiligungen wären steuerpflichtig);**
- b) Passiveinkünfte (Veräußerungsgewinne aus Portfolioebeteiligungen gemäß § 10 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 wären steuerpflichtig);**
- c) keine Passiveinkünfte (Veräußerungsgewinne aus einer internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 iVm § 10 Abs. 3 KStG 1988 wären steuerfrei)**
- d) Passiveinkünfte (Veräußerungsgewinne aus ausländischen Beteiligungen, die nicht von § 10 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 erfasst sind, wären steuerpflichtig)**
- e) Passiveinkünfte (Veräußerungsgewinne aus internationalen Schachtelbeteiligungen wären ebenfalls vom Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 Z 1 KStG 1988 erfasst).**

Variante zu e) Es liegen insoweit keine Passiveinkünfte vor, als im Veräußerungsgewinn nachweislich Passiveinkünfte enthalten sind, die bereits bei der A-GmbH hinzugerechnet wurden (Unterbleiben des Methodenwechsels gemäß § 10a Abs. 7 Z 2 KStG 1988).

17.2.5 Einkünfte aus Finanzierungsleasing

1248ao

Gemäß § 10a Abs. 2 Z 4 KStG 1988 gelten Einkünfte aus Finanzierungsleasing als Passiveinkünfte. Einkünfte aus Finanzierungsleasing im Sinne dieser Regelung sind solche, mit denen ein Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums einhergeht. Dabei wird von einem international gängigen und einheitlichen Verständnis auszugehen sein, weshalb für die Qualifikation als Finanzierungsleasing die in IFRS 16 dargelegten Kriterien maßgeblich sind. Danach wird ein Leasingverhältnis als Finanzierungsleasing eingestuft, wenn damit im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen Risiken und Chancen übertragen werden (vgl. IFRS 16.61 ff). Im Zweifelsfall bestehen jedoch keine Bedenken, sich an den innerstaatlichen Grundsätzen zur Abgrenzung von Finanzierungsleasing und Operating Leasing zu orientieren (EStR 2000 Rz 135 ff).

1248ap

Einkünfte aus dem Operating Leasing sind nicht von der Regelung erfasst. Zur Abgrenzung von Finanzierungsleasing und Operating Leasing siehe IFRS 16. 61 ff (siehe Rz 1248ao).

Als passive Einkünfte aus Finanzierungsleasing sind lediglich die Finanzierungskomponenten zu erfassen.

17.2.6 Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken und anderen finanziellen Tätigkeiten

1248aq

Gemäß [§ 10a Abs. 2 Z 5 KStG 1988](#) stellen Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen, Banken und anderen finanziellen Tätigkeiten Passiveinkünfte dar. Die Einstufung als Passiveinkünfte hat tätigkeitsbezogen zu erfolgen. Ob die Körperschaft aufsichtsrechtlich als Versicherung oder Bank eingestuft wird, ist für Zwecke dieser Bestimmung nicht maßgeblich; siehe aber zur Ausnahme für Finanzunternehmen gemäß [§ 10a Abs. 8 KStG 1988](#) Rz 1248dz.

1248ar

Eine Versicherungstätigkeit liegt allgemein vor, wenn eine Körperschaft Risiken gegen Erhalt einer Prämie übernimmt. Auch sogenannte „Captive Insurance Companies“, die ausschließlich Risiken von konzernzugehörigen Unternehmen (rück-)versichern, sind erfasst. Sämtliche Einkünfte aus der Versicherungstätigkeit stellen Passiveinkünfte im Sinne der Bestimmung dar.

1248as

Als Tätigkeiten von Banken sind neben der Kreditgewährung sämtliche Tätigkeiten anzusehen, die typischerweise von Unternehmen erzielt werden, deren Geschäftsgegenstand das Bankgeschäft ist. Sämtliche Einkünfte aus diesen Tätigkeiten stellen Passiveinkünfte im Sinne der Bestimmung dar.

1248at

Der Auffangtatbestand für Einkünfte aus anderen finanziellen Tätigkeiten erfasst etwa Einkünfte aus kurzfristigen, insbesondere spekulativen Kapitalveranlagungen im Finanzumlaufvermögen sowie Einkünfte aus echtem Factoring einer Körperschaft.

17.2.7 Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen

1248au

Gemäß [§ 10a Abs. 2 Z 6 KStG 1988](#) gelten als Passiveinkünfte auch Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen, die

- **Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen erzielen,**
- **diese Waren und Dienstleistungen von verbundenen Unternehmen erwerben und**
- **diese Waren und Dienstleistungen an verbundene Unternehmen verkaufen und**
- **dadurch keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringen.**

1248av

Erfasst werden nur jene Abrechnungsunternehmen, die sowohl einkaufs- als auch verkaufsseitig mit verbundenen Unternehmen (siehe zum Begriff Rz 1248cj ff) in Vertragsbeziehungen stehen, dh. in der Liefer- und Leistungskette im Konzern zwischengeschaltet sind. Dies betrifft zum Beispiel Unternehmen, die von verbundenen Unternehmen (zB Produzenten) kaufen und an Konzernvertriebsgesellschaften verkaufen. Geschäfte mit fremden Dritten in untergeordnetem Umfang stehen der Anwendung der Bestimmung nicht entgegen.

Die Bestimmung kommt nur auf jene Abrechnungsunternehmen zur Anwendung, die nach Maßgabe einer Funktions- und Risikoanalyse keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert in der Wertschöpfungskette erbringen, dh. ein sehr eingeschränktes Funktions- und Risikoprofil aufweisen.

17.3 Niedrigbesteuerung gemäß § 10a Abs. 3 KStG 1988

17.3.1 Allgemeines

1248aw

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

1248ax

Die Durchschnittssteuerbelastung ist für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu ermitteln, dh. dass Steuerbelastungen der vorangegangenen Wirtschaftsjahre außer Acht zu lassen sind. Dies gilt auch dann, wenn in dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr die Durchschnittssteuerbelastung nicht mehr als 12,5% beträgt und in den vorangegangenen Wirtschaftsjahren keine Niedrigbesteuerung vorlag.

17.3.2 Ermittlung des Einkommens

1248ay

Gemäß § 10a Abs. 3 KStG 1988 iVm § 1 Abs. 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften ist das Einkommen der ausländischen Körperschaft nach § 5 Abs. 1 EStG 1988, den übrigen Vorschriften des EStG 1988 sowie des KStG 1988 zu ermitteln.

Sollte bei der Einkommensermittlung die Erstellung einer Eröffnungsbilanz der ausländischen Körperschaft erforderlich sein, hat dies unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze in Rz 1081 für ausländische Gruppenmitglieder zu erfolgen.

Liegen fremdunübliche Leistungsbeziehungen zwischen der ausländischen Körperschaft und ihrer inländischen beherrschenden Körperschaft bzw. weiteren inländischen verbundenen Unternehmen vor, die bereits nach Maßgabe von [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) zu einer Verrechnungspreiskorrektur im Inland geführt haben, ist der fremdübliche Verrechnungspreis auch bei der sinngemäßen Ermittlung des Einkommens der ausländischen Körperschaft anzusetzen (siehe zum Verhältnis zwischen Verrechnungspreiskorrekturen und Hinzurechnungsbesteuerung Rz 1248ac).

1248az

Inländische Einkünfte sind bei der Einkommensermittlung nicht zu berücksichtigen, wenn Österreich für diese ein Besteuerungsrecht zusteht ([§ 1 Abs. 2 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#)); dies betrifft insbesondere Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und Betriebsstätten im Inland. Korrespondierend dazu sind bei der Ermittlung der ausländischen Durchschnittssteuerbelastung auch die auf diesen inländischen Einkünften lastenden Steuern nicht zu berücksichtigen.

Einkünfte aus inländischen Quellen, bei denen Österreich nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen kein Besteuerungsrecht hat (zB Einkünfte aus der Veräußerung von inländischen Beteiligungen) sind in die Ermittlung des Einkommens einzubeziehen. Die auf diese Einkünfte entfallenden ausländischen Steuern sind korrespondierend bei der Ermittlung der ausländischen Durchschnittssteuerbelastung zu berücksichtigen.

Beispiel:

Die österreichische A-GmbH ist zu 100% an der ungarischen B K.F.T. beteiligt, die ihrerseits wiederum an der österreichischen C-GmbH beteiligt ist. Die B K.F.T. hat kurz vor Ende des Wirtschaftsjahres die Beteiligung an der C-GmbH mit Gewinn veräußert. Weiters hat die B K.F.T. in Österreich eine Betriebsstätte.

Gemäß [Art. 7 Abs. 1 DBA](#) iVm [Art. 22 Abs. 1 DBA Österreich-Ungarn](#) wendet Ungarn die Befreiungsmethode auf die nach dem Abkommen von Österreich zu besteuerten Betriebsstätteneinkünfte an. Bei der Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung der B K.F.T. sind daher weder diese

inländischen Einkünfte noch die auf diesen inländischen Einkünften lastenden Steuern zu berücksichtigen.

Der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Beteiligung an der österreichischen C-GmbH darf gemäß [Art. 13 Abs. 3 DBA Österreich-Ungarn](#) hingegen nur in Ungarn besteuert werden. Da Österreich kein Besteuerungsrecht für diesen Veräußerungsgewinn hat, ist dieser sowie die auf dem Veräußerungsgewinn lastende ungarische Steuer in die Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung einzubeziehen.

1248ba

Bei der Einkommensermittlung der ausländischen Körperschaft nach den österreichischen Einkommensermittlungsvorschriften sind gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 3 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) die Befreiungen für Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligungen gemäß [§ 10 KStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden.

1248bb

Die ausländische beherrschte Körperschaft ist bezüglich der Einkommensermittlung wie eine vergleichbare inländische Körperschaft zu behandeln, die ihren Sitz fiktiv im Inland hat.

1248bc

Für Beteiligungen an inländischen Körperschaften, dh. Körperschaften mit Sitz im Inland, ist die Beteiligungsertragsbefreiung gemäß [§ 10 Abs. 1 Z 1 bis 4 KStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden. Die Veräußerung inländischer Beteiligungen ist von [§ 10 KStG 1988](#) nicht erfasst und zählt daher zum Einkommen der ausländischen beherrschten Körperschaft.

1248bd

Ist die ausländische beherrschte Körperschaft an ausländischen Körperschaften (Körperschaften mit Sitz außerhalb von Österreich) beteiligt, somit auch jenen mit Sitz im Ansässigkeitsstaat der ausländischen beherrschten Körperschaft, kommen die Befreiungen für ausländische Portfoliobeteiligungen gemäß [§ 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988](#) und für internationale Schachtelbeteiligungen gemäß

§ 10 Abs. 1 Z 7 iVm § 10 Abs. 2 und 3 KStG 1988 sinngemäß zur Anwendung. Eine internationale Schachtelbeteiligung kann jedoch nur dann vorliegen, wenn die ausländische beherrschte Körperschaft mit einer inländischen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft vergleichbar ist.

1248be

Die Anwendbarkeit der Vorschriften des EStG 1988 und des KStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte erstreckt sich gemäß § 1 Abs. 2 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften auch auf die sinngemäß Anwendung des Methodenwechsels gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988.

Bezieht die ausländische beherrschte Körperschaft Beteiligungserträge aus qualifizierten Portfoliobeteiligungen gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988 oder internationalen Schachtelbeteiligungen gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988, die von einer Enkelgesellschaft stammen, die die Kriterien der Niedrigbesteuerung und des passiven Unternehmensschwerpunktes gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988 erfüllt, weshalb für diese Beteiligungserträge bei einer inländischen beteiligten Körperschaft der Methodenwechsel zur Anwendung käme, sind diese Einkünfte bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen. Gleches gilt auch für die Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus diesen internationalen Schachtelbeteiligungen.

Beispiel:

Die österreichische A-GmbH ist zu 100% an der ungarischen B K.F.T. beteiligt, die ihrerseits wiederum seit zwei Jahren eine 100%-Beteiligung an der ungarischen C K.F.T. hält. Die C K.F.T. erwirtschaftet seit mehreren Jahren ausschließlich passive, niedrigbesteuerte Einkünfte. Im Einkommen der B K.F.T. ist eine Dividende der C K.F.T. enthalten, die zur Gänze aus dem Bilanzgewinn des Vorjahres stammt.

Bei der Einkommensermittlung für Zwecke der Beurteilung der Durchschnittssteuerbelastung ist hinsichtlich der Dividende von der C K.F.T. zu prüfen, ob auf diese der Methodenwechsel anzuwenden wäre. Da die Voraussetzungen für den Methodenwechsel (passiver Unternehmensschwerpunkt und Niedrigbesteuerung) erfüllt wären, ist die Dividende bei der Einkommensermittlung der B K.F.T. zu berücksichtigen.

1248bf

Findet der Methodenwechsel auf die Beteiligungserträge keine Anwendung, sind diese bei der ausländischen (beherrschten) Körperschaft bei der Ermittlung des Einkommens für Zwecke der Beurteilung der Niedrigbesteuerung nicht zu berücksichtigen.

1248bg

Eine Hinzurechnung der Einkünfte von Enkelgesellschaften bzw. anderen Beteiligungsgesellschaften (zB Ur-Enkelgesellschaften) gemäß § 10a Abs. 5 KStG 1988 hat bei der Ermittlung des Einkommens der ausländischen beherrschten Körperschaft zu unterbleiben (§ 1 Abs. 2 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften). Es ist daher ausschließlich auf jene Einkünfte abzustellen, die tatsächlich auf Ebene der ausländischen beherrschten Körperschaft realisiert werden.

Beispiel – Fortsetzung:

Die passiven Einkünfte der C K.F.T. sind hingegen dem Einkommen der B K.F.T. nicht durch eine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung hinzuzurechnen.

17.3.3 Ermittlung der Steuerbelastung

17.3.3.1 Glaubhaftmachung

1248bh

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 erster Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften hat die beteiligte Körperschaft für Zwecke der Ermittlung der Niedrigbesteuerung die auf das Wirtschaftsjahr der beherrschten Körperschaft entfallenden Steuern glaubhaft zu machen.

Die Glaubhaftmachung ist in einer geeigneten Form, etwa durch einen Körperschaftsteuerbescheid oder eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde zu erbringen. Kann der Steuerpflichtige die tatsächliche Entrichtung der Steuer bzw. die voraussichtliche Steuerbelastung nicht glaubhaftmachen, ist diese bei der Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung

nicht zu berücksichtigen. Dem im geprüften Jahresabschluss ausgewiesenen Steueraufwand kann Indizwirkung für die voraussichtliche Steuerbelastung zukommen, wenn gegen die inhaltliche Richtigkeit dieses Jahresabschlusses keine Bedenken bestehen.

17.3.3.2 Nachträgliche Änderungen der tatsächlich entrichteten Steuern

1248bi

Eine nachträgliche Änderung der tatsächlich entrichteten Steuern (nachträgliche Erhöhung oder Verminderung der Steuerbelastung) stellt gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 1 zweiter Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar. Für den Steuerbelastungsvergleich ist bei der Rückerstattung von Steuern an die ausländische Körperschaft oder ihre Anteilsinhaber ([§ 1 Abs. 3 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#); siehe Rz 1248bp f) nur die nach der Rückerstattung verbleibende effektive Steuerbelastung zu berücksichtigen.

Nicht jede nachträgliche Änderung der tatsächlich entrichteten Steuern führt zwingend zu einer Abänderung der Veranlagungsbescheide der beteiligten Körperschaft. Es wirken sich nur jene nachträglichen Änderungen aus, die zu einem von der ursprünglichen Beurteilung des Kriteriums der Niedrigbesteuerung abweichenden Ergebnis führen.

17.3.3.3 Ansatz von ausländischen Steuern

1248bj

Bei der Ermittlung der ausländischen Steuerbelastung sind gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) nur jene ausländischen Steuern anzusetzen, die hinsichtlich ihrer Bemessungsgrundlagen mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbar sind. Hat eine Steuer eine im Wesentlichen identische Bemessungsgrundlage wie die Körperschaftsteuer, ist diese Steuer in den Belastungsvergleich einzubeziehen.

1248bk

Neben bundesstaatlichen Körperschaftsteuern sind dabei auch vergleichbare Körperschaftsteuern nachgelagerter Gebietskörperschaften additiv zu berücksichtigen, sofern diese von derselben Bemessungsgrundlage wie die Körperschaftsteuer berechnet werden (zB die in der Schweiz auf Kantons- und Gemeindeebene erhobene Körperschaftsteuer). Überdies sind auch Zuschläge sowie Ergänzungsabgaben zur ausländischen Körperschaftsteuer mit zu berücksichtigen. Umsatz-, Vermögens-, Verkehrs-, Objekt-, bzw. Registersteuern sind hingegen nicht zu berücksichtigen.

1248bl

Da im Inland der Besteuerung unterliegende Einkünfte nicht in das Einkommen der ausländischen Körperschaft einbezogen werden, sind korrespondierend dazu bei der Ermittlung der Steuerbelastung auch die auf diesen Einkünften lastenden Steuern außer Acht zu lassen.

1248bm

Bei der Ermittlung der Steuerbelastung sind nur solche Steuern zu berücksichtigen, für die die ausländische Körperschaft Steuerschuldnerin ist (unmittelbare Steuern). Mittelbare Steuern sind daher grundsätzlich nicht bei der Ermittlung der Steuerbelastung zu berücksichtigen. Dies gilt nicht für Beteiligungserträge, auf die gemäß § 1 Abs. 2 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften der Methodenwechsel anzuwenden ist. In diesem Fall sind in die Steuerbelastung auch Steuern von Körperschaften (zB Tochtergesellschaften der beherrschten Körperschaft) einzurechnen, deren Einkünfte dem Methodenwechsel unterliegen. Dies betrifft sowohl die auf den Dividenden lastende Quellensteuer als auch die Körperschaftsteuer der Beteiligungskörperschaft der beherrschten Körperschaft.

Beispiel – Fortsetzung:

Die österreichische A-GmbH ist zu 100% an der ungarischen B K.F.T. beteiligt, die ihrerseits wiederum seit zwei Jahren eine 100%-Beteiligung an der ungarischen C K.F.T. hält. Die C K.F.T. erwirtschaftet seit mehreren

Jahren ausschließlich passive, niedrigbesteuerte Einkünfte. Im Einkommen der B K.F.T. ist eine Dividende der C K.F.T. enthalten, die zur Gänze aus dem Bilanzgewinn des Vorjahres stammt.

Das Einkommen der B K.F.T. beträgt 100 und setzt sich aus eigenen Einkünften der B K.F.T. iHv 80 und einem Beteiligungsertrag (Dividende) von der C K.F.T. iHv 20 (netto) zusammen. Der Beteiligungsertrag stammt zur Gänze aus im Vorjahr erwirtschafteten passiven, niedrigbesteuerten Einkünften der C K.F.T., für die eine tatsächliche Steuer iHv 1 entrichtet wurde. Die von der B K.F.T. für ihr Einkommen tatsächlich entrichtete Steuer beträgt 5. Da auf den Beteiligungsertrag von der C K.F.T. der Methodenwechsel zur Anwendung kommt, kann bei der Ermittlung der Durchschnittssteuerbelastung der B K.F.T. die Steuerbelastung auf Ebene der C K.F.T. iHv 1 ebenfalls berücksichtigt werden. Dabei ist bei der Einkommensermittlung der Beteiligungsertrag als Bruttogröße, dh. iHv 21 anzusetzen. Die Durchschnittssteuerbelastung beträgt 5,94% (tatsächlich entrichtete Steuer iHv 6 dividiert durch das Einkommen iHv 101).

1248bn

Wird das Einkommen der ausländischen Körperschaft aufgrund einer Gruppenbesteuerungsregelung im Ausland mit Einkünften einer anderen Körperschaft verrechnet, kann aus Vereinfachungsgründen – sofern keine sonstigen Bedenken bestehen – eine Beurteilung anhand des nominellen Steuersatzes erfolgen.

17.3.3.4 Nachträgliche Besteuerung des Einkommens anlässlich der Ausschüttung

1248bo

Wird das Einkommen der ausländischen Körperschaft nicht jährlich mit Ablauf des Wirtschaftsjahres besteuert, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt („*deferred Corporate Income Tax*“), zB anlässlich der Ausschüttung (wie zB in Estland), ist die Steuerbelastung des Wirtschaftsjahres, in dem die Einkünfte erwirtschaftet wurden, anhand des nominellen Steuersatzes für die „aufgeschobene“ Besteuerung zu beurteilen.

Es ist jene Höhe des nominellen Steuersatzes relevant, die bei einer Ausschüttung des Bilanzgewinnes im Folgejahr seiner Erwirtschaftung zur Anwendung käme. Kommt es bis zur Ausschüttung und tatsächlichen Besteuerung des Einkommens

zu einer Veränderung des Steuersatzes, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar.

Beispiel:

Die österreichische A-GmbH ist zu 100% an der estnischen B A.S. beteiligt. Die B A.S. hat im Jahr 2019 ausschließlich passive Einkünfte iHv 100.000 erwirtschaftet. Das Einkommen der B A.S. des Wirtschaftsjahres 2019 wird auf Ebene der Körperschaft in Estland erst anlässlich der im Jahr 2022 durchgeführten Ausschüttung an die A-GmbH besteuert. Der Steuersatz beträgt 20%.

Die Beurteilung der Niedrigbesteuerung hinsichtlich der Passiveinkünfte des Wirtschaftsjahres 2019 erfolgt anhand des nominellen Steuersatzes für die Besteuerung des Einkommens anlässlich der Ausschüttung iHv 20%. Da dieser mehr als 12,5% gemäß [§ 10a Abs. 3 KStG 1988](#) beträgt, liegt keine Niedrigbesteuerung vor.

17.3.3.5 Rückerstattung und nachträgliche Rückerstattung von ausländischen Steuern

1248bp

Ausländische Steuern, die zunächst erhoben, dann aber ganz bzw. teilweise erstattet oder angerechnet werden, gelten gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) für Zwecke der Ermittlung der Steuerbelastung im Ausmaß der Erstattung nicht als auf dem Einkommen lastende Steuern (zB Malta).

1248bq

In Anlehnung an die vergleichbare Regelung des [§ 12 Abs. 1 Z 10 lit. c vierter Teilstrich KStG 1988](#) sind Steuern, die erst in einem späteren Wirtschaftsjahr rückerstattet werden können, bereits bei der Beurteilung der Niedrigbesteuerung nicht als tatsächlich entrichtet anzusehen, dh. aus der Steuerbelastung auszuscheiden. Wird die Steuer innerhalb der nächsten neun Jahre tatsächlich nicht rückerstattet, ist die Steuerbelastung des ursprünglich zu beurteilenden Wirtschaftsjahres neu zu ermitteln.

Führt die tatsächliche Nicht-Rückerstattung der Steuer insoweit zu einer Veränderung der Steuerbelastung, sodass das Kriterium der Niedrigbesteuerung

nicht mehr erfüllt ist, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar und der ursprüngliche Veranlagungsbescheid der beteiligten Körperschaft ist abzuändern.

Beispiel:

Die österreichische A-GmbH ist zu 100% an der maltesischen B L.C.C. beteiligt. Die B L.C.C. hat im Jahr 2019 ausschließlich passive Einkünfte iHv 100.000 (brutto) erwirtschaftet. Die maltesische Körperschaftsteuer beträgt 35.000. Der Bilanzgewinn soll im Jahr 2022 an die Gesellschafter ausgeschüttet werden.

Das maltesische Steuerrecht sieht vor, dass anlässlich der Ausschüttung des Bilanzgewinns an die Gesellschafter 6/7 der Körperschaftsteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen rückerstattet werden können.

Bei der Ermittlung der Steuerbelastung der B L.C.C. für das Wirtschaftsjahr 2019 ist die künftig mögliche Steuerrückerstattung iHv 6/7 bereits als nicht tatsächlich entrichtete Steuer zu berücksichtigen. Die Durchschnittssteuerbelastung beträgt 5% ($35.000/7 = 5.000$; $5.000*6=30.000$; $35.000-30.000= 5.000$). Die Passiveinkünfte des Wirtschaftsjahrs 2019 unterliegen daher bei der A-GmbH im Veranlagungsjahr 2019 der Hinzurechnungsbesteuerung.

Wird die Steuerrückerstattung bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres 2028 nicht in Anspruch genommen, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) dar. Unter Berücksichtigung der nicht in Anspruch genommenen Steuerrückerstattung iHv 6/7 (30.000), liegt im Wirtschaftsjahr 2019 eine Durchschnittssteuerbelastung iHv 35.000 bzw. 35% vor. Da das Kriterium der Niedrigbesteuerung nicht erfüllt ist, ist der Veranlagungsbescheid des Wirtschaftsjahrs 2019 der A-GmbH abzuändern.

17.3.3.6 Abweichende Regelungen des ausländischen Steuerrechts

1248br

Ist die Niedrigsteuerbelastung einer ausländischen Körperschaft auf abweichende Regelungen des ausländischen Steuerrechts für

- die Abschreibung von Wirtschaftsgütern und damit zusammenhängende Ausgleichsposten (wie insbesondere [§ 6 Z 16 EStG 1988](#)) und Verteilungsregelungen ([§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#)),**
- die Bildung von Rückstellungen oder**

- die Verrechnung von Verlusten aus anderen Veranlagungszeiträumen zurückzuführen,

ist gemäß [§ 1 Abs. 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) keine Niedrigbesteuerung gemäß [§ 10a Abs. 3 KStG 1988](#) anzunehmen.

Für Zwecke der Ermittlung der Niedrigbesteuerung erfolgt daher für diese abweichenden Regelungen bei der Einkommensermittlung keine Umrechnung auf österreichisches Steuerrecht.

1248bs

Unter abweichenden Regelungen des ausländischen Steuerrechts für die Abschreibung von Wirtschaftsgütern im Sinne des [§ 1 Abs. 4 erster Teilstrich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) ist insbesondere eine im Vergleich zum österreichischen Steuerrecht abweichende Nutzungsdauer, eine vorzeitige Abschreibung, eine degressive Abschreibung oder eine pauschale Wertberichtigung von Forderungen zu verstehen. Über die Anschaffungskosten hinausgehende Sonderabschreibungen im Ausland sind jedoch nicht von dieser Regelung umfasst.

Erfasst sind weiters mit der Abschreibung von Wirtschaftsgütern zusammenhängende Ausgleichsposten (insbesondere für Leasinggesellschaften) und Teilwertabschreibungen, die nach dem ausländischen Steuerrecht sofort zur Gänze berücksichtigt oder über einen kürzeren als den in [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) normierten siebenjährigen Zeitraum verteilt werden.

1248bt

In Bezug auf abweichende Regelungen für Rückstellungen im Sinne des [§ 1 Abs. 4 zweiter Teilstrich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) kommen sowohl Unterschiede dem Grunde nach (zB die Bildung von pauschalen Rückstellungen) als auch der Höhe nach (aufgrund einer abweichenden Methodik für deren Bildung) im Vergleich zu [§ 9 EStG 1988](#) in Betracht.

1248bu

§ 1 Abs. 4 dritter Teilstrich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften betrifft im Vergleich zu **§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988** abweichende Regelungen für die Verrechnung von Verlusten aus anderen Veranlagungszeiträumen; erfasst sind daher sowohl ein nach ausländischem Steuerrecht möglicher Verlustrücktrag oder eine uneingeschränkte Verrechnung des Verlustvortrages (ohne 75%-Grenze).

17.3.3.7 Ermittlung der Niedrigbesteuerung für Verlustjahre

1248bv

Die Durchschnittssteuerbelastung ist auch für Verlustjahre zu ermitteln. Dies ist deswegen von Bedeutung, weil auch in einem insgesamt negativen Gesamtbetrag der Einkünfte hinzurechnungspflichtige positive passive Einkünfte enthalten sein können. Gemäß § 1 Abs. 5 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften liegt bei negativen Einkünften (Jahresverlust) eine Niedrigbesteuerung dann vor, wenn der anzuwendende ausländische Nominalsteuersatz nicht mehr als 12,5% beträgt.

17.4 Anwendungsvoraussetzungen für die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß **§ 10a Abs. 4 KStG 1988**

17.4.1 Allgemeines

1248bw

§ 10a Abs. 4 KStG 1988 regelt folgende Voraussetzungen für die Hinzurechnung von Passiveinkünften niedrigbesteuerter Körperschaften, die kumulativ erfüllt sein müssen:

- **Passiveinkünfte von mehr als einem Drittel der gesamten Einkünfte (Drittelpflicht; siehe dazu Rz 1248bx ff);**
- **Beherrschung (siehe dazu Rz 1248cb ff);**
- **keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit (siehe dazu Rz 1248cr ff)**

17.4.2 Drittelpgrenze

1248bx

Gemäß [§ 2 Z 1 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) ist die Beurteilung der Drittelpgrenze grundsätzlich für jedes Wirtschaftsjahr der ausländischen beherrschten Körperschaft gesondert vorzunehmen.

1248by

Die Ermittlung der Drittelpgrenze gemäß [§ 10a Abs. 4 Z 1 KStG 1988](#) erfolgt durch Gegenüberstellung der Passiveinkünfte und der gesamten Einkünfte eines Wirtschaftsjahres, wobei auch steuerbefreite Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen zu den gesamten Einkünften zählen.

1248bz

[§ 2 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) sieht eine Korridorregelung vor, die eine Regelung zu Gunsten des Steuerpflichtigen zur Vermeidung von Härtefällen bei einer starren Jahresbetrachtung darstellt.

Wird die Drittelpgrenze um nicht mehr als 25% überschritten, dh. die Summe der Passiveinkünfte beträgt höchstens 41,67% der gesamten Einkünfte, oder sind die gesamten Einkünfte negativ, kann der Beurteilungszeitraum um die dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr vorangegangenen zwei Wirtschaftsjahre erweitert werden. Wird die Drittelpgrenze unter Gegenüberstellung der Passiveinkünfte mit den gesamten Einkünften dieses verlängerten Beurteilungszeitraums gesamthaft nicht überschritten, erfolgt trotz isolierter Überschreitung der Drittelpgrenze in dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr keine Hinzurechnung. Wird die Drittelpgrenze in dem verlängerten Beurteilungszeitraum gesamthaft überschritten, erfolgt zwar in dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr eine Hinzurechnung; für die beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre ergeben sich jedoch keine rückwirkenden Änderungen.

Beispiel:

Die österreichische A-GmbH ist zu 100% an der ausländischen B L.C.C. beteiligt. Die B L.C.C. hat in den Jahren 2017 bis 2019 folgende niedrigbesteuerte Einkünfte erwirtschaftet:

	2017	2018	2019	Summe
Passiveinkünfte	100.000	150.000	30.000	280.000
Aktiveinkünfte	200.000	350.000	50.000	600.000
Summe	300.000	500.000	80.000	880.000
Ausmaß der Passiveinkünfte	33,33%	30,00%	37,50%	31,82%

Bei isolierter Betrachtung betragen im Wirtschaftsjahr 2019 die Passiveinkünfte 37,5% der Gesamteinkünfte der B L.C.C. und überschreiten somit die Drittelpflicht gemäß [§ 10a Abs. 4 KStG 1988](#). Da die Drittelpflicht im Wirtschaftsjahr 2019 jedoch nicht um mehr als 25% überschritten wird, kann entsprechend der Korridorregelung gemäß [§ 2 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerte Körperschaften](#) der Betrachtungszeitraum um die Wirtschaftsjahre 2018 und 2017 erweitert werden. Die Passiveinkünfte im gesamten Beurteilungszeitraum (2017 - 2019) betragen nicht mehr als ein Drittel der gesamten Einkünfte in diesem Beurteilungszeitraum ($280.000/880.000 = 31,82\%$). Es kommt trotz isolierter Überschreitung der Drittelpflicht auch im Wirtschaftsjahr 2019 zu keiner Hinzurechnung.

1248ca

In den verlängerten Beurteilungszeitraum sind auch Wirtschaftsjahre einzubeziehen, die vor dem 1.1.2019 begonnen haben. Bei neu gegründeten ausländischen Körperschaften verkürzt sich der Beurteilungszeitraum auf bereits abgeschlossene Wirtschaftsjahre ([§ 8 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerte Körperschaften](#)). Rumpfwirtschaftsjahre sind wie volle Wirtschaftsjahre zu behandeln.

17.4.3 Beherrschungstatbestand

17.4.3.1 Allgemeines

1248cb

Die Hinzurechnungsbesteuerung setzt gemäß [§ 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) voraus, dass eine (in der Regel) inländische Körperschaft die niedrigbesteuerte ausländische Körperschaft beherrscht. Ein solches Beherrschungsverhältnis liegt

dann vor, wenn die beherrschende Körperschaft selbst oder zusammen mit ihren verbundenen Unternehmen

- **unmittelbar oder mittelbar mehr als 50% der Stimmrechte oder**
- **unmittelbar oder mittelbar mehr als 50% des Kapitals hält oder**
- **Anspruch auf mehr als 50% der Gewinne der ausländischen Körperschaft (beherrschte Körperschaft) hat.**

1248cc

Bei der Berechnung der Beherrschungsquote ist die eigene Beteiligungsquote des Steuerpflichtigen an der ausländischen Körperschaft mit sämtlichen Beteiligungsquoten der verbundenen Unternehmen an der ausländischen Körperschaft zu addieren, unabhängig davon, ob es sich bei den verbundenen Unternehmen um Mutter-, Tochter- oder Schwestergesellschaften des Steuerpflichtigen handelt ([§ 3 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#)). Mittelbare Beteiligungsquoten über nicht verbundene Unternehmen sind dabei außer Acht zu lassen.

Die Beherrschungsquote bestimmt sich nach den Beteiligungsquoten, die die beherrschende Körperschaft und sämtliche verbundene Unternehmen am Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahres der ausländischen Körperschaft halten.

1248cd

Da bei dem Beherrschungstatbestand auch mittelbare Beteiligungen zu berücksichtigen sind, die über verbundene Unternehmen gehalten werden, kann es im Inland auch mehrere beherrschende Körperschaften geben (siehe zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei mehreren beherrschenden Körperschaften im Inland gemäß [§ 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988](#) Rz 1248fc ff).

17.4.3.2 Beherrschende Körperschaft

1248ce

Hinzurechnungssubjekt kann nur eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft iSd [§ 1 Abs. 2 KStG 1988](#) oder eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft der ersten Art gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) sein, die eine Beteiligung an einer beherrschten ausländischen Körperschaft in einer inländischen Betriebsstätte hält (siehe dazu Rz 1487).

1248cf

Natürliche Personen und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften des öffentlichen Rechts gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) fallen nicht in den Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung.

1248cg

[§ 1 Abs. 2 KStG 1988](#) erfasst lediglich unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften. Als Körperschaften gelten nach dieser Bestimmung:

- **Juristische Personen des privaten Rechts;**
- **Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts ([§ 2 KStG 1988](#));**
- **Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, soweit diese gemäß [§ 3 KStG 1988](#) körperschaftsteuerpflichtig sind.**

1248ch

Körperschaften iSd [§ 1 Abs. 2 KStG 1988](#), die aufgrund einer Befreiung lediglich beschränkt steuerpflichtig gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988](#) sind, sind wie beschränkt steuerpflichtige Körperschaften des öffentlichen Rechts als sogenannte beschränkt steuerpflichtige Körperschaften der zweiten Art nicht Subjekt der Hinzurechnungsbesteuerung.

17.4.3.3 Beherrschte Körperschaft

1248ci

Gemäß [§ 10a Abs. 4 Z 3 KStG 1988](#) können lediglich ausländische Körperschaften (zum Begriff der ausländischen Körperschaft siehe Rz 1248ad) „beherrschte Körperschaften“ sein. Dies gilt auch für **doppelt ansässige (ausländische) Körperschaften mit Sitz im Ausland und Ort der Geschäftsleitung im Inland.**

Aufgrund von [§ 10a Abs. 6 Z 1 KStG 1988](#) können auch **doppelt ansässige (inländische) Körperschaften, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ausland ansässig sind, beherrschte Körperschaften sein** (siehe dazu näher Rz 1248ev).

17.4.3.4 Verbundene Unternehmen

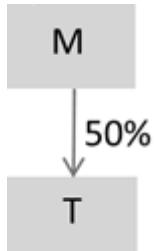
1248cj

Eine Körperschaft kann den Beherrschungstatbestand entweder alleine oder zusammen mit einem verbundenen Unternehmen erfüllen. Ein verbundenes Unternehmen kann in drei unterschiedlichen Ausprägungen vorliegen, dieses kann gemäß [§ 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) in der Beteiligungskette sowohl „unterhalb“ (lit. a), „oberhalb“ (lit. b) als auch „seitlich“ (letzter Satz) der Körperschaft stehen.

1248ck

Die Beteiligungsrichtung „nach unten“ gemäß [§ 10a Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988](#) definiert die klassische Verbundenheit einer Muttergesellschaft an einer Tochtergesellschaft oder Enkelgesellschaft. Ein verbundenes Unternehmen in diesem Sinne liegt vor, wenn die Körperschaft an diesem unmittelbar oder mittelbar eine mindestens 25-prozentige Beteiligung in Form von Kapital oder Stimmrechten hält oder bei diesem einen mindestens 25-prozentigen Gewinnanspruch hat.

Beispiel:

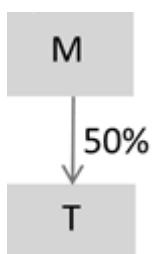


Die M-GmbH hält unmittelbar 50% der Anteile an der T-GmbH. Aus Sicht der M-GmbH ist die T-GmbH ein verbundenes Unternehmen iSd [§ 10a Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988](#).

1248cl

[§ 10a Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988](#) normiert den Verbundenheitstatbestand in der Beteiligungskette „nach oben hin“. Danach liegt ein verbundenes Unternehmen vor, wenn eine juristische oder natürliche Person oder eine Personenvereinigung unmittelbar oder mittelbar eine Beteiligung an der (beherrschenden) Körperschaft in Form von Stimmrechten oder Kapital von mindestens 25% hält oder Anspruch auf mindestens 25% der Gewinne dieser Körperschaft hat.

Beispiel:



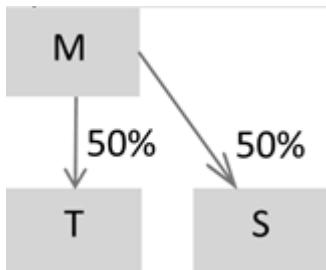
Die M-GmbH hält unmittelbar 50% der Anteile an der T-GmbH. Aus Sicht der T-GmbH ist die M-GmbH ein verbundenes Unternehmen iSd [§ 10a Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988](#).

1248cm

Gemäß [§ 10a Abs. 4 Z 2 letzter Satz KStG 1988](#) kann ein verbundenes Unternehmen auch „seitlich“, dh. bei einer Schwestergesellschaft der beherrschenden Körperschaft, entstehen. Als verbundene Unternehmen in diesem Sinne gelten auch Unternehmen, an denen verbundene juristische oder natürliche

Personen oder Personenvereinigungen ihrerseits Beteiligungen im Sinne der lit. b halten.

Beispiel:

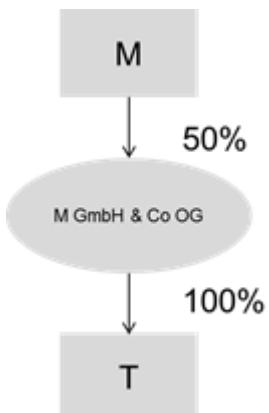


Die M-GmbH hält unmittelbar 50% an der T-GmbH und unmittelbar 50% an der S-GmbH. Aus Sicht der T-GmbH ist die M-GmbH ein verbundenes Unternehmen iSd § 10a Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988. Da die M-GmbH ihrerseits eine Beteiligung iSd § 10a Abs. 4 Z 2 lit. b KStG 1988 an der S-GmbH hält, gilt auch die S-GmbH gemäß § 10a Abs. 4 Z 2 letzter Satz KStG 1988 als verbundenes Unternehmen der T-GmbH.

1248cn

Ein verbundenes Unternehmen iSd § 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 kann auch durch bloße mittelbare Beteiligungen oder kombiniert durch unmittelbar und mittelbar gehaltene Beteiligungen entstehen. Für die Verbundenheitsquote sind sowohl über juristische Personen als auch über Personengesellschaften mittelbar gehaltene Beteiligungen zu berücksichtigen.

Beispiel:



Die M-GmbH hält 50% an der M-GmbH & Co OG, die wiederum zu 100% an der T-GmbH beteiligt ist. Da die M-GmbH mittelbar an der T-GmbH mit 50% beteiligt ist, ist aus Sicht der M-GmbH die T-GmbH ein verbundenes Unternehmen iSd § 10a Abs. 4 Z 2 lit. a KStG 1988.

17.4.3.5 Beteiligungsformen

17.4.3.5.1 Unmittelbare Beteiligung

1248co

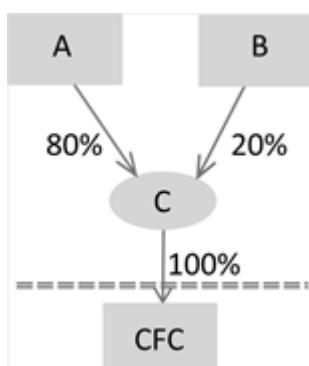
Eine unmittelbare Beteiligung liegt vor, wenn die beherrschende Körperschaft die Kapitalanteile oder Stimmrechte an der beherrschten Körperschaft selbst hält. Über Treuhändler gehaltene Beteiligungen sind als unmittelbare Beteiligungen des wirtschaftlichen Eigentümers zu behandeln (siehe Rz 1210).

17.4.3.5.2 Mittelbare Beteiligungen sowie Beteiligungen „zusammen mit verbundenen Unternehmen“

1248cp

Als mittelbare Beteiligungen kommen zunächst über verbundene Unternehmen gehaltene Beteiligungen an der ausländischen Körperschaft in Betracht. Der Begriff „verbundenes Unternehmen“ in [§ 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) ist rechtsformunabhängig, die Körperschaft kann daher sowohl über eine weitere Körperschaft als auch über eine Personengesellschaft an der ausländischen Körperschaft „mittelbar“ beteiligt sein.

Beispiel 1:

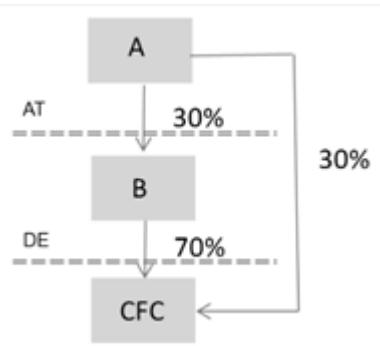


Die inländische A-GmbH ist unmittelbar zu 80% und die inländische B-GmbH ist unmittelbar zu 20% an der inländischen C-OG beteiligt. Die C-OG hält unmittelbar 100% der Anteile an einer niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaft („CFC“).

Die C-OG ist aus Sicht der A-GmbH ein verbundenes Unternehmen; die A-GmbH ist mittelbar über die C-OG an der CFC beteiligt und ist beherrschende Körperschaft der CFC (Beherrschungsquote 100%). Aus Sicht der B-GmbH

ist die C-OG kein verbundenes Unternehmen, da das erforderliche Beteiligungsausmaß von 25% nicht erfüllt ist. Die B-GmbH ist somit keine beherrschende Körperschaft der CFC.

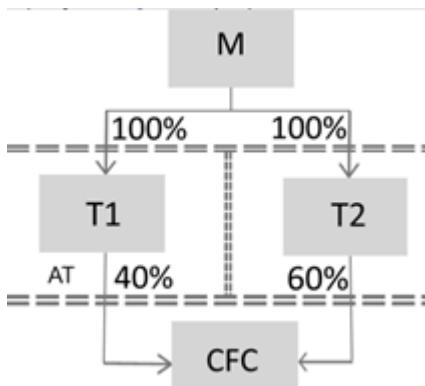
Beispiel 2:



Die inländische A-GmbH hält 30% an der in Deutschland ansässigen B-GmbH, die wiederum 70% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC“) hält. Gleichzeitig hält die A-GmbH selbst eine unmittelbare Beteiligung an der X-GmbH von 30%.

Aus Sicht der A-GmbH ist die B-GmbH ein verbundenes Unternehmen (A-GmbH hält mindestens 25% an der B-GmbH). Die B-GmbH vermittelt der A-GmbH für Zwecke des Beherrschungstatbestandes folglich mittelbar die gesamte von der B-GmbH an der X-GmbH gehaltene Beteiligungsquote von 70%; eine Durchrechnung hat für Zwecke der Ermittlung der Beherrschungsquote nicht zu erfolgen. Gemeinsam mit der unmittelbaren Beteiligungsquote der A-GmbH an der X-GmbH von 30% erfüllt die A-GmbH hinsichtlich der X-GmbH den Beherrschungstatbestand (Beherrschungsquote 100%).

Beispiel 3:



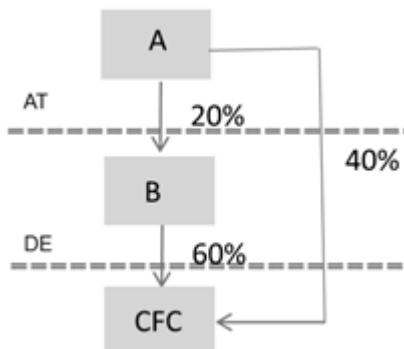
Die ausländische M-GmbH hält je 100% an der inländischen T1-GmbH und an der ausländischen T2-GmbH. Die T1-GmbH hält ihrerseits 40% an der niedrigbesteuerten CFC, an der auch die T2-GmbH ihrerseits zu 60% beteiligt ist.

Die inländische T1-GmbH ist beherrschende Körperschaft im Hinblick auf die CFC, weil sie selbst unmittelbar zu 40% an der CFC beteiligt ist und sowohl die M-GmbH als auch die T2-GmbH aus Sicht der T1-GmbH als verbundene Unternehmen gelten, wodurch sich gemeinsam mit der unmittelbaren Beteiligung des verbundenen Unternehmens T2-GmbH eine ausreichende Beherrschung der T1-GmbH an der CFC ergibt (Beherrschungsquote 100%).

1248cq

Von der beherrschenden Körperschaft selbst mittelbar gehaltene Beteiligungen über nicht verbundene Unternehmen gelten nicht als „mittelbar“ im Sinne des [§ 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) und sind für Zwecke der Ermittlung des Beherrschungsverhältnisses nicht zu berücksichtigen.

Beispiel:



Die inländische A-GmbH hält 20% an der in Deutschland ansässigen B-GmbH, die wiederum 60% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC“) hält. Gleichzeitig hält die A-GmbH selbst eine unmittelbare Beteiligung an der X-GmbH von 40%.

Die A-GmbH und B-GmbH sind keine verbundenen Unternehmen, weshalb für Zwecke der Ermittlung der Beherrschungsquote der A-GmbH an der X-GmbH die mittelbare Beteiligung über die B-GmbH auch nicht durchgerechnet berücksichtigt wird. Die A-GmbH erfüllt den Beherrschungstatbestand hinsichtlich der X-GmbH nicht, weil sie lediglich selbst eine unmittelbare Beteiligung von 40% an der X-GmbH hält.

17.4.4 Substanzausnahme

17.4.4.1 Allgemeines

1248cr

Gemäß [§ 10a Abs. 4 Z 3 erster Satz KStG 1988](#) setzt die Hinzurechnungsbesteuerung voraus, dass die ausländische beherrschte

Körperschaft keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Diese Beurteilung hat im Hinblick auf den Einsatz von Personal, Ausstattung, Vermögenswerten und Räumlichkeiten zu erfolgen.

1248cs

Übt die ausländische beherrschte Körperschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten aus, kommt die Hinzurechnungsbesteuerung nicht zur Anwendung (Substanzausnahme). Diese Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung gilt gleichermaßen für ausländische beherrschte Körperschaften, die in der EU, im EWR oder in einem Drittstaat ansässig sind.

1248ct

Das Vorliegen einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit ist gemäß § 10a Abs. 4 Z 3 zweiter Satz KStG 1988 von der beherrschenden Körperschaft nachzuweisen (Substanznachweis); siehe dazu näher Rz 1248dj.

17.4.4.2 Beurteilung der Substanz

17.4.4.2.1 Gesamtbild der Verhältnisse

1248cu

Das Vorliegen einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit ist stets nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Einbeziehung aller aktiven und passiven Einkünfte der ausländischen beherrschten Körperschaft zu beurteilen (§ 4 Z 1 erster Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften).

1248cv

Im Fall der sinngemäßen Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auf ausländische Betriebsstätten gemäß § 10a Abs. 6 Z 2 KStG 1988 ist ausschließlich auf das Gesamtbild der Verhältnisse dieser ausländischen Betriebsstätte abzustellen (§ 4 Z 1 zweiter Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften).

17.4.4.2.2 Vorhandensein von angemessener Substanz

1248cw

Eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit kann zunächst nur dann vorliegen, wenn die ausländische Körperschaft über ausreichende Substanz zur Ausübung dieser Tätigkeit verfügt. Dies setzt dem Grunde nach das Vorhandensein von

- **(eigenem oder geleastem) Personal,**
- **Ausstattung (wie insbesondere Betriebs- und Geschäftsausstattung),**
- **Vermögenswerten (des Anlage- oder Umlaufvermögens) und**
- **(eigenen oder gemieteten) Räumlichkeiten**

voraus. Diese vier gesetzlich vorgesehenen Substanzkriterien müssen kumulativ vorliegen.

1248cx

Überdies ist es notwendig, dass die ausländische Körperschaft über jenes Ausmaß an Personal, Ausstattung, Vermögenswerten und Räumlichkeiten verfügt, das in einem angemessenen Verhältnis zu den behaupteten wirtschaftlichen Tätigkeiten steht ([§ 4 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#)). Die vorhandene Substanz der ausländischen Körperschaft muss daher in quantitativer und qualitativer Hinsicht in einer wirtschaftlich angemessenen Relation zu den gesamten wirtschaftlichen Tätigkeiten dieser Körperschaft stehen. Es ist daher zu prüfen, ob die ausländische Körperschaft über die entsprechenden sachlichen und personellen Ressourcen verfügt, um die behaupteten wirtschaftlichen Tätigkeiten ausüben zu können.

1248cy

Die Einstufung einer Tätigkeit als wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit hängt nicht davon ab, ob die ausländische Körperschaft aus ertragsteuerlicher Sicht betriebliche oder außerbetriebliche Einkünfte erzielt. Es ist daher nicht ausgeschlossen, dass im Einzelfall auch eine mit entsprechender Substanz

ausgestattete vermögensverwaltende Tätigkeit einer ausländischen Körperschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit darstellt.

17.4.4.2.3 Vermutung des Fehlens einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit

1248cz

Insbesondere bei den folgenden Tätigkeiten besteht die Vermutung, dass eine oder mehrere dieser Tätigkeiten noch keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit begründen ([§ 4 Z 3 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#)):

- das bloße Halten von Beteiligungen und ihre Veräußerung (Teilstreich 1)**
- das Durchleiten von Vermögenswerten (Teilstreich 2)**
- das Bündeln von unkörperlichen Wirtschaftsgütern, für deren Herstellung die ausländische Körperschaft nicht im Wesentlichen selbst die Aufwendungen getragen hat (Teilstreich 3).**

1248da

[§ 4 Z 3 erster Teilstreich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) betrifft vermögensverwaltende Holdinggesellschaften, deren Tätigkeiten auf das bloße Halten von Beteiligungen und ihre Veräußerung beschränkt ist. Bei diesen wird in typisierender Betrachtungsweise vermutet, dass die Substanzausnahme von diesen nicht beansprucht werden kann. Diese Vermutung schließt allerdings auch in solchen Fällen nach Maßgabe des Gesamtbildes der Verhältnisse die Erbringung des Substanznachweises durch die beherrschende Körperschaft im Einzelfall nicht aus.

1248db

Die Vermutung kommt bei jenen Holdinggesellschaften nicht zur Anwendung, die über das bloße Halten von Beteiligungen und ihre Veräußerung hinausgehende Tätigkeiten entfalten. Dies betrifft etwa Holdinggesellschaften, die wirtschaftliche Tätigkeiten wie die Geschäftsleitung der Beteiligungskörperschaften oder sonstige Dienstleistungen, die insbesondere zur

Erzielung von aktiven Einkünften führen, erbringen. Bei diesen hat daher die Beurteilung für die Substanzausnahme nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gemäß [§ 4 Z 1 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) zu erfolgen. Bei gemischt tätigen Holdinggesellschaften wird überdies auch die zu Gunsten des Steuerpflichtigen bestehende Vermutung für die Begründung einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit gemäß [§ 4 Z 3 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) zu prüfen sein (siehe dazu Rz 1248de ff).

1248dc

Gemäß [§ 4 Z 3 zweiter Teilstrich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) wird bei sogenannten „Durchleitetätigkeiten“ in Bezug auf Vermögenswerte (zB die bloße Durchleitung von Darlehen unter gleichzeitiger Weiterleitung der Zinsen) vermutet, dass diese Tätigkeiten noch keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit begründen. Diese Vermutung hat daher insbesondere für zwischengeschaltete Finanzierungsgesellschaften mit eingeschränktem Funktions- und Risikoprofil Bedeutung.

1248dd

[§ 4 Z 3 dritter Teilstrich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) erfasst typisierend das bloße Bündeln von unkörperlichen Wirtschaftsgütern (wie Lizenzen, Patenten usw.), wenn die ausländische Körperschaft die diesbezüglichen Herstellungsaufwendungen im Wesentlichen nicht selbst getragen hat. Dies betrifft insbesondere jene Fälle, in denen unkörperliche Wirtschaftsgüter nicht von der beherrschten ausländischen Körperschaft selbst entwickelt wurden, sondern zum Beispiel von verbundenen Unternehmen zugekauft wurden. Die Vermutung orientiert sich insoweit am OECD-BEPS-Aktionspunkt Nr. 5 Abschlussbericht 2015, Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Kapitel 4 zum modifizierten Nexus-Ansatz für präferenzielle IP-Regelungen, als nach diesem die Tragung der Forschungs- und Entwicklungskosten für die Entwicklung unkörperlicher Wirtschaftsgüter eine Hilfsgröße für die Begründung einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit darstellt.

17.4.4.2.4 Vermutung des Vorliegens einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit

1248de

Übt die ausländische Körperschaft mehrere Tätigkeiten aus, besteht gemäß [§ 4 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) die Vermutung, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten wesentlich sind, wenn

- Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten mindestens zu einem Drittel für diese wirtschaftlichen Tätigkeiten eingesetzt werden und**
- mindestens ein Drittel der gesamten Einkünfte aus diesen wirtschaftlichen Tätigkeiten erzielt werden.**

1248df

Diese Vermutung betrifft jene ausländischen Körperschaften, die neben den in [§ 4 Z 3 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) aufgezählten Tätigkeiten nicht in diesem Katalog genannte Tätigkeiten ausüben. Handelt es sich hierbei um wirtschaftliche Tätigkeiten (insbesondere zur Erzielung von aktiven Einkünften), besteht nach Maßgabe dieser Bestimmung die Vermutung des Vorliegens einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit dieser ausländischen Körperschaft. Diese Vermutung gilt, wenn die wirtschaftlichen Tätigkeiten eine sogenannte doppelte „Drittelpflicht“ erreichen.

1248dg

Nach [§ 4 Z 3 erster Teilstrich VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) ist zunächst zu ermitteln, ob die im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit eingesetzte Substanz mindestens ein Drittel der gesamten Substanz beträgt. Dabei sind die Substanzkriterien Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten nach Maßgabe des jeweiligen Einsatzes im Bereich dieser wirtschaftlichen Tätigkeiten zur insgesamt vorhandenen Substanz in Relation zu setzen.

Sofern dieses erste Kriterium erfüllt ist, muss als zweites Kriterium zusätzlich mindestens ein Drittel der gesamten Einkünfte aus diesen wirtschaftlichen Tätigkeiten erzielt werden.

1248dh

Auf diese doppelte Drittelpflicht sind die Beurteilungskriterien der Drittelpflicht des [§ 10a Abs. 4 Z 1 KStG 1988](#) iVm [§ 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) sinngemäß anzuwenden: Bei Ermittlung der gesamten Einkünfte sind daher auch hier steuerbefreite Dividenden und Veräußerungsgewinne miteinzubeziehen. Außerdem ist auch diese doppelte Drittelpflicht grundsätzlich für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu beurteilen. Im Sinne der Korridorregelung des [§ 2 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) kann ein verlängerter Beurteilungszeitraum (dh. unter Berücksichtigung der beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre) herangezogen werden, wenn in einem Wirtschaftsjahr die Einkünfte aus den wirtschaftlichen Tätigkeiten die Drittelpflicht um nicht mehr als 25% unterschreiten (dh. mindestens 25% betragen) oder negativ sind.

1248di

Die doppelte Drittelpflicht stellt eine Vermutung zu Gunsten des Steuerpflichtigen dar; sind deren Voraussetzungen nicht erfüllt, ist dennoch nach Maßgabe des Gesamtbildes der Verhältnisse die Erbringung des Substanznachweises durch die beherrschende Körperschaft im Einzelfall nicht ausgeschlossen.

17.4.4.3 Substanznachweis

1248dj

Der Nachweis über das Vorhandensein von ausreichender Substanz der beherrschten ausländischen Körperschaft ist von der beherrschenden Körperschaft zu erbringen (Substanznachweis). Dieser hat seitens der beherrschenden Körperschaft durch geeignete Unterlagen zu erfolgen, aufgrund

derer eine eindeutige Beurteilung durch die Abgabenbehörde möglich ist, ob die ausländische beherrschte Körperschaft eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Neben ausländischen Jahresabschlüssen, Steuererklärungen und Gesellschaftsverträgen werden für den Nachweis der Substanz weitere Beweismittel wie zB eine Funktions- und eine Risikoanalyse (Verrechnungspreisdokumentation) der ausländischen beherrschten Körperschaft erforderlich sein. Werden mehrere Tätigkeiten ausgeübt, wird eine Aufschlüsselung der eingesetzten Substanz und der erzielten Einkünfte nach den jeweiligen Tätigkeitsbereichen erforderlich sein.

Eine Berufung auf die Vermutung des § 4 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften setzt eine entsprechende Berechnung der Drittelpgrenze durch die beherrschende Körperschaft voraus.

1248dk

Erfasst eine beherrschende Körperschaft Passiveinkünfte einer niedrigbesteuerten ausländischen beherrschten Körperschaft unter Berufung auf die Substanzausnahme nicht in ihrer Steuererklärung, ist eine Übermittlung der für die Erbringung des Substanznachweises vorhandenen Beweismittel gleichzeitig mit der Abgabe der Steuererklärung nicht erforderlich, sondern diese sind lediglich von der beherrschenden Körperschaft aufzubewahren. Eine Übermittlung ist nur bei entsprechender Aufforderung durch die Abgabenbehörde bzw. im Rahmen einer Außenprüfung erforderlich.

1248dl

Die Beweislast für das Vorliegen von Substanz der ausländischen beherrschten Körperschaft liegt bei der beherrschenden Körperschaft. Werden die für die Beurteilung der Substanz notwendigen Unterlagen nicht vorgelegt, besteht seitens der Abgabenbehörde keine Verpflichtung, eigenständige Ermittlungen über das Vorliegen von Substanz der beherrschten Körperschaft zu Gunsten der beherrschenden Körperschaft durchzuführen.

17.5 Durchführung der Hinzurechnung gemäß [§ 10a Abs. 5 KStG 1988](#)

17.5.1 Allgemeines

1248dm

[§ 10a Abs. 5 KStG 1988](#) iVm [§ 5 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) regelt folgende Aspekte der Durchführung der Hinzurechnung:

- Ausmaß der Hinzurechnung (Z 1; siehe dazu Rz 1248dn ff),
- Zeitpunkt der Hinzurechnung (Z 2; siehe dazu Rz 1248dq f),
- Ermittlung der hinzuzurechnenden Passiveinkünfte (Z 3; siehe dazu Rz 1248ds ff).

17.5.2 Ausmaß der Hinzurechnung

1248dn

Gemäß [§ 10a Abs. 5 Z 1 KStG 1988](#) iVm [§ 5 Z 1 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) bestimmt sich das Ausmaß der Hinzurechnung nach der unmittelbaren Beteiligung der beherrschenden Körperschaft und den aliquoten Beteiligungen, die die beherrschende Körperschaft mittelbar über ihre verbundenen Unternehmen hält.

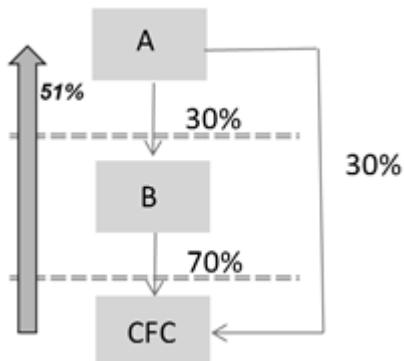
Das Ausmaß der Hinzurechnung bestimmt sich grundsätzlich nach der Beteiligungsquote, die die beherrschende Körperschaft am Ende des maßgebenden Wirtschaftsjahres der ausländischen Körperschaft hält. Sollte die Beteiligung an der beherrschten Körperschaft zeitnah vor diesem für die Hinzurechnung maßgeblichen Zeitpunkt konzernintern übertragen worden sein, ist vor dem Sinn und Zweck des [§ 10a KStG 1988](#) die Hinzurechnung so vorzunehmen, als hätte die Beteiligung am Stichtag noch in voller Höhe bestanden.

1248do

Bei Ermittlung der Hinzurechnungsquote sind mittelbare Beteiligungen nur anteilig, dh. durchgerechnet zu berücksichtigen. Das Beteiligungsausmaß der

beherrschenden Körperschaft am verbundenen Unternehmen wird mit dem Beteiligungsausmaß des verbundenen Unternehmens an der beherrschten Körperschaft multipliziert.

Beispiel 1:

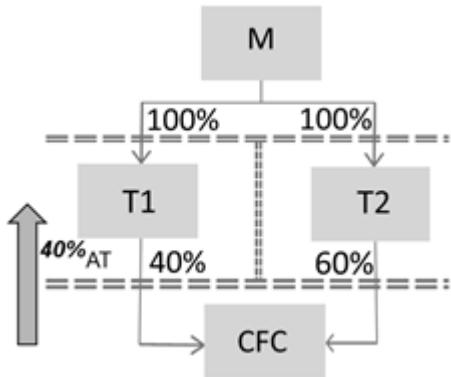


Die inländische A-GmbH hält 30% an der in Deutschland ansässigen B-GmbH, die wiederum 70% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC“) hält. Gleichzeitig hält die A-GmbH selbst eine unmittelbare Beteiligung an der X-GmbH von 30%.

Aus Sicht der A-GmbH ist die B-GmbH ein verbundenes Unternehmen (A-GmbH hält mindestens 25% an der B-GmbH). Die B-GmbH vermittelt der A-GmbH für Zwecke des Beherrschungstatbestandes folglich mittelbar die gesamte von der B-GmbH an der X-GmbH gehaltene Beteiligungsquote von 70%; eine Durchrechnung hat für Zwecke der Ermittlung der Beherrschungsquote nicht zu erfolgen. Gemeinsam mit der unmittelbaren Beteiligungsquote der A-GmbH an der X-GmbH von 30% erfüllt die A-GmbH hinsichtlich der X-GmbH den Beherrschungstatbestand (Beherrschungsquote 100%).

Die Hinzurechnungsquote der A-GmbH an der X-GmbH („CFC“) beträgt 51%, weil diese unmittelbar zu 30% an der X-GmbH und mittelbar über ihr verbundenes Unternehmen B-GmbH durchgerechnet zu 21% (30% x 70%) beteiligt ist.

Beispiel 2:



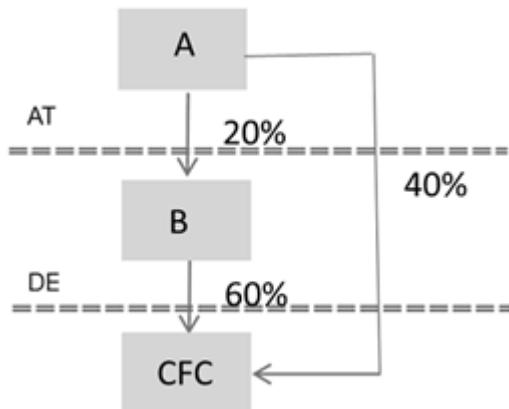
Die ausländische M-GmbH hält je 100% an der inländischen T1-GmbH und an der ausländischen T2-GmbH. Die T1-GmbH hält ihrerseits 40% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC“), an der auch die T2-GmbH ihrerseits zu 60% beteiligt ist.

Die inländische T1-GmbH ist beherrschende Körperschaft im Hinblick auf die X-GmbH, weil sie selbst unmittelbar zu 40% an der X-GmbH beteiligt ist und sowohl die M-GmbH als auch die T2-GmbH als verbundene Unternehmen gelten, wodurch sich gemeinsam mit der unmittelbaren Beteiligung des verbundenen Unternehmens T2-GmbH eine ausreichende Beherrschung der T1-GmbH an der X-GmbH ergibt (Beherrschungsquote 100%).

Die Hinzurechnungsquote der T1-GmbH an der X-GmbH („CFC“) beträgt 40%, weil diese unmittelbar zu 40% an der X-GmbH beteiligt ist; die 60-prozentige unmittelbare Beteiligung des verbundenen Unternehmens T2-GmbH an X-GmbH ist hierfür nicht zu berücksichtigen.

Die Hinzurechnungsquote der T2-GmbH an der X-GmbH („CFC“) beträgt 60%, weil diese unmittelbar zu 60% an der X-GmbH beteiligt ist; die 40-prozentige unmittelbare Beteiligung des verbundenen Unternehmens T1-GmbH an X-GmbH ist hierfür nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 3:

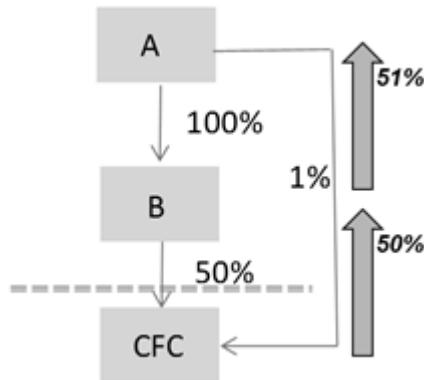


Die inländische A-GmbH hält 20% an der in Deutschland ansässigen B-GmbH, die wiederum 60% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten

X-GmbH („CFC“) hält. Gleichzeitig hält die A-GmbH selbst eine unmittelbare Beteiligung an der X-GmbH von 40%.

Die A-GmbH und B-GmbH sind keine verbundenen Unternehmen, weshalb für Zwecke der Ermittlung der Beherrschungsquote der A-GmbH an der X-GmbH die mittelbare Beteiligung über die B-GmbH auch nicht durchgerechnet berücksichtigt wird. Die A-GmbH erfüllt selbst den Beherrschungstatbestand hinsichtlich der X-GmbH nicht, weil sie eine unmittelbare Beteiligung von 40% an der X-GmbH hält. Es erfolgt bei der A-GmbH somit keine Zurechnung der Passiveinkünfte der X-GmbH („CFC“), weil keine Beherrschung iSd § 10 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 vorliegt.

Beispiel 4:



Die inländische A-GmbH hält 100% an der inländischen B-GmbH, die wiederum 50% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC“) hält. Die A-GmbH selbst hält wiederum 1% unmittelbar an der X-GmbH.

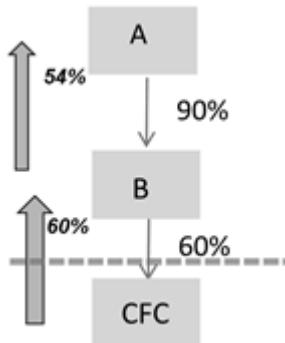
Die A-GmbH und B-GmbH sind – aus der jeweils eigenen Sicht – verbundene Unternehmen (A-GmbH hält mindestens 25% an der B-GmbH); die A-GmbH hält selbst 1% unmittelbar und mittelbar über die B-GmbH 50% an der X-GmbH. Die B-GmbH hält selbst unmittelbar 50% und „zusammen mit“ der A-GmbH mittelbar 1% an der X-GmbH. Aufgrund der „gemeinsamen“ Beherrschungsquote von 51% erfüllen sowohl die A-GmbH als auch die B-GmbH den Beherrschungstatbestand hinsichtlich der X-GmbH (Beherrschungsquote 51%).

Die Hinzurechnungsquote der A-GmbH an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC“) beträgt 51%, weil diese selbst zu 1% unmittelbar und mittelbar über ihr verbundenes Unternehmen B-GmbH durchgerechnet zu 50% an der X-GmbH beteiligt ist.

Die Hinzurechnungsquote der B-GmbH an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC“) beträgt aufgrund der eigenen unmittelbaren Quote 50%; die 1% Beteiligung der A-GmbH an der X-GmbH ist hierfür nicht zu berücksichtigen.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Mehrfachhinzurechnung im Inland gemäß [§ 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988](#) siehe Rz 1248fc ff.

Beispiel 5:



Die inländische A-GmbH hält 90% an der inländischen B-GmbH, die wiederum 60% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH („CFC“) hält.

Die A-GmbH und B-GmbH sind verbundene Unternehmen (A-GmbH hält mindestens 25% an der B-GmbH). Die B-GmbH vermittelt der A-GmbH für Zwecke des Beherrschungstatbestandes folglich mittelbar die gesamte von ihr an der X-GmbH gehaltene (unmittelbare) Beteiligungsquote von 60%; eine Durchrechnung hat für Zwecke der Ermittlung der Beherrschungsquote nicht zu erfolgen. Folglich erfüllen sowohl die A-GmbH als auch die B-GmbH den Beherrschungstatbestand hinsichtlich der X-GmbH (Beherrschungsquote 60%).

Die Hinzurechnungsquote der A-GmbH an der X-GmbH („CFC“) beträgt 54%, weil diese mittelbar über ihr verbundenes Unternehmen B-GmbH durchgerechnet zu 54% an der X-GmbH beteiligt ist.

Die Hinzurechnungsquote der B-GmbH an der X-GmbH („CFC“) beträgt aufgrund der eigenen unmittelbaren Quote 60%; die mittelbare Beteiligung der A-GmbH an der X-GmbH ist hierfür nicht zu berücksichtigen.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Mehrfachhinzurechnung im Inland gemäß [§ 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988](#) siehe Rz 1248fc ff.

1248dp

Entspricht die Beteiligung am Nennkapital nicht der Gewinnverteilung, bestimmt sich das Ausmaß der Hinzurechnung nach dem anteiligen Gewinnanspruch ([§ 10a Abs. 5 Z 1 zweiter Satz KStG 1988](#)).

17.5.3 Zeitpunkt der Hinzurechnung

1248dq

Gemäß [§ 10a Abs. 5 Z 2 KStG 1988](#) erfolgt in zeitlicher Hinsicht die Hinzurechnung in jenem Wirtschaftsjahr der beherrschenden Körperschaft, in dem das maßgebende Wirtschaftsjahr der ausländischen Körperschaft endet.

Beispiel:

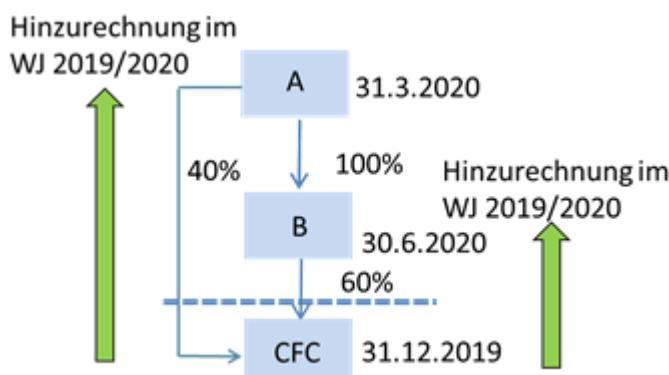
Das Wirtschaftsjahr der beherrschenden Körperschaft endet per 31.3.2019 und das Wirtschaftsjahr der beherrschten Körperschaft endet per 31.12.2019.

Die Passiveinkünfte des Wirtschaftsjahrs 2019 der beherrschten Körperschaft sind der beherrschenden Körperschaft im abweichenden Wirtschaftsjahr 2019/2020 hinzuzurechnen und damit im Rahmen der Veranlagung 2020 zu erfassen.

1248dr

Entsprechend der Gruppenbesteuerung gilt die Hinzurechnungsbesteuerung gleichermaßen auch für Rumpfwirtschaftsjahre (siehe Rz 1004). Anders als bei der Gruppenbesteuerung sieht die Hinzurechnungsbesteuerung jedoch bei mehrstöckigen Konzernstrukturen mit allenfalls mehreren beherrschenden Körperschaften keine stufenweise Ergebniszurechnung vor, sodass es durch verschobene Bilanzstichtage zu keinen zeitlichen Verzögerungen bei der Hinzurechnung der Passiveinkünfte kommen kann.

Beispiel:



Die inländische A-GmbH (Bilanzstichtag 31.3.2020) hält 100% an der inländischen B-GmbH (Bilanzstichtag 30.6.2020), die wiederum 60% an

einer ausländischen beherrschten Körperschaft (CFC) hält (Bilanzstichtag 31.12.2019). Die A-GmbH hält selbst die restlichen 40% an dieser CFC.

Sowohl die A-GmbH als auch die B-GmbH sind beherrschende Körperschaften im Hinblick auf die CFC (Beherrschungsquote 100%).

Die Hinzurechnungsquote der A-GmbH beträgt 100% (40% + 100 x 60%), die Hinzurechnungsquote der B-GmbH beträgt 60%.

Die Passiveinkünfte der CFC des Wirtschaftsjahres 2019 sind sowohl der A-GmbH als auch der B-GmbH jeweils im Wirtschaftsjahr 2019/2020 hinzuzurechnen.

Die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Mehrfachhinzurechnung derselben Passiveinkünfte erfolgt durch [§ 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988](#).

17.5.4 Ermittlung der hinzuzurechnenden Passiveinkünfte

17.5.4.1 Allgemeines

1248ds

Gemäß [§ 10a Abs. 5 Z 3 KStG 1988](#) ist bei der Ermittlung der hinzuzurechnenden Passiveinkünfte [§ 10a Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988](#) (siehe dazu bereits Rz 1248ay) sinngemäß anzuwenden. Dementsprechend sind – entsprechend der Methodik bei der Ermittlung des Einkommens für Zwecke der Niedrigbesteuerung – auch die hinzurechnungspflichtigen Passiveinkünfte separat nach den für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften maßgeblichen Gewinnermittlungsvorschriften zu ermitteln. Es ist dabei in einer Nettobetrachtung der positive Saldo aus den Erträgen und den Aufwendungen sämtlicher Passiveinkünfte der jeweiligen beherrschten Körperschaft zu berechnen.

Inländische Einkünfte, die bereits bei der Einkommensermittlung gemäß [§ 10a Abs. 3 KStG 1988](#) iVm [§ 1 Abs. 2 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) nicht zu berücksichtigen sind, bleiben auch bei der Ermittlung der hinzurechnungspflichtigen Passiveinkünfte unberücksichtigt.

Erfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung vorgelagerte Verrechnungspreiskorrekturen gemäß [§ 6 Z 6 EStG 1988](#) im Verhältnis zur beherrschten Körperschaft, ist der fremdübliche Verrechnungspreis auch bei der sinngemäßen Ermittlung der hinzurechnungspflichtigen Passiveinkünfte

anzusetzen (siehe zum Verhältnis zwischen Verrechnungspreiskorrekturen und Hinzurechnungsbesteuerung Rz 1248ac).

1248dt

Bei dieser Einkünfteermittlung dürfen nur jene Aufwendungen berücksichtigt werden, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Erträgen der Passiveinkünfte stehen. Dies gilt allerdings nur, wenn für diese Aufwendungen kein steuerliches Abzugsverbot (zB gemäß [§ 12 KStG 1988](#)) sinngemäß zur Anwendung kommt. Neutrale Aufwendungen, die nachweislich nicht im ausschließlichen Zusammenhang mit den Aktiveinkünften stehen, können im Verhältnis der Aktiv- und Passiveinkünfte (vor Aufteilung der neutralen Aufwendungen) aufgeteilt werden.

17.5.4.2 Verlustausgleich innerhalb der Passiveinkünfte

1248du

Gemäß [§ 5 Z 2 erster Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) ist es zulässig, eine Verrechnung zwischen positiven und negativen Passiveinkünften im Rahmen eines Verlustausgleiches vorzunehmen. Eine Verrechnung von negativen Aktiveinkünften mit positiven Passiveinkünften ist gemäß [§ 5 Z 2 zweiter Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) nicht zulässig. Übersteigen die negativen Passiveinkünfte die positiven Passiveinkünfte, kann der übersteigende Betrag in Folgejahren mit den positiven Passiveinkünften ausgeglichen werden (Wartetaste; [§ 5 Z 2 dritter Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#)).

1248dv

Da die Ermittlung der Passiveinkünfte gemäß [§ 10a Abs. 5 Z 3 erster Satz KStG 1988](#) gesondert für jede beherrschte ausländische Körperschaft erfolgt, ist ein Verlustausgleich von positiven Passiveinkünften einer beherrschten ausländischen Körperschaft mit negativen Passiveinkünften einer anderen beherrschten ausländischen Körperschaft nicht zulässig. Auch ein Wartetastenverlust einer beherrschten ausländischen Körperschaft kann nur mit

positiven Passiveinkünften derselben beherrschten ausländischen Körperschaft in Folgejahren verrechnet werden.

17.5.4.3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

1248dw

Die nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Passiveinkünfte werden bei der beherrschenden Körperschaft als Gewinn hinzugerechnet und erhöhen folglich bei dieser die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer.

Die hinzugerechneten Passiveinkünfte stellen bei der beherrschenden Körperschaft gemäß [§ 5 Z 3 VO](#) Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd [§ 23 EStG 1988](#) dar.

Diese Einkünftetransformation ist insbesondere für Privatstiftungen iSd [§ 13 Abs. 1 Z 1 lit. a KStG 1988](#) von Bedeutung. Die hinzugerechneten Passiveinkünfte können daher generell nicht dem Zwischenbesteuerungsregime unterliegen.

17.6 Ausnahmeregelung für ausländische Finanzunternehmen ([§ 10a Abs. 8 KStG 1988](#))

17.6.1 Allgemeines

1248dx

[§ 10a Abs. 8 KStG 1988](#) sieht eine Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung für Passiveinkünfte ausländischer Finanzunternehmen im Sinne des [Art. 2 Abs. 5 ATAD](#) vor (zu den branchenbezogen erfassten Finanzunternehmen siehe Rz 1248dz ff).

1248dy

Die Ausnahme für ausländische Finanzunternehmen kommt gemäß [§ 10a Abs. 8 KStG 1988](#) idF StRefG 2020 jedoch nur dann zur Anwendung, wenn nicht mehr als ein Drittel der Passiveinkünfte im Sinne des [§ 10a Abs. 2 KStG 1988](#) des ausländischen Finanzunternehmens aus Transaktionen mit der inländischen

beherrschenden Körperschaft oder deren verbundenen Unternehmen stammen (zu dieser Drittlegrenze siehe näher Rz 1248ep ff).

17.6.2 Finanzunternehmen

1248dz

Als Finanzunternehmen gilt gemäß [Art. 2 Abs. 5 ATAD](#) eines der folgenden Unternehmen:

- **Kreditinstitut,**
- **Wertpapierfirma,**
- **Verwalter alternativer Investmentfonds (AIFM),**
- **Verwaltungsgesellschaft für Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW),**
- **Versicherungsunternehmen,**
- **Rückversicherungsunternehmen,**
- **Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung,**
- **Einrichtung der Altersversorgung,**
- **Alternativer Investmentfonds (AIF),**
- **Organismus für gemeinsame Anlage in Wertpapieren (OGAW),**
- **Zentrale Gegenpartei,**
- **Zentralverwahrer.**

17.6.2.1 Kreditinstitut

1248ea

Als Kreditinstitut gelten sämtliche Unternehmen,

- **deren Tätigkeit im Sinne der Definition des [Art. 4 Abs. 1 der Verordnung \(EU\) Nr. 575/2013](#) des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über Aufsichtsanforderungen an Kreditinstitute und Wertpapierfirmen und zur**

Änderung der Verordnung (EU) 646/2012 (CRR-VO) darin besteht, Einlagen oder andere rückzahlbare Gelder des Publikums entgegenzunehmen und Kredite für eigene Rechnung zu gewähren, und

- **die den aufsichtsrechtlichen Regulierungen als Kreditinstitut im Ausland unterliegen.**

1248eb

Weiters gelten als Kreditinstitut auch sämtliche Unternehmen, die andere Bankgeschäfte im Sinne des [§ 1 Abs. 1 BWG](#) betreiben und über eine vergleichbare Bankenkonzession im Ausland verfügen. Leasinggesellschaften sind daher nicht von der Ausnahme für Finanzunternehmen erfasst.

17.6.2.2 Wertpapierfirma

1248ec

Eine Wertpapierfirma iSd [Art. 4 Abs. 1 Nummer 1 der Richtlinie 2004/39/EG](#) des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. April 2004 über Märkte für Finanzinstrumente ([ABI. Nr. L 145 vom 30.04.2004 S. 1](#)) ist jede juristische Person, die im Rahmen ihrer üblichen beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit gewerbsmäßig eine oder mehrere Wertpapierdienstleistungen für Dritte erbringt und/oder eine oder mehrere Anlagetätigkeiten ausübt. Die erfassten Wertpapierdienstleistungen und Anlagetätigkeiten werden in Anhang I Abschnitt A iVm Abschnitt C der [Richtlinie 2004/39/EG](#) aufgelistet.

17.6.2.3 AIFM

1248ed

Ein Verwalter alternativer Investmentfonds (AIFM) iSd [Art. 4 Abs. 1 lit. b der Richtlinie 2011/61/EU](#) ist jede juristische Person, deren reguläre Geschäftstätigkeit darin besteht, einen oder mehrere AIF zu verwalten.

17.6.2.4 Verwaltungsgesellschaft für OGAW

1248ee

Eine Verwaltungsgesellschaft für OGAW iSd [Art. 2 Abs. 1 lit. b der Richtlinie 2009/65/EG](#) ist eine Gesellschaft, deren reguläre Geschäftstätigkeit in der Verwaltung von in der Form eines Investmentfonds oder einer Investmentgesellschaft konstituierten OGAW besteht (gemeinsame Portfolioverwaltung von OGAW).

17.6.2.5 Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen

1248ef

Ein Versicherungsunternehmen iSd [Art. 13 Nr. 1 der Richtlinie 2009/138/EG](#) ist ein direktes Lebensversicherungs- oder Nichtlebensversicherungsunternehmen, das eine Zulassung gemäß [Art. 14 der Richtlinie 2009/138/EG](#) erhalten hat.

1248eg

Als „Rückversicherungsunternehmen“ iSd [Art. 13 Nr. 4 der Richtlinie 2009/138/EG](#) gilt ein Unternehmen, das gemäß Art. 14 eine Zulassung zur Ausführung von Rückversicherungstätigkeiten besitzt. Als „Rückversicherungstätigkeit“ definiert Art. 13 Nr. 7 dieser Richtlinie eine der beiden folgenden Tätigkeiten:

- a) die Tätigkeit der Übernahme von Risiken, die von einem Versicherungsunternehmen oder einem Drittland-Versicherungsunternehmen oder einem anderen Rückversicherungsunternehmen oder Drittland-Rückversicherungsunternehmen abgegeben werden; oder**
- b) im Falle der als Lloyd's bezeichneten Vereinigung von Versicherern die Tätigkeit der Übernahme von Risiken, die von einem Mitglied von Lloyd's abgetreten werden, durch ein nicht der als Lloyd's bezeichneten Vereinigung von Versicherern angehörendes Versicherungs- oder Rückversicherungsunternehmen.**

1248eh

Ein Versicherungs- oder Rückversicherungsunternehmen fällt daher nur dann unter die Ausnahmeregelung des [§ 10a Abs. 8 KStG 1988](#), wenn dieses eine Zulassung eines Mitgliedstaates gemäß [Art. 14 der Richtlinie 2009/138/EG](#) besitzt.

1248ei

Für Drittlandsunternehmen, die eine Versicherungs- und Rückversicherungstätigkeit iSd [Richtlinie 2009/138/EG](#) ausüben, ist darauf abzustellen, ob diese eine Zulassung als Versicherungs- oder Rückversicherungsunternehmen benötigen würden, wenn sich deren Sitz in der EU befände und ob im jeweiligen Drittland eine der [Richtlinie 2009/138/EG](#) vergleichbare Zulassung als Versicherungs- oder Rückversicherungsunternehmen vorliegt.

17.6.2.6 Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung

1248ej

Eine Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung gilt als Finanzunternehmen, wenn diese in den Anwendungsbereich der [Richtlinie 2003/41/EG](#) des Europäischen Parlaments und des Rates fällt, es sei denn, ein Mitgliedstaat hat nach Art. 5 der genannten Richtlinie beschlossen, diese auf die betroffene Einrichtung nicht oder nur teilweise anzuwenden.

Der bevollmächtigte Vermögensverwalter einer Einrichtung der betrieblichen Altersversorgung iSd [Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2003/41/EG](#) gilt ebenfalls als Finanzunternehmen.

17.6.2.7 Einrichtungen der Altersversorgung

1248ek

Als Finanzunternehmen gilt eine Einrichtung der Altersversorgung, die Altersversorgungssysteme betreibt, die als Systeme der sozialen Sicherheit iSd

Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates und der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates gelten, sowie jede juristische Person, die für die Anlagezwecke solcher Systeme gegründet wurde.

17.6.2.8 Alternativer Investmentfonds (AIF)

1248el

Als Finanzunternehmen gelten gemäß Art. 2 Abs. 5 lit. f ATAD

- **ein alternativer Investmentfonds (AIF), der von einem AIFM iSd Art. 4 Abs. 1 lit. b der RL 2011/61/EU verwaltet wird oder**
- **ein AIF, der nach geltendem nationalem Recht beaufsichtigt wird.**

Als AIF ist jeder Organismus für gemeinsame Anlagen einschließlich seiner Teifonds zu verstehen, der nicht als OGAW zu qualifizieren ist und von einer Anzahl von Anlegern Kapital einsammelt, um es gemäß einer festgelegten Anlagestrategie dieser Anleger zu investieren, ohne dass das Kapital unmittelbar der operativen Tätigkeit dient (§ 2 Abs. 1 Z 1 AIFMG).

Die Ausnahmeregelung von der Hinzurechnungsbesteuerung hat für AIFs keine Bedeutung, weil eine allfällige Steuersubjekteigenschaft nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen von § 186 und § 188 InvFG 2011 überlagert wird (vgl. InvFR 2018 Rz 13).

17.6.2.9 OGAW

1248em

Als Finanzunternehmen gilt nach Art. 2 Abs. 5 lit. g ATAD ein OGAW im Sinne des Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2009/65/EG.

Die Ausnahmeregelung von der Hinzurechnungsbesteuerung hat für OGAW keine Bedeutung, weil eine allfällige Steuersubjekteigenschaft nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen von § 186 und § 188 InvFG 2011 überlagert wird (vgl. InvFR 2018 Rz 13).

17.6.2.10 Zentrale Gegenpartei

1248en

Als Finanzunternehmen gilt eine zentrale Gegenpartei iSd [Art. 2 Nr. 1 der Verordnung \(EU\) 648/2012](#) des Europäischen Parlaments und des Rates.

17.6.2.11 Zentralverwahrer

1248eo

Als Finanzunternehmen gilt ein Zentralverwahrer iSd [Art. 2 Abs. 1 Nr. 1 der Verordnung \(EU\) 909/2014](#) des Europäischen Parlaments und des Rates.

17.6.3 Drittelpgrenze

1248ep

Ist eine beherrschte ausländische Körperschaft gemäß [§ 10a Abs. 8 KStG 1988](#) als Finanzunternehmen einzustufen, kommt die Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung nur dann zur Anwendung, wenn nicht mehr als ein Drittel der Passiveinkünfte iSd [§ 10a Abs. 2 KStG 1988](#) des Unternehmens aus Transaktionen mit der inländischen beherrschenden Körperschaft oder deren verbundenen Unternehmen stammen.

1248eq

Für Zwecke der Berechnung dieser Drittelpgrenze ist daher der Anteil der Passiveinkünfte aus Transaktionen mit der (oder den) beherrschenden Körperschaft(en) und den verbundenen Unternehmen der beherrschenden Körperschaft(en) an den gesamten Passiveinkünften der beherrschten Körperschaft zu ermitteln (zum Begriff der verbundenen Unternehmen iSd [§ 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) siehe Rz 1248cj ff). Betragen die konzerninternen Passiveinkünfte insgesamt nicht mehr als ein Drittel der gesamten Passiveinkünfte, kommt die Ausnahmebestimmung zur Anwendung.

1248er

Auf die Drittelpflicht gemäß [§ 10a Abs. 8 KStG 1988](#) sind die Beurteilungskriterien der Drittelpflicht des [§ 10a Abs. 4 Z 1 KStG 1988 iVm § 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) sinngemäß anzuwenden: Auch diese Drittelpflicht ist grundsätzlich für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu beurteilen. Im Sinne der Korridorregelung des [§ 2 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) kann ein verlängerter Beurteilungszeitraum (dh. unter Berücksichtigung der beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre) herangezogen werden, wenn in einem Wirtschaftsjahr die Passiveinkünfte aus Transaktionen mit der (oder den) beherrschenden Körperschaft(en) und verbundenen Unternehmen die Drittelpflicht um nicht mehr als 25% überschreiten (dh. maximal 41,67% betragen).

1248es

Die Ausnahmebestimmung wird daher insbesondere für

- konzerninterne Finanzierungsgesellschaften und
- „Captive Insurance Companies“, die Risiken von konzernzugehörigen Unternehmen (rück-)versicherern

in der Regel nicht zur Anwendung kommen.

17.7 Hinzurechnungsbesteuerung für doppelt ansässige Körperschaften und Betriebsstätten

17.7.1 Allgemeines

1248et

[§ 10a Abs. 6 KStG 1988](#) regelt die sinngemäße Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung von Passiveinkünften

- doppelt ansässiger inländischer Körperschaften (Z 1; siehe dazu näher Rz 1248ev) und
- ausländischen Betriebsstätten (Z 2; siehe dazu näher Rz 1248ew ff).

1248eu

Die sinngemäße Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung von Passiveinkünften doppelt ansässiger inländischer Körperschaften oder ausländischer Betriebsstätten der inländischen Körperschaft setzt voraus, dass auch die sonstigen Anwendungsvoraussetzungen des [§ 10a Abs. 2 bis 4 KStG 1988](#) sinngemäß erfüllt sind und kein Ausnahmefall gemäß [§ 10a Abs. 8 KStG 1988](#) vorliegt.

In diesem Fall erfolgt die Hinzurechnung der Passiveinkünfte nach Maßgabe von [§ 10a Abs. 5 KStG 1988](#) in sinngemäßer Anwendung der Regelung über die Vermeidung der Doppelbesteuerung gemäß [§ 10a Abs. 9 KStG 1988](#).

17.7.2 Doppelt ansässige inländische Körperschaften

1248ev

Eine doppelt ansässige inländische Körperschaft gemäß [§ 10a Abs. 6 Z 1 KStG 1988](#) idF StRefG 2020 liegt vor, wenn eine Körperschaft ihren satzungsmäßigen Sitz im Sinne des [§ 27 Abs. 1 BAO](#) im Inland hat, jedoch aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ausland ansässig ist. Die abkommensrechtliche Ansässigkeit bestimmt sich in der Regel nach dem abkommensrechtlichen Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung im Sinne des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA; maßgeblich ist die Regelung des jeweils anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens.

17.7.3 Ausländische Betriebsstätten

1248ew

Gemäß [§ 10a Abs. 6 Z 2 KStG 1988](#) unterliegen Passiveinkünfte ausländischer Betriebsstätten einer inländischen Körperschaft der sinngemäßen Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung, auch wenn das Doppelbesteuerungsabkommen eine Befreiung vorsieht. Das Vorliegen einer Betriebsstätte im Ausland ist nach Maßgabe des jeweils anzuwendenden DBA mit dem jeweiligen Betriebsstättenstaat zu beurteilen.

1248ex

Im Sinne einer Gleichbehandlung von niedrigbesteuerten ausländischen Körperschaften und Betriebsstätten führt die Regelung zu einer Hinzurechnung von ausländischen Betriebsstätteneinkünften, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit dem Betriebsstättenstaat abkommensrechtlich der Befreiungsmethode unterliegen. Die Hinzurechnungsbesteuerung geht daher der abkommensrechtlichen Befreiungsmethode vor. Dies stellt keine verbotene Abkommensverletzung dar, da hierdurch Missbrauch unterbunden wird und in Missbrauchsfällen keine Abkommenvorteile gewährt werden müssen (OECD-MK 2017 Art. 1 Rz 81).

1248ey

Ausländische Betriebsstätteneinkünfte, die abkommensrechtlich aufgrund der Anrechnungsmethode ohnedies der Besteuerung im Inland unterliegen, sind nicht von der Hinzurechnungsbesteuerung betroffen.

1248ez

Die Hinzurechnungsbesteuerung betrifft zunächst sämtliche ausländische Betriebsstätten des eigenen Unternehmens einer betrieblich tätigen inländischen Körperschaft. Weiters erfasst sind auch sämtliche Betriebsstätten einer in- oder ausländischen betrieblich tätigen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft), an der eine inländische Körperschaft beteiligt ist, weil alle Betriebsstätten der Mitunternehmerschaft Betriebsstätten der einzelnen Gesellschafter darstellen; dies gilt auch für doppelstöckige Personengesellschaften (siehe VPR 2010 Rz 276). In diesen Fällen ist das Beherrschungskriterium des [§ 10a Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) nicht zu prüfen.

1248fa

Darüber hinaus unterliegen auch Passiveinkünfte einer ausländischen Betriebsstätte einer beherrschten Körperschaft bei der beherrschenden Körperschaft im Inland der Hinzurechnungsbesteuerung, wenn die ausländische

beherrschte Körperschaft insgesamt gemäß [§ 10a Abs. 3 KStG 1988](#) niedrigbesteuert ist und eine Hinzurechnung der Passiveinkünfte der beherrschten Körperschaft nach Maßgabe von [§ 10a Abs. 4 und Abs. 5 KStG 1988](#) erfolgt.

17.8 Vermeidung der Doppelbesteuerung ([§ 10a Abs. 9 KStG 1988](#))

17.8.1 Allgemeines

1248fb

[§ 10a Abs. 9 Z 1 bis 4 KStG 1988](#) enthalten Regelungen zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, die sich aus der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung und des Methodenwechsels ergeben kann. In Bezug auf die Hinzurechnungsbesteuerung sind überblicksartig folgende Konstellationen zu unterscheiden:

- Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei Mehrfachhinzurechnungen im Inland ([§ 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988](#); Rz 1248fc ff);**
- Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei Veräußerung der Beteiligung an der beherrschten Körperschaft ([§ 10a Abs. 9 Z 2 KStG 1988](#); Rz 1248ff f);**
- Vermeidung einer Doppelbesteuerung aufgrund einer vorgelagerten Besteuerung der Passiveinkünfte der beherrschten Körperschaft ([§ 10a Abs. 9 Z 3 KStG 1988](#); Rz 1248fh ff).**

Zur Möglichkeit eines Anrechnungsvortrages in den Fällen des [§ 10a Abs. 9 Z 3 KStG 1988](#) (Hinzurechnungsbesteuerung) und des [§ 10a Abs. 9 Z 4 KStG 1988](#) (Methodenwechsel) siehe Rz 1248gc.

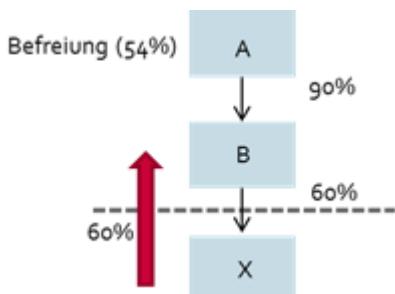
17.8.2 Mehrfachhinzurechnungen im Inland (Z 1)

1248fc

Für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung kann es mehrere beherrschende Körperschaften im Inland geben (siehe Rz 1248cd), bei denen dieselben Passiveinkünfte einer beherrschten Körperschaft zu erfassen sind. Zur

Vermeidung einer Doppel- oder Mehrfachbesteuerung bei mehrstöckigen Konzernstrukturen unterbleibt in derartigen Fällen bei (sämtlichen) mittelbar beteiligten beherrschenden Körperschaften im Inland die Hinzurechnung insoweit, als die Passiveinkünfte bereits einer unmittelbar oder mittelbar näher beteiligten beherrschenden Körperschaft im Inland hinzugerechnet wurden. Dadurch wird bei mehrstöckigen Konzernstrukturen sichergestellt, dass dieselben Passiveinkünfte nur einmal – auf Ebene der unmittelbar oder mittelbar näher beteiligten beherrschenden Körperschaft – im Inland erfasst werden.

Beispiel:



Die inländische A-GmbH hält 90% an der inländischen B-GmbH, die wiederum 60% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH (CFC) hält.

Die A-GmbH und die B-GmbH sind verbundene Unternehmen (A-GmbH hält mindestens 25% an der B-GmbH). Die B-GmbH vermittelt der A-GmbH für Zwecke des Beherrschungstatbestandes folglich mittelbar die gesamte von ihr an der X-GmbH gehaltene (unmittelbare) Beteiligungsquote von 60%. Sowohl die A-GmbH als auch die B-GmbH erfüllen somit den Beherrschungstatbestand hinsichtlich der X-GmbH (Beherrschungsquote 60%).

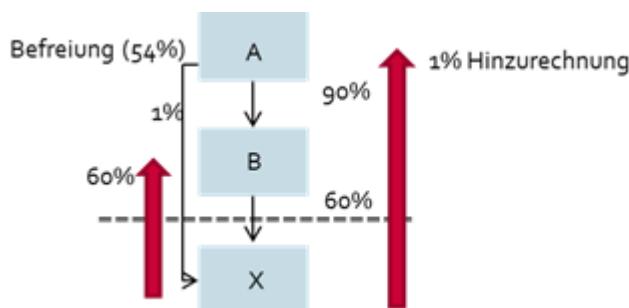
Die Hinzurechnungsquote der A-GmbH beträgt 54%, weil diese mittelbar über ihr verbundenes Unternehmen B-GmbH durchgerechnet zu 54% an der X-GmbH beteiligt ist. Die Hinzurechnungsquote der B-GmbH beträgt 60% (eigene unmittelbare Beteiligungsquote).

60% der Passiveinkünfte werden bei der unmittelbar beteiligten B-GmbH erfasst. Bei der mittelbar beteiligten A-GmbH unterbleibt aufgrund von § 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988 eine (nochmalige) Hinzurechnung der Passiveinkünfte.

1248fd

§ 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988 kann bei den mittelbar beteiligten beherrschenden Körperschaften im Inland nur im Ausmaß der anteiligen, dh. der durchgerechneten Beteiligungsquote zu einer Entlastung führen. Ist eine mittelbar beteiligte beherrschende Körperschaft darüber hinaus auch noch selbst unmittelbar an der beherrschten Körperschaft beteiligt ist, kann im Hinblick auf die unmittelbare Beteiligungsquote keine Entlastung erfolgen; folglich sind ihr die Passiveinkünfte im Ausmaß der eigenen unmittelbaren Beteiligungsquote hinzuzurechnen.

Variante Beispiel:

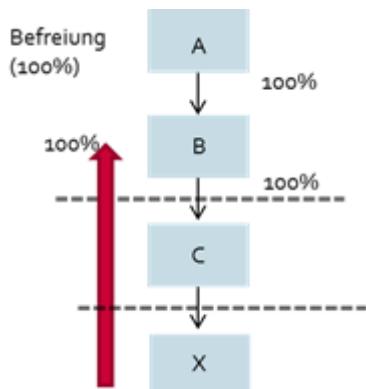


Die A-GmbH hält zusätzlich eine 1-prozentige Beteiligung an der X-GmbH. Zusätzlich zur Hinzurechnung der Passiveinkünfte der X-GmbH im Ausmaß von 60% auf Ebene der unmittelbar beteiligten B-GmbH werden der A-GmbH 1% dieser Passiveinkünfte hinzugerechnet.

1248fe

§ 10a Abs. 9 Z 1 KStG 1988 idF StRefG 2020 ist auch dann anzuwenden, wenn eine Hinzurechnung derselben Passiveinkünfte gemäß **§ 10a Abs. 5 KStG 1988** bei mehreren bloß mittelbar beteiligten beherrschenden Körperschaften im Inland zu erfolgen hat. Eine daraus resultierende Mehrfachberücksichtigung ist zu vermeiden, indem eine Hinzurechnung lediglich auf Ebene jener mittelbar beteiligten inländischen beherrschenden Körperschaft zu erfolgen hat, die der beherrschten Körperschaft im Beteiligungsstrang am nächsten ist. Eine Hinzurechnung auf Ebene (sämtlicher) der in der Konzernstruktur „darüber“ gelegenen mittelbar beteiligten inländischen beherrschenden Körperschaft unterbleibt daher.

Beispiel:



Die inländische A-GmbH ist zu 100% an der inländischen B-GmbH beteiligt, die wiederum zu 100% an der ausländischen C-GmbH beteiligt ist. Die C-GmbH ihrerseits ist wiederum zu 100% an der niedrigbesteuerten, im Staat X ansässigen X-GmbH (CFC) beteiligt.

Sowohl die inländische A-GmbH als auch die inländische B-GmbH sind über ihr verbundenes Unternehmen C-GmbH (Beteiligung von mindestens 25%) beherrschende Körperschaft der X-GmbH (Beherrschungsquote von 100%). Die Hinzurechnungsquoten der inländischen Körperschaften betragen jeweils 100%.

Auf Ebene der A-GmbH unterbleibt eine Hinzurechnung der Passiveinkünfte im Ausmaß von 100%, weil diese bereits in vollem Umfang auf Ebene der X-GmbH mittelbar näher beteiligten B-GmbH erfasst werden.

17.8.3 Veräußerung der Beteiligung (Z 2)

1248ff

Veräußert die beherrschende Körperschaft die Beteiligung an der beherrschten Körperschaft, ist gemäß [§ 10a Abs. 9 Z 2 KStG 1988](#) der dabei erzielte Veräußerungserlös insoweit von der Körperschaftsteuer befreit, als darin bereits hinzugerechnete Gewinne enthalten sind.

Da die Regelung eine Doppelbesteuerung derselben Einkünfte vermeiden soll, setzt ihre Anwendung voraus, dass die vorab bereits hinzugerechneten Einkünfte wirtschaftlich auch im Veräußerungsgewinn enthalten sind. Dies ist der Fall, wenn die hinzugerechneten Einkünfte von der beherrschten Körperschaft nicht ausgeschüttet und vom Erwerber der Beteiligung in Form eines höheren Veräußerungserlöses mit abgegolten wurden.

1248fg

Eine nach § 10a Abs. 9 Z 2 KStG 1988 zu vermeidende Doppelbesteuerung tritt weiters nur dann auf, wenn die Veräußerung der Beteiligung an der beherrschten Körperschaft nach den allgemeinen Regeln des Steuerrechts auch steuerpflichtig ist.

Dies ist der Fall, wenn es sich bei der Beteiligung an der beherrschten Körperschaft um eine Portfoliobeteiligung oder eine optierte internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 KStG 1988 handelt.

Unterliegt die Veräußerung der Beteiligung an der beherrschten Körperschaft dem Methodenwechsel gemäß § 10a Abs. 7 KStG 1988, erfolgt eine Vermeidung der Doppelbesteuerung bereits nach Maßgabe des § 10a Abs. 7 Z 2 KStG 1988 (siehe Rz 1248fx).

Beispiel:

Die inländische A-GmbH ist zu 100% an der im Staat X ansässigen niedrigbesteuerten X-GmbH (CFC) beteiligt. Zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung (Anschaffungskosten 500) wurde gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 zur Steuerwirksamkeit optiert. In 01 erzielt die X-GmbH Passiveinkünfte in Höhe von 1.000, die im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung bei der A-GmbH in 01 erfasst werden. Im Folgejahr findet keine Ausschüttung von Gewinnen statt. Im Rahmen der Veräußerung der Beteiligung an der X-GmbH werden die thesaurierten Gewinne im Veräußerungserlös von 2.000 wirtschaftlich mit abgegolten.

Gemäß § 10a Abs. 9 Z 2 KStG 1988 ist der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.500 um die bereits hinzugerechneten Einkünfte von 1.000 zu schmälern; es unterliegt somit lediglich ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 500 der Steuerpflicht.

17.8.4 Vorgelagerte Besteuerung der Passiveinkünfte der beherrschten Körperschaft im Ausland (Z 3)

1248fh

Im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung werden gemäß § 10a Abs. 9 Z 3 KStG 1988 weiters

- die auf die hinzugerechneten Passiveinkünfte entfallende tatsächliche Steuerbelastung der beherrschten Körperschaft (Rz 1248fi) sowie**

- eine darauf entfallende vergleichbare ausländische vorgelagerte Hinzurechnungsbesteuerung (Rz 1248fj)

angerechnet, wobei die Anrechnung auf Antrag erfolgt.

Ändert sich nachträglich die Höhe der tatsächlich entrichteten anrechenbaren Steuern, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) dar.

1248fi

Als anrechenbare Steuer bei der Hinzurechnungsbesteuerung kommen eine ausländische Körperschaftsteuer der beherrschten Körperschaft sowie andere, hinsichtlich der Bemessungsgrundlage mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbare Steuern in Frage (siehe dazu näher Rz 1248bj f.).

Darüber hinaus sind jene Steuern bei der Anrechnung zu berücksichtigen, die auch für Zwecke der Ermittlung der Niedrigbesteuerung berücksichtigt wurden (siehe dazu Rz 1248bm): Folglich sind mittelbare Steuern, die auf Ausschüttungen von Enkelkörperschaften an die ausländische beherrschte Körperschaft lasten (wie etwa die Körperschaftsteuer der Enkelkörperschaft) grundsätzlich nicht bei der Anrechnung zu berücksichtigen. Dies gilt jedoch nicht für Beteiligungserträge von Enkelkörperschaften, auf die gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) der Methodenwechsel bei der beherrschten Körperschaft anzuwenden ist; diesfalls sind auch Steuern dieser Enkelkörperschaften zu berücksichtigen. Dies betrifft sowohl die auf den Beteiligungserträgen lastende Quellensteuer als auch die Körperschaftsteuer der Enkelkörperschaft.

1248fj

Zur Vermeidung einer Doppel- oder Mehrfachbesteuerung derselben Passiveinkünfte bei mehreren Körperschaften im In- und Ausland sind auch darauf entfallende vorgelagerte Hinzurechnungsbesteuerungen anzurechnen, wenn diese vergleichbar mit der Hinzurechnungsbesteuerung des [§ 10a KStG 1988](#) sind. Von einer Vergleichbarkeit einer ausländischen

Hinzurechnungsbesteuerung ist auszugehen, wenn diese dieselben Passiveinkünfte betrifft.

1248fk

Eine „vorgelagerte“ Hinzurechnungsbesteuerung ist eine solche, die auf Ebene einer – unmittelbar oder mittelbar an der beherrschten Körperschaft beteiligten – Körperschaft erfolgt, die in der Beteiligungskette der beherrschten ausländischen Körperschaft näher ist als die inländische beherrschende Körperschaft selbst.

Als anrechenbare vorgelagerte ausländische Hinzurechnungsbesteuerung kommt nur die ausländische Hinzurechnungsbesteuerung nach Abzug der bereits im Ausland angerechneten Körperschaftsteuer der beherrschten Körperschaft in Betracht (Nettobetrachtung).

Beispiel:

Die inländische A-GmbH hält 100% an der ausländischen B-GmbH, die wiederum zu 100% an der im Staat X ansässigen, niedrigbesteuerten X-GmbH (CFC) beteiligt ist. Sowohl auf Ebene der A-GmbH als auch auf Ebene der B-GmbH unterliegen die Passiveinkünfte der X-GmbH einer (vergleichbaren) Hinzurechnungsbesteuerung.

Aufgrund von § 10 Abs. 9 Z 3 KStG 1988 kann die aus Sicht der A-GmbH vorgelagerte Hinzurechnungsbesteuerung auf Ebene der B-GmbH bei der A-GmbH nach Abzug der bereits im Ausland angerechneten Körperschaftsteuer der CFC angerechnet werden.

Die Anrechnung einer „nachgelagerten“ ausländischen Hinzurechnungsbesteuerung ist nicht möglich.

17.9 Inkrafttreten (§ 26c Z 68, Z 73 KStG 1988)

1248fl

Die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a KStG 1988 trat mit 1.1.2019 in Kraft. Die Hinzurechnung der Passiveinkünfte gemäß § 10a Abs. 5 KStG 1988 ist erstmalig für Wirtschaftsjahre der beherrschenden und beherrschten Körperschaften anwendbar, die nach dem 31.12.2018 beginnen (§ 26c Z 68 KStG 1988). Im Rahmen der Veranlagung 2019 erfolgt eine Hinzurechnungsbesteuerung daher nur dann, wenn sowohl die beherrschende als

auch die beherrschte Körperschaft kein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben. Die Änderungen des [§ 10a KStG 1988](#) durch das StRefG 2020 sind bereits bei der Veranlagung 2019 zu berücksichtigen ([§ 26c Z 73 KStG 1988](#)).

Beispiel 1:

Bilanzstichtag der beherrschenden Körperschaft: 31.12.; Bilanzstichtag der beherrschten (niedrigbesteuerten) ausländischen Körperschaft 31.12.

Die erstmalige Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung erfolgt hinsichtlich der Passiveinkünfte des Wirtschaftsjahres 2019 der beherrschten Körperschaft im Wirtschaftsjahr 2019 der beherrschenden Körperschaft (Veranlagung 2019).

Beispiel 2:

Bilanzstichtag der beherrschenden Körperschaft: 31.12.; Bilanzstichtag der beherrschten (niedrigbesteuerten) ausländischen Körperschaft 30.6.

Die erstmalige Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung erfolgt hinsichtlich der Passiveinkünfte des abweichenden Wirtschaftsjahres 1.7.2019–30.6.2020 der beherrschten Körperschaft im Wirtschaftsjahr 2020 der beherrschenden Körperschaft (Veranlagung 2020).

Beispiel 3:

Bilanzstichtag der beherrschenden Körperschaft: 30.6.; Bilanzstichtag der beherrschten (niedrigbesteuerten) ausländischen Körperschaft 31.12.

Die erstmalige Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung erfolgt hinsichtlich der Passiveinkünfte des Wirtschaftsjahres 2019 der beherrschten Körperschaft im Wirtschaftsjahr 1.7.2019–30.6.2020 der beherrschenden Körperschaft (Veranlagung 2020).

18. Methodenwechsel für internationale Schachtelbeteiligungen und qualifizierte Portfoliobeteiligungen ([§ 10a Abs. 7 KStG 1988](#))

18.1 Allgemeines

1248fm

Mit 1.1.2019 wurde mit [§ 10a Abs. 7 KStG 1988](#) ein neu gestalteter Methodenwechsel für internationale Schachtelbeteiligungen gemäß [§ 10 Abs. 2 KStG 1988](#) und für qualifizierte Portfoliobeteiligungen eingeführt. Qualifizierte Portfoliobeteiligungen werden in [§ 10a Abs. 7 KStG 1988](#) als Beteiligungen von mindestens 5% definiert, deren Gewinnanteile unter [§ 10 Abs. 1 Z 5 oder 6 KStG](#)

1988 fallen. Für Gewinnanteile aus ausländischen Portfoliobeteiligungen von weniger als 5% ist mit 1.1.2019 kein Methodenwechsel mehr vorgesehen. Die bislang in § 10 Abs. 4 KStG 1988 idF vor JStG 2018 für internationale Schachtelbeteiligungen und in § 10 Abs. 5 KStG 1988 idF vor JStG 2018 für ausländische Portfoliobeteiligungen iSd § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 vorgesehenen Methodenwechsel bzw. Besteuerungsvorbehalte entfallen und sind letztmalig für vor Ablauf des 31.12.2018 realisierte Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 und Gewinnanteilen gemäß § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 KStG 1988 anzuwenden (siehe dazu Rz 1228 ff).

18.2 Anwendungsvoraussetzungen

1248fn

§ 10a Abs. 7 KStG 1988 sieht für den Methodenwechsel folgende Anwendungsvoraussetzungen vor:

- **Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 1200 ff) oder einer qualifizierten Portfoliobeteiligung iSd § 10a Abs. 7 KStG 1988 (siehe Rz 1248fo)**
- **Unternehmensschwerpunkt der internationalen Schachtelbeteiligung oder der qualifizierten Portfoliobeteiligung liegt in der Erzielung von Passiveinkünften iSd § 10a Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 1248ae ff)**
- **Niedrigbesteuerung iSd § 10a Abs. 3 KStG 1988 (siehe Rz 1248aw ff)**

Liegen diese Voraussetzungen vor, kommt es hinsichtlich der Besteuerung der betroffenen Einkünfte zu einem Wechsel von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode (Methodenwechsel). Die in § 10 Abs. 1 Z 5 bis 7 KStG 1988 vorgesehene Steuerbefreiung für Gewinnanteile aus internationalen Schachtelbeteiligungen und qualifizierten Portfoliobeteiligungen kommt nicht zur Anwendung. Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen werden – auch wenn keine Option nach § 10 Abs. 3 KStG 1988 abgegeben wurde – steuerwirksam. Ein Methodenwechsel unterbleibt jedoch insoweit, als

Passiveinkünfte betroffen sind, die bereits nachweislich im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung erfasst wurden (siehe Rz 1248fx).

Die Anwendung des Methodenwechsels unterbleibt gemäß § 10a Abs. 8 KStG 1988 für ausländische Finanzunternehmen (siehe Rz 1248dx ff).

1248fo

Unter den Begriff der qualifizierten Portfoliobeteiligung iSd § 10a Abs. 7 KStG 1988 fallen Beteiligungen von mindestens 5%, deren Gewinnanteile unter § 10 Abs. 1 Z 5 oder 6 KStG 1988 fallen. Die ausländische Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, erfüllt somit entweder die in der Anlage 2 zum EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie („EU-Körperschaft“) oder es handelt sich um eine mit einer inländischen unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft vergleichbare ausländische Körperschaft, mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht (siehe Rz 1157 ff).

Ebenso wie bei internationalen Schachtelbeteiligungen ist auch bei qualifizierten Portfoliobeteiligungen unter dem Begriff „Beteiligung“ eine Beteiligung in Form von Kapitalanteilen zu verstehen. Es erfüllen somit neben Aktien, Zwischenscheinen und GmbH-Anteilen zB auch Beteiligungsformen, die Substanzgenussrechten im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 zweiter Teilstrich KStG 1988 vergleichbar sind, den Beteiligungsgrund (siehe Rz 1206).

Auch die Beteiligungshöhe ist auf die gleiche Art und Weise wie bei internationalen Schachtelbeteiligungen zu ermitteln. Sie ist daher nicht ausschließlich vom Nominalkapital der ausländischen Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, sondern gegebenenfalls auch vom rechnerischen Wert der Gesamtanteile zu berechnen (siehe Rz 1207).

18.3 Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes

1248fp

Der Unternehmensschwerpunkt einer internationalen Schachtelbeteiligung oder einer qualifizierten Portfoliobeteiligung liegt in der Erzielung von

Passiveinkünften, wenn die Passiveinkünfte mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte des zu beurteilenden Zeitraumes betragen und somit verglichen mit den Aktiveinkünften der ausländischen Körperschaft überwiegen. Die Einkünfte sind nach [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) und den übrigen Vorschriften des EStG 1988 und des KStG 1988 zu ermitteln. Bei den gesamten Einkünften sind auch steuerbefreite Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen zu berücksichtigen. Die Ausführungen zur Ermittlung der Passiveinkünfte im Zusammenhang mit der Hinzurechnungsbesteuerung gelten sinngemäß (siehe Rz 1248ae ff).

1248fq

Die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes hat bei Ausschüttungen von internationalen Schachtelbeteiligungen und qualifizierten Portfoliobeteiligungen nach Maßgabe der Verhältnisse jenes Wirtschaftsjahres zu erfolgen, in dem die ausgeschütteten Gewinne erwirtschaftet wurden.

Überwiegen im zu beurteilenden Wirtschaftsjahr die Passiveinkünfte die Aktiveinkünfte aber nicht im wesentlichen Ausmaß, sondern nur um nicht mehr als 25% (Anteil der Passiveinkünfte an den gesamten Einkünften beträgt nicht mehr als 62,5%) kann der Beurteilungszeitraum um die zwei dem zu beurteilenden Wirtschaftsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahre erweitert werden. In diesen Fällen liegt nur dann ein passiver Unternehmensschwerpunkt vor, wenn die gesamten Passiveinkünfte des erweiterten Beurteilungszeitraumes mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte des erweiterten Beurteilungszeitraumes betragen ([§ 6 Z 3 lit. a VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#)); für die beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahre ergeben sich jedoch keine rückwirkenden Änderungen.

1248fr

Überwiegen im zu beurteilenden Wirtschaftsjahr die Passiveinkünfte nur aufgrund besonderer Umstände, wie insbesondere aufgrund von Anlaufverlusten der ausländischen Körperschaft oder aufgrund eines allgemeinen

Konjunktureinbruchs, können gemäß § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften in die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes auch der Kapital- und Arbeitskräfteeinsatz der ausländischen Körperschaft einbezogen werden.

Von der Bestimmung des § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften erfasst sind nur besondere Umstände, welche die Sphäre der Aktiveinkünfte betreffen und direkt ursächlich für das Überwiegen der Passiveinkünfte sind. Damit ein (stets über normale Schwankungen hinausgehendes) Absinken der Aktiveinkünfte und das damit verbundene Überwiegen der Passiveinkünfte zu einer Anwendung der Ausnahmebestimmung des § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften führen kann, muss von der inländischen Mutterkörperschaft nachgewiesen werden, dass die besonderen Umstände direkt ursächlich für das Absinken der Aktiveinkünfte bei der ausländischen Körperschaft sind. Ist das Überwiegen der Passiveinkünfte im Beurteilungszeitraum nicht in einem starken Absinken der Aktiveinkünfte, sondern in einem (planmäßig herbeigeführten) Anstieg der Passiveinkünfte begründet, kommt eine Anwendung der Ausnahmebestimmung des § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften von vorneherein nicht in Betracht.

Als Anlaufzeitraum iSd § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften kommt ein Zeitraum von bis zu drei Jahren, in Ausnahmefällen von bis zu maximal fünf Jahren in Betracht. Das Vorliegen eines iSd § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften zu berücksichtigenden Konjunktureinbruchs muss von der inländischen Mutterkörperschaft anhand von dritter rmittelter, allgemein anerkannter volkswirtschaftlicher Daten dokumentiert und dessen direkte negative Auswirkungen auf die Aktiveinkünfte der ausländischen Körperschaft anhand konkreter auf die ausländische Körperschaft bezogener Daten beziffert und nachgewiesen werden. Nicht über einzelne Branchen hinausgehende negative wirtschaftliche Entwicklungen stellen keinen allgemeinen Konjunktureinbruch und somit keine besonderen Umstände iSd § 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften dar.

Liegen im zu beurteilenden Wirtschaftsjahr besondere Umstände vor, ist trotz des Überwiegens der Passiveinkünfte dann kein passiver Unternehmensschwerpunkt gegeben, wenn die inländische Mutterkörperschaft nachweist, dass Kapital und Arbeitskräfte der ausländischen Körperschaft nachhaltig und nahezu ausschließlich zur Erzielung von Aktiveinkünften eingesetzt werden ([§ 6 Z 3 lit. b VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#)). Unter „nachhaltig“ ist ein Zeitraum von mindestens drei bis fünf Wirtschaftsjahren zu verstehen. „Nahezu ausschließlich“ wird der Einsatz von Kapital und Arbeitskräften sein, wenn sowohl der Anteil des für die Erzielung von Aktiveinkünften eingesetzten Kapitals am gesamten eingesetzten Kapital, als auch der Anteil der für die Erzielung von Aktiveinkünften eingesetzten Arbeitskräfte an der Gesamtzahl der eingesetzten Arbeitskräfte mehr als 95% betragen.

1248fs

Umfasst eine Ausschüttung Gewinne mehrerer Wirtschaftsjahre, erfolgt die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes und die etwaige Anwendung des Methodenwechsels für jedes Wirtschaftsjahr gesondert. Kann die inländische Mutterkörperschaft nicht glaubhaft machen, welchen Wirtschaftsjahren die ausgeschütteten Gewinne zuzuordnen sind, gelten gemäß [§ 6 Z 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#) die Gewinne früherer Wirtschaftsjahre als zuerst ausgeschüttet (First In – First Out-Prinzip [FIFO-Prinzip]). Soll eine vom FIFO-Prinzip abweichende Zuordnung vorgenommen werden, muss dies im Ausschüttungsbeschluss der ausländischen Körperschaft dokumentiert sein und ist im Zuge der Glaubhaftmachung nachvollziehbar darzulegen.

1248ft

Anders als bei Ausschüttungen von internationalen Schachtelbeteiligungen oder qualifizierten Portfoliobeteiligungen erfolgt bei der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes anhand der letzten sieben abgeschlossenen Wirtschaftsjahre vor der Veräußerung. Ein passiver Unternehmensschwerpunkt

liegt vor, wenn die gesamten Passiveinkünfte des Beurteilungszeitraumes mehr als die Hälfte der gesamten Einkünfte des Beurteilungszeitraumes betragen. Gemäß § 6 Z 5 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften gilt dies aber nicht, wenn die beteiligte Körperschaft glaubhaft macht, dass der Veräußerungsgewinn überwiegend aus dem aktiven Unternehmensbereich stammt (etwa weil sich der Veräußerungsgewinn aufgrund der Realisierung stiller Reserven im aktiven Unternehmensbereich ergibt). Weder dem Aktiv- noch dem Passivbereich zuordenbare stille Reserven können im Verhältnis der Aktiv- und Passiveinkünfte aufgeteilt werden. Geht der Veräußerungsgewinn auf nicht eindeutig zuordenbare stille Reserven oder thesaurierte Gewinne aus Wirtschaftsjahren vor dem Beurteilungszeitraum zurück, kann von der inländischen Mutterkörperschaft dennoch anhand nachvollziehbarer Unterlagen glaubhaft gemacht werden, dass der Veräußerungsgewinn überwiegend aus dem aktiven Unternehmensbereich stammt. Ist eine Glaubhaftmachung aufgrund des Fehlens entsprechender Unterlagen bzw. Aufzeichnungen über die Wirtschaftsjahre vor dem eigentlichen Beurteilungszeitraum nicht mehr möglich, kann jedoch auch die begünstigende Ausnahmeregelung des § 6 Z 5 vorletzter Satz VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften nicht zur Anwendung kommen.

1248fu

Kommt es bei der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung zu einem Methodenwechsel, ist dieser stets auf den gesamten Veräußerungsgewinn anzuwenden.

18.4 Beurteilung der Niedrigbesteuerung

1248fv

Neben einem passiven Unternehmensschwerpunkt ist auch eine Niedrigbesteuerung der internationalen Schachtelbeteiligung oder der qualifizierten Portfoliobeteiligung Voraussetzung für die Anwendung des Methodenwechsels. Es ist daher für den Beurteilungszeitraum der

Niedrigbesteuerung die tatsächliche Steuerbelastung der ausländischen Körperschaft zu ermitteln. Bei der Ermittlung der Steuerbelastung ist wie bei der Hinzurechnungsbesteuerung vorzugehen (siehe Rz 1248aw ff).

1248fw

Für die Beurteilung der Niedrigbesteuerung sind grundsätzlich dieselben Wirtschaftsjahre wie für die Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes (siehe Rz 1248fq) heranzuziehen. Lediglich die Ausnahmeregelung des [§ 6 Z 3 lit. a VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuerter Körperschaften](#), die bei Ausschüttungen in bestimmten Fällen einen Beurteilungszeitraum von drei Wirtschaftsjahren für die Ermittlung des Unternehmensschwerpunktes der ausländischen Körperschaft vorsieht (siehe Rz 1248fq), hat für die Beurteilung der Niedrigbesteuerung keine Gültigkeit. Somit hat bei Ausschüttungen die Beurteilung der Niedrigbesteuerung der ausländischen Körperschaft stets für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu erfolgen. Bei der Veräußerung von internationalen Schachtelbeteiligungen umfasst der Beurteilungszeitraum entsprechend der Vorgehensweise bei der Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes (siehe Rz 1248ft) die letzten sieben abgeschlossenen Wirtschaftsjahre vor Veräußerung.

18.5 Vermeidung der Doppelbesteuerung ([§ 10a Abs. 7 Z 2 und Abs. 9 Z 4 KStG 1988](#))

1248fx

Da die Anwendungsvoraussetzungen für Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel ähnlich sind, die Hinzurechnungsbesteuerung aber anders als der Methodenwechsel bereits auf den Zeitpunkt der Erwirtschaftung der Einkünfte durch die ausländische Körperschaft abstellt, wird sie – hinsichtlich der Passiveinkünfte der ausländischen Körperschaft – dem Methodenwechsel idR zeitlich vorgelagert sein. Um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden, sieht daher [§ 10a Abs. 7 Z 2 KStG 1988](#) vor, dass ein Methodenwechsel insoweit unterbleibt, als Passiveinkünfte nachweislich bereits

im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung (siehe Rz 1248bw ff sowie Rz 1248dm ff) erfasst wurden.

1248fy

Gemäß [§ 10a Abs. 9 Z 4 KStG 1988](#) idF StRefG 2020 ist beim Methodenwechsel zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung die auf die ausgeschütteten Gewinnanteile entfallende tatsächliche Steuerbelastung, vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer, anzurechnen, wobei die Anrechnung auf Antrag erfolgt (näher dazu Rz 1248fz).

Als anrechenbare Steuer beim Methodenwechsel kommen auf der Ausschüttung lastende Quellensteuern, eine ausländische Körperschaftsteuer sowie andere, hinsichtlich der Bemessungsgrundlage mit der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbare Steuern, die bei der ausländischen Tochterkörperschaft auf die ausgeschütteten Gewinnanteile entfallen, in Frage. Des Weiteren ergibt sich aus [Art. 4 der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie](#), dass bei Ausschüttungen von internationalen Schachtelbeteiligungen beim Methodenwechsel, anders als bei der Hinzurechnungsbesteuerung (siehe Rz 1248fi), unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Körperschaftsteuer von Enkelkörperschaften (bzw. Urenkelkörperschaften) zu berücksichtigen ist. Für die Anrechnung kommt nur jene Körperschaftsteuer in Frage, die sich auf die ausgeschütteten Gewinnanteile bezieht und die (aufgrund vorgelagerter Ausschüttungen) von Enkelkörperschaften (bzw. Urenkelkörperschaften) zu entrichten war. Weitere Voraussetzung ist, dass die Enkelkörperschaften (bzw. Urenkelkörperschaften) während des gesamten Zeitraumes, für den die ausländische Körperschaftsteuer zu entrichten ist, die in der [Anlage 2 zum EStG 1988](#) vorgesehenen Voraussetzungen der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie („EU-Körperschaften“) erfüllt haben und iSd [Art. 3 der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie](#) auf jeder Ebene eine Kapitalbeteiligung von mindestens 10% vorliegt.

19. Durchführung des Anrechnungsverfahrens bei der Hinzurechnungsbesteuerung und beim Methodenwechsel ([§ 10a Abs. 9 KStG 1988](#))

1248fz

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung wird

- **bei der Hinzurechnungsbesteuerung die auf die hinzugerechneten Passiveinkünfte entfallende tatsächliche Steuerbelastung sowie eine vergleichbare ausländische vorgelagerte Hinzurechnungsbesteuerung (siehe dazu Rz 1248fh ff),**
- **beim Methodenwechsel die auf die steuerpflichtigen Gewinnanteile entfallende tatsächliche Steuerbelastung, vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer (siehe dazu Rz 1248fy),**

angerechnet. In beiden Fällen ist die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung nicht zwingend (von Amts wegen) vorzunehmen. Der Antrag der Körperschaft auf Anrechnung ist innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist von jener Körperschaftsteuer zu stellen, auf die die ausländische Steuer anzurechnen ist. Ein gestellter Antrag führt zwingend zur Anrechnung. Ändert sich nachträglich die Höhe der tatsächlich entrichteten anrechenbaren Steuern, stellt dies ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#) dar.

1248ga

Beim Methodenwechsel erhöht die anrechenbare ausländische Steuer die steuerpflichtigen Gewinnanteile. Sie ist somit als steuerpflichtige Betriebseinnahme in die Steuerbemessungsgrundlage der österreichischen Mutterkörperschaft aufzunehmen.

Beispiel:

Die österreichische A-AG erhält aus ihrer 9-prozentigen Beteiligung aus der ausländischen X-AG (Staat mit umfassender Amtshilfe) im Jahr 2019 eine Gewinnausschüttung von 85. Davon sind 15 ausländische Quellensteuern

bereits abgezogen (Bruttodividende 100). Die Ausschüttung 2019 stammt aus dem Gewinn des Jahres 2018 (Unternehmensschwerpunkt liegt in der Erzielung von Passiveinkünften, X-AG wird niedrigbesteuert [ausländische KöSt 10%]; daher Anwendungsfall des Methodenwechsels).

Der Gewinn vor ausländischer KöSt betrug daher 111,11, die ausländische KöSt 11,11. Insgesamt ergeben sich an anrechenbaren Steuern daher 26,11. Für die Ermittlung der österreichischen Betriebseinnahme ist zunächst die Bruttodividende um die ausländische KöSt zu erhöhen, diese beträgt daher 111,11. Darauf entfällt österreichische KöSt iHv 27,78. Nach Anrechnung der ausländischen KöSt von 11,11 und der ausländischen Quellensteuer iHv 15 verbleibt österreichische KöSt iHv 1,67.

Schematische Darstellung:

Ausgeschütteter Gewinn der X-AG vor ausländischer KöSt	111,11
Ausländische KöSt 2018	-11,11
Ausgeschüttete Bruttodividende 2019	100,00
Ausländische Dividendensteuer gemäß DBA	-15,00
Ausgeschüttete Nettodividende 2019	85,00
Österreichische Betriebseinnahme	111,11
Österreichische KöSt 2019	27,78
Anrechnung der ausländischen KöSt	-11,11
Zwischensumme	16,67
Anrechnung der ausländischen Dividendensteuer	-15,00
Österreichische KöSt nach Anrechnung	1,67

In der Regel erfolgt eine periodenübergreifende Anrechnung, weil die Ausschüttung grundsätzlich aus dem erwirtschafteten Vorjahresgewinn der Tochtergesellschaft resultiert.

1248gb

Anrechenbar ist nur jene nachgewiesene und entrichtete (Teil-)Körperschaftsteuer, welche bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf die hinzugerechneten Passiveinkünfte bzw. beim Methodenwechsel auf die Ausschüttung an die österreichische Muttergesellschaft entfällt. Als Nachweis

wären der Abgabenbescheid oder eine Abrechnungsbescheinigung der ausländischen Steuerbehörde anzusehen.

Die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die Mindestkörperschaftsteuer ist ausgeschlossen (siehe dazu auch Rz 1566). Dies gilt auch für eine etwaig anrechenbare ausländische Quellensteuer.

1248gc

§ 10a Abs. 9 KStG 1988 sieht sowohl bei der Hinzurechnungsbesteuerung als auch beim Methodenwechsel einen Anrechnungsvortrag der ausländischen Körperschaftsteuer für Fälle vor, in denen eine Anrechnung im selben Wirtschaftsjahr nicht möglich ist.

Zunächst ist die anrechenbare Steuer zu ermitteln. Beim Methodenwechsel ist vorrangig die ausländische Körperschaftsteuer anzurechnen. Die nach Durchführung der Anrechnung verbleibende ausländische Körperschaftsteuer kann auf Antrag in Folgejahren angerechnet werden, wobei im Abgabenbescheid über die Höhe des Übersteigungsbetrages abzusprechen ist. Wird kein Sachbescheid erlassen, ist auf Antrag des Abgabepflichtigen ein Feststellungsbescheid über die Höhe des Übersteigungsbetrages zu erlassen.

Bei der Hinzurechnungsbesteuerung bezieht sich der Anrechnungsvortrag sowohl auf die ausländische Körperschaftsteuer der beherrschten Körperschaft als auch auf eine vergleichbare ausländische vorgelagerte Hinzurechnungsbesteuerung.

Beim Methodenwechsel bezieht sich der Anrechnungsvortrag auf die ausländische Körperschaftsteuer der Tochtergesellschaft, nicht jedoch auf die auf der Ausschüttung lastende ausländische Quellensteuer.

Beispiel:

Die X-AG erzielt ein steuerpflichtiges Einkommen von 50.000, darin enthalten sind gemäß § 10a KStG 1988 steuerpflichtige Gewinnanteile aus einer internationalen Schachtelbeteiligung oder einer qualifizierten Portfolioebeteiligung iHv 200.000. Die auf die Gewinnanteile entfallende ausländische Körperschaftsteuer beträgt 30.000, die ausländische Quellensteuer 25.000. Von diesen Steuern wären maximal 50.000 anrechenbar (KöSt-Tarif 25% x 200.000), allerdings ist der

Anrechnungshöchstbetrag zu beachten. Die inländische Körperschaftsteuer beträgt 12.500 (25% x 50.000); dieser Betrag stellt den Anrechnungshöchstbetrag dar.

Zunächst ist daher die ausländische Körperschaftsteuer in Höhe von 12.500 anzurechnen, die verbleibenden 17.500 können auf Antrag in den Folgejahren angerechnet werden, der Übersteigungsbetrag ist in den Spruch des Abgabenbescheides aufzunehmen. Eine Anrechnung der ausländischen Quellensteuer entfällt.

Die derzeitigen Abschnitte 17 bis 25 verschieben sich nach hinten und werden als Abschnitte 20 bis 28 jeweils neu nummeriert.

1266ad

Nach [§ 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988](#) idF AbgÄG 2014 ist die Abzugsfähigkeit von Zinsen in Zusammenhang mit einer Fremdfinanzierung, die dem Erwerb von Kapitalanteilen ~~iSd § 10 KStG 1988~~ gedient hat, ausgeschlossen, wenn diese Kapitalanteile

- unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen oder
- einem unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben worden sind.

Durch diese Bestimmung wird die Abzugsfähigkeit von Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen ~~iSd § 10 KStG 1988~~ gemäß [§ 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988](#) eingeschränkt (siehe dazu Rz 1252 ff).

Das Abzugsverbot kommt unabhängig davon zur Anwendung, ob die Erträge aus einer Beteiligung ~~iSd § 10 KStG 1988~~ steuerfrei sind, da die Bestimmung generell eine Erzeugung von abzugsfähigem Finanzierungsaufwand durch fremdfinanzierte Beteiligungsanschaffungen im Konzern verhindern soll.

Das Abzugsverbot gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 9 KStG 1988](#) ist erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 28.2.2014 anfallen ([§ 26c Z 49 KStG 1988](#)) und erfasst ab diesem Zeitpunkt auch Fremdfinanzierungszinsen aus Verbindlichkeiten, die in Zusammenhang mit vor diesem Zeitpunkt erworbenen Beteiligungen stehen.

Die Abzugsfähigkeit für Zinsaufwendungen, die vor dem 1.3.2014 in Zusammenhang mit einer Fremdfinanzierung von Beteiligungserwerben im Konzern angefallen sind, ist durch [§ 11 Abs. 1 Z 4 zweiter Teilstrich KStG 1988](#) idF BBG 2011 eingeschränkt.

1266bj

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

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

Unschädlich ist hingegen eine Steuerermäßigung, die sich ausschließlich auf andere Einkünfte als die Zinsen oder Lizenzgebühren bezieht **oder für deren Bemessung ausschließlich Aufwendungen herangezogen werden, die in keinem Zusammenhang mit den Zinsen oder Lizenzgebühren stehen (zB Forschungsaufwendungen).**

1266bo

Die Beurteilung, ob das Abzugsverbot gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 10 lit. c dritter oder vierter Teilstrich KStG 1988](#) zur Anwendung gelangt, hat abstrakt in jenem Wirtschaftsjahr zu erfolgen, in dem die Aufwendungen für Zinsen oder Lizenzgebühren angefallen sind: Besteht zu diesem Zeitpunkt die Möglichkeit einer Inanspruchnahme einer Steuerermäßigung bzw. Steuerrückerstattung (uU auch erst zu einem späteren Zeitpunkt im Wege der Ausschüttung), durch die die Steuerbelastung der Zins- oder Lizenzentnahmen unter 10% sinken kann, dürfen die Aufwendungen nicht abgezogen werden. Der Steuerpflichtige kann jedoch die Zinsen oder Lizenzgebühren nachträglich im Wege des § 295a BAO steuerlich geltend machen, wenn innerhalb von **fünf-neun** Wirtschaftsjahren nach Anfallen der

Aufwendungen tatsächlich keine solche Steuerermäßigung gewährt wird bzw. keine Steuerrückerstattung erfolgt (zB weil keine Ausschüttung durch die empfangende Körperschaft vorgenommen wurde).

Beispiel:

Die österreichische B-GmbH leistet im Wirtschaftsjahr 20159 Lizenzgebühren iHv 1.000.000 Euro an eine in Staat Z ansässige Tochtergesellschaft. Der nominelle Steuersatz in Staat Z beträgt 35%. Bei der Ausschüttung an die Gesellschafter werden 6/7 (= 30%) der Körperschaftsteuer erstattet. Unter Berücksichtigung der Steuerrückerstattung auf Anteilsinhaberebene beträgt die Steuerbelastung 5%. Hinsichtlich der Aufwendungen für diese Lizenzgebühren kommt im Wirtschaftsjahr 2015 das Abzugsverbot gemäß vierter Teilstrich auf Ebene der B-GmbH zur Anwendung.

Bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahres 20208 der B-GmbH hat ihre ausländische Tochtergesellschaft tatsächlich keine Gewinnausschüttungen an ihre Gesellschafter getätigt. Da folglich tatsächlich keine nachträgliche Steuerermäßigung stattgefunden hat, liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor, sodass die B-GmbH den Betriebsausgabenabzug iHv 1.000.000 Euro nachträglich für das Wirtschaftsjahr 20159 geltend machen kann.

1266bp

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

1266br

Vom Abzugsverbot gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988](#) sind Zahlungen an jene – empfangenden und nutzungsberechtigten – Körperschaften ausgenommen,

- **die aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß [§ 10a KStG 1988](#) oder einer vergleichbaren ausländischen Regelung nachweislich keiner Niedrigbesteuerung im Sinne des [§ 12 Abs. 1 Z 10 lit. c KStG 1988](#) unterliegen oder**
- **die im Private Equity/Venture Capital-Bereich tätig sind und die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllen [siehe die Leitlinien der Gemeinschaft für**

staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikokapitalinvestitionen in kleine und mittlere Unternehmen (2006/C 194/02), [AbI. Nr. C 194 vom 18.8.2006 S. 2](#) bzw. die Leitlinien für staatliche Beihilfen zur Förderung von Risikofinanzierungen (2014/C 19/04), [AbI. Nr. C 19 vom 22.1.2014 S. 4](#)].

Der erste Teilstreich regelt explizit das Verhältnis zwischen dem Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 und der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a KStG 1988. Zahlt eine in Österreich steuerpflichtige Körperschaft Zinsen und Lizenzgebühren an eine konzernzugehörige ausländische Körperschaft, die Empfängerin und Nutzungsberechtigte der Einkünfte ist, und unterliegt diese einer Niedrigbesteuerung im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 (zB weil der nominelle Steuersatz im Ausland weniger als 10% beträgt; siehe zu den unterschiedlichen Niedrigbesteuerungstatbeständen Rz 1266ax ff), ordnet § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 grundsätzlich die Nichtabzugsfähigkeit dieser Zahlungen an.

Ist etwa die – Zinsen oder Lizenzgebühren zahlende – österreichische Körperschaft gleichzeitig zu mehr als 50% an der empfangenden Körperschaft beteiligt, kann es darüber hinaus auch zu einer unmittelbaren Hinzurechnung der korrespondierenden Zins- oder Lizenzeinkünfte der beherrschten ausländischen Körperschaft an die zahlende und gleichzeitig beherrschende Körperschaft nach Maßgabe von § 10a KStG 1988 und damit zu einer (nochmaligen) Steuerpflicht der ohnedies im Inland nichtabzugsfähigen Zins- und Lizenzzahlungen kommen.

Im Sinne eines Vorrangs der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 10a KStG 1988 kommt das Abzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988 diesfalls nicht zur Anwendung, wenn die (zahlende) Körperschaft nachweisen kann, dass die Zinsen und Lizenzgebühren aufgrund der Hinzurechnungsbesteuerung entweder bei ihr selbst oder bei einem anderen inländischen unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter der empfangenden Körperschaft (zB der gemeinsamen Mutter- oder Großmuttergesellschaft) einer ausreichenden Besteuerung unterlagen, dh. die Niedrigbesteuerungsschwelle gemäß § 12 Abs. 1 Z 10 lit. c

KStG 1988 unter Berücksichtigung der Hinzurechnungsbesteuerung überschritten wird.

Diese Ausnahme vom Abzugsverbot gilt auch dann, wenn eine Hinzurechnungsbesteuerung im Ausland zu einer ausreichenden Besteuerung der Zins- oder Lizenzeinkünfte der empfangenden Körperschaft führt.

Gemäß [§ 26c Z 73 KStG 1988](#) ist diese Ausnahme vom Abzugsverbot erstmalig bei der Veranlagung 2019 anzuwenden.

1268

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

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

1289

[§ 12 Abs. 3 KStG 1988](#) normiert in

- Z 1 die Steuerneutralität ausschüttungsbedingter Teilwertabschreibungen von Beteiligungen (siehe Rz 1292 ff). Die Vorschrift ergänzt [§ 12 Abs. 2 KStG 1988](#) und bewirkt, dass solche Teilwertabschreibungen nicht abzugsfähig sind, die in unmittelbarem Zusammenhang mit **gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988** steuerfreien Beteiligungserträgen stehen. Es soll dadurch dem Grundsatz der Neutralisierung von mit nicht steuerpflichtigen Erträgen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen Rechnung getragen werden.
- Z 2 eine Einschränkung der Wirkung einer dem Grunde nach steuerwirksamen Teilwertabschreibung einer Beteiligung des Anlagevermögens durch Verteilung des Aufwandes auf sieben Jahre (siehe Rz 1299 ff). Die Vorschrift soll die bei Beteiligungsverhältnissen mögliche doppelte Verlustverwertung mildern, die dadurch entsteht, dass die Verluste der Tochtergesellschaft einerseits bei ihr selbst vortragsfähig sind und andererseits zu einem Aufwand bei der Muttergesellschaft aus dem Titel der Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft führen können.
- Z 3 das Verbot der Vornahme von einlagenbedingten Teilwertabschreibungen von Beteiligungen (siehe Rz 1307 ff). Die Vorschrift verhindert, dass unerwünschte Kaskadenwirkungen bei der Durchaktivierungen von Einlagen an mittelbar verbundene Körperschaften bei den Zwischenkörperschaften entstehen und es zur steuerlichen Multiplikation der Wirkung von Wertminderungen dieser Beteiligungen im Wege von steuerwirksamen Teilwertabschreibungen kommt, und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich Geldflüsse stattfinden oder nicht.

Der Teilwertabschreibung einer Beteiligung in diesen Fällen sind Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen gleichgestellt. Unter einem sonstigen Ausscheiden einer Beteiligung ist beispielsweise der konkurs- oder liquidationsbedingte Wegfall der Beteiligung zu verstehen.

1290

Anwendungsvoraussetzung für die Bestimmung des [§ 12 Abs. 3 KStG 1988](#) ist das Vorliegen einer Beteiligung im Sinne des [§ 10 KStG 1988](#). Die Bezugnahme auf [§ 10 KStG 1988](#) kann sich jedoch hinsichtlich der Bestimmung des [§ 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) (ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung) aufgrund deren Zielsetzung – Neutralisierung einer mit nicht steuerpflichtigen Erträgen im Zusammenhang stehenden Teilwertabschreibung – nur auf solche Beteiligungen beziehen, deren Erträge bei der Empfängerkörperschaft **gemäß [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#)** steuerfrei sind. Beteiligungen **an Körperschaften, deren Erträge dem Methodenwechsel gemäß [§ 10a Abs. 7 KStG 1988](#) unterliegen**, im Sinne des § 10 Abs. 4, 5 und 7 KStG 1988 sind daher nicht betroffen: ~~Eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung, deren Erträge der Anrechnungsmethode unterliegen (§ 10 Abs. 4 und Abs. 5 KStG 1988) oder die nach Maßgabe des Abs. 7 steuerpflichtig sind, ist daher zur Gänze abzugsfähig.~~

Für Teilwertabschreibungen gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 und Z 3 KStG 1988](#), die erstmalig ab der Veranlagung 2015 vorzunehmen sind, gilt Folgendes:

Da [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) (Milderung einer doppelten Verlustverwertung) und [§ 12 Abs. 3 Z 3 KStG 1988](#) (Verhinderung unerwünschter Kaskadenwirkungen) unterschiedliche Zielsetzungen als [§ 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) verfolgen, kommen beide Vorschriften im Unterschied zu Z 1 auch dann zur Anwendung, wenn die Erträge aus einer Beteiligung im Sinne **des [§ 10 KStG 1988](#)** bei der Empfängerkörperschaft steuerpflichtig sind.

Für die in [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) vorgesehene Verteilung des Aufwandes aus einer Teilwertabschreibung bzw. eines Veräußerungsverlustes auf sieben Jahre ist zusätzlich zum Vorliegen einer Beteiligung im Sinne des [§ 10 KStG 1988](#) erforderlich, dass es sich um eine zum Anlagevermögen gehörende Beteiligung handelt (siehe dazu Rz 1300, erster Absatz).

1292

Unter das Abzugsverbot der Z 1 fallen die so genannten „ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste“. Dazu zählen Teilwertabschreibungen, die dadurch notwendig werden, dass eine Kapitalgesellschaft Gewinne an ihre der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschafter ausschüttet, die bei diesen auf Grund der

Beteiligungsertragsbefreiung des [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#) steuerfrei bleiben, aber zu einer Verminderung des Wertansatzes der Beteiligung oder bei darauf folgender Veräußerung in derselben Periode zu einem Veräußerungsverlust führen. Ohne die Vorschrift des [§ 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) stünde dem steuerfreien Ertrag aus der Ausschüttung ein steuerwirksamer Aufwand aus der Teilwertabschreibung bzw. im Falle der Veräußerung aus dem Buchwertabgang der Beteiligung gegenüber. Zur Notwendigkeit einer Teilwertabschreibung oder zu einem Veräußerungsverlust im Zusammenhang mit einer Gewinnausschüttung wird es beim Gesellschafter insoweit kommen, als

- thesaurierte Gewinne, die beim Anteilserwerb abgegolten wurden und die daher im Beteiligungsansatz enthalten sind, ausgeschüttet werden oder
- eingekaufte stille Reserven, die im Beteiligungsansatz ihren Niederschlag gefunden haben, aufgelöst und ausgeschüttet werden und dadurch der Teilwert der Beteiligung oder der Veräußerungspreis unter den Buchwert absinkt.

1294

[§ 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) kommt unter den folgenden Voraussetzungen zur Anwendung:

- Es müssen die Beteiligungserträge aus dem Kapitalanteil eine Beteiligung im Sinne des ~~§ 10 KStG 1988~~ vorliegen unter [§ 10 Abs. 1 KStG 1988](#) fallen. Siehe Rz 1290.
- Bei der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, muss eine Einkommensverwendung im Sinne des [§ 8 Abs. 2 oder 3 KStG 1988](#) stattgefunden haben.
- Bei der beteiligten Körperschaft ist eine Teilwertabschreibung der Beteiligung vorgenommen worden bzw. ist es im Zuge der Veräußerung oder des sonstigen Ausscheidens der Beteiligung zu einem Veräußerungsverlust gekommen.
- Dem beteiligten Gesellschafter gelingt nicht der Nachweis, dass kein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Teilwertabschreibung oder dem Veräußerungsverlust bzw. Ausscheidensverlust und der vorgelagerten Einkommensverwendung besteht. [§ 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) normiert somit eine Umkehr der Beweislast. Daraus ergibt sich, dass mangels eines Gegenbeweises eine gesetzliche Vermutung für die Ausschüttungsbezogenheit eines Beteiligungsverlustes in einer zeitlichen Nähe beziehung

zur vorangegangenen Ausschüttung besteht, der Beteiligungsverlust also ausschüttungsbedingt und somit nicht abzugsfähig ist.

1344

Werden Wertpapiere „überpari“ begeben, hat jener Teil des Ausgabebetrages, der über dem Nennwert des Papiers liegt, eine regulierende Wirkung auf den Zinsertrag aus dem Papier. Die effektive Verzinsung liegt dadurch unter der nominellen Verzinsung. Im Sinne einer periodengerechten Erfassung des effektiven Zinssatzes ist der „Überparibetrag“ aktiv abzugrenzen und auf die Laufzeit des Papiers finanzmathematisch ~~unter Anwendung der in EStR 2000 Rz 6186 vorgesehenen Formel~~ verteilt abzuschreiben. Davon getrennt sind die Anschaffungskosten des Papiers anzusetzen. Diese Anschaffungskosten sind auch Ausgangspunkt für die weitere Bewertung des Papiers.

1438

Das Abwicklungsendvermögen ist nach [§ 19 Abs. 4 KStG 1988](#) das (an die Anteilsinhaber) zur Verteilung kommende Vermögen, also die nach Verwertung der Aktiva, Eingang der Forderungen und Tilgung der Verbindlichkeiten vorhandenen Vermögenswerte. Hier sollten grundsätzlich nur mehr liquide Mittel enthalten sein, ein Restbestand an körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern ist aber denkbar und gemäß [§ 19 Abs. 4 zweiter Satz KStG 1988](#) mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgte Verbindlichkeiten sind ~~bei der Ermittlung~~ **ebenfalls Teil** des Abwicklungsendvermögens; **das für eine Verteilung zur Verfügung stehende Vermögen kann somit auch negativ sein (VwGH 4.9.2019, [Ro 2017/13/0009](#)-6, Ro 2017/13/0010; für bis zum 30.09.2019 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenmitglieds siehe aber Rz 1591b)** jedoch nicht zu berücksichtigen. Sie sind zwar (passive) Wirtschaftsgüter, kommen aber nicht zur Verteilung an die Anteilsinhaber bzw. gehen nicht auf diese über und sind daher kein Bestandteil des Abwicklungsendvermögens nach § 19 Abs. 4 KStG 1988.

Beispiel:

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

Bilanz zum 31.12.2001

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

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

Nach Maßgabe des [§ 19 KStG 1988](#) ergibt sich nach Versilberung der Sachwerte, Tilgung sämtlicher Verbindlichkeiten und Abzug der Kosten folgendes Abwicklungsendvermögens:

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

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

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

Die Rz 1442a entfällt.

1442a

~~Bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgte Verbindlichkeiten der Körperschaft gehen nicht auf die Anteilsinhaber über und sind deshalb nicht Teil des Abwicklungsendvermögens, das in § 19 Abs. 4 KStG 1988 als das zur Verteilung (an die Anteilsinhaber) kommende Vermögen definiert wird. Sie sind daher unabhängig von ihrer unternehmensrechtlichen Behandlung bzw. einem zivilrechtlichen Fortbestehen aufgrund der (zwingenden) steuerlichen Spezialvorschrift des § 19 Abs. 4 KStG 1988 bei der (rechnerischen) Ermittlung des~~

~~Abwicklungsvermögens nicht anzusetzen. Wenn die Verbindlichkeiten bereits im Abwicklungsanfangsvermögen enthalten waren, ergibt sich dadurch eine Erhöhung des steuerlichen Liquidationsgewinns nach § 19 Abs. 2 KStG 1988 (Abwicklungsvermögen minus Abwicklungsanfangsvermögen) in Höhe des Wertes, mit dem die bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgten Verbindlichkeiten im Abwicklungsanfangsvermögen enthalten waren.~~

Beispiel:

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

<i>Anlagevermögen</i>	120.000	<i>Stammkapital</i>	35.000
<i>Umlaufvermögen</i>	70.000	<i>Bilanzverlust</i>	-95.000
		<i>Verbindlichkeiten</i>	250.000
	190.000		190.000

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

<i>Stammkapital</i>	35.000 Euro
<i>Bilanzverlust</i>	-95.000 Euro
<i>Abwicklungsanfangsvermögen</i>	-60.000 Euro

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

<i>(Versilbertes) Anlagevermögen</i>	150.000 Euro
<i>(Versilbertes) Umlaufvermögen</i>	90.000 Euro
<i>Kosten</i>	-20.000 Euro
<i>Getilgte Verbindlichkeiten</i>	-220.000 Euro
<i>Nicht getilgte Verbindlichkeiten</i>	<i>nicht zu berücksichtigen</i>

<i>Abwicklungsendvermögen</i>	<i>0 Euro</i>
-------------------------------	---------------

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

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

<i>Abwicklungsendvermögen</i>	<i>0 Euro</i>
-------------------------------	---------------

<i>- Abwicklungsanfangsvermögen</i>	<i>+ 60.000 Euro</i>
-------------------------------------	----------------------

<i>Liquidationsgewinn</i>	<i>60.000 Euro</i>
---------------------------	--------------------

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

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

Randzahl 1442a: entfällt.

1486

Die Beteiligungsertragsbefreiung des [§ 10 KStG 1988](#) ist für gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) beschränkt steuerpflichtige Körperschaften in der Regel nicht anzuwenden und daher unterliegen Ausschüttungen an gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) beschränkt steuerpflichtige Körperschaften grundsätzlich der Besteuerung. In folgenden Fällen wird dieser Grundsatz durchbrochen:

- Die Beteiligung ist dem Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte einer Gesellschaft der Anlage 2 zum EStG 1988 zuzurechnen ([§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG 1988 idF JStG 2018](#); siehe Rz 1487).

- Die Beteiligung ist dem Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte einer in einem EU- oder EWR-Staat ansässigen Körperschaft zuzurechnen (siehe Rz 1487).
- Die Beteiligung wird von einer Gesellschaft der [Anlage 2 zum EStG 1988](#) gehalten, beträgt mindestens 10% und besteht während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr ([§ 94 Z 2 EStG 1988](#), siehe Rz 1488).
- Eine in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ansässige Gesellschaft beantragt die Rückzahlung der Kapitalertragsteuer, soweit diese nicht im Ansässigkeitsstaat auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens angerechnet werden konnte ([§ 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988](#), siehe Rz 1489 bis Rz 1491).

1487

[§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG 1988](#) idF 2. AbgÄG 2014 **JStG 2018** sieht aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit (Vermeidung von Betriebsstättendiskriminierungen europäischer Unternehmen) eine Ausnahme **sinngemäß Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung gemäß § 10 KStG 1988** hinsichtlich Beteiligungen in einer **inländischen** Betriebsstätte von sämtlichen in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat ansässigen **beschränkt steuerpflichtigen** Körperschaften entsprechend der schon bisherigen Verwaltungspraxis vor. **Die Regelung gilt für ab dem 1.1.2019 zu erfassende Beteiligungserträge. Davor konnte die Beteiligungsertragsbefreiung nur für Beteiligungserträge von in EU- oder EWR-Mitgliedstaaten ansässigen beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften in Anspruch genommen werden.**

Auf Beteiligungen an ausländischen Körperschaften, die einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, kommen auch der Methodenwechsel (siehe dazu Rz 1248fm) und die Hinzurechnungsbesteuerung (siehe dazu Rz 1248cn) sinngemäß zur Anwendung.

Ob eine **Die Zuordnung einer** Beteiligung zum Vermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört, bestimmt sich nach den allgemeinen Bestimmungen **setzt grundsätzlich einen funktionalen Zusammenhang dieser Beteiligung** zum notwendigen Betriebsvermögen **dieser Betriebsstätte voraus (siehe dazu Rz 433). Es bestehen jedoch keine**

Bedenken, die bereits vorgenommene Zuordnung einer Beteiligung als (gewillkürtes) Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte vor dem 1.7.2019 bei der Anwendung von [§ 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG 1988](#) beizubehalten.

Die Zurechnung einer Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen der Betriebsstätte erfolgt durch Aufnahme in die Bücher derselben (siehe EStR 2000 Rz 492).

Beispiel:

Eine deutsche AG unterhält in Österreich eine Betriebsstätte zur Produktion von Wirtschaftsgütern. Zum Vertrieb der Produkte gründet sie in Österreich und in Ungarn je eine Tochtergesellschaft. Diese Tochtergesellschaften werden von Österreich aus betreut und dienen dem Vertrieb der in Österreich erzeugten Produkte. Aufgrund des funktionalen Zusammenhangs Die Beteiligungen gehören daher die Beteiligungen zum Betriebsvermögen der Betriebsstätte. Die Beteiligungserträge sind zwar im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht im Betriebsstättengewinn zu erfassen, die Befreiungsbestimmungen des [§ 10 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#) (hinsichtlich der österreichischen) und [§ 10 Abs. 1 Z 7 iVm Abs. 2 KStG 1988](#) (hinsichtlich der ungarischen Tochtergesellschaft, vorbehaltlich § 10a Abs. 47 KStG 1988) sind aber anzuwenden (siehe Rz 1153 bis Rz 1248). Passiveinkünfte der ungarischen Tochtergesellschaft können auch nach Maßgabe von [§ 10a Abs. 4 und 5 KStG 1988](#) der Hinzurechnungsbesteuerung im Inland unterliegen und erhöhen diesfalls den Betriebsstättengewinn (siehe dazu Rz 1248aa ff).

1489

Für Gewinnanteile aus Beteiligungen von beschränkt Steuerpflichtigen, die in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat des EWR, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, ansässig sind, wurde mit dem Budgetbegleitgesetz 2009 in **besteht gemäß [§ 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988](#) idF JStG 2018** aus unionsrechtlichen Gründen eine Rückzahlungsmöglichkeit für die im Ausland nicht anrechenbare Kapitalertragsteuer geschaffen. Dies gilt nur, soweit die Kapitalertragsteuer nicht bereits auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden kann (BBG 2011, BGBI. I Nr. 111/2010). Weiters wurde mit dem BBG 2011 der Kreis der Kapitaleinkünfte, für die ein Antrag auf Rückzahlung möglich ist, auf dividendenähnliche Erträge ausgeweitet. [§ 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988](#) sieht daher unter den gegebenen Voraussetzungen eine Rückerstattungsmöglichkeit für Einkünfte gemäß [§ 27 Abs. 2 Z 1 lit. a, b und c EStG 1988](#) vor. Damit sind neben Dividenden und sonstigen Bezügen aus Aktien und GmbH-Anteilen auch gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie gleichartige Bezüge aus Genussrechten und Bezüge aus

Partizipationskapital vom sachlichen Anwendungsbereich der Bestimmung erfasst. Auch für bis zum 1.4.2012 zugeflossene Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a, b, c EStG 1988 idF vor dem BBG 2011, BGBI. I Nr. 111/2010 ist § 21 Abs. 1 Z 1a KStG 1988 idF BBG 2011 sinngemäß anzuwenden (siehe § 26c Z 24 KStG 1988).

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

1490

Die Rückzahlung erfolgt auf Antrag des Steuerpflichtigen unter folgenden Voraussetzungen:

1. Der Antrag des Steuerpflichtigen wird, analog zu [§ 240 Abs. 3 BAO](#), bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf das Jahr der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer folgt, beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart gestellt.
2. Der Steuerpflichtige weist nach, dass die Kapitalertragsteuer in seinem Ansässigkeitsstaat nicht oder nicht zur Gänze angerechnet werden kann.

Für ab 2019 gestellte Rückzahlungsanträge ist gemäß [§ 240a BAO](#) eine elektronische Vorausmeldung 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 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 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 Bruck Eisenstadt Oberwart erwirkt werden.

1501

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

27.6.2018, [Ro 2016/15/0025](#)). Ebenso betrifft dies die Veräußerung von oder Grundstücken gemeinnütziger Körperschaften außerhalb ihres wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes.

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

Für Körperschaften, die nicht unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallen, sind hinsichtlich der Entrichtung der Steuer die einkommensteuerlichen Vorschriften ([§§ 30b und 30c EStG 1988](#)) sinngemäß anzuwenden. Da die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen bei Körperschaften generell mit 25% Körperschaftsteuer besteuert werden, besteht bei Veräußerungen nach dem 31.12.2015 aus Vereinfachungsgründen die Möglichkeit, die ImmoESt in Höhe von 25% an Stelle von 30% zu entrichten ([§ 30b Abs. 1a EStG 1988](#)).

Sollte dennoch die ImmoESt in Höhe von 30% einbehalten worden sein, kann die Körperschaft die Regelbesteuerungsoption nach [§ 30a Abs. 2 EStG 1988](#) ausüben, um eine Veranlagung der steuerabzugspflichtigen Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen zum 25%-Satz zu erwirken.

Die Aussagen zur ImmoESt gelten für besondere Vorauszahlungen nach [§ 30b Abs. 4 EStG 1988](#) (EStR 2000 Rz 6733 ff) sinngemäß.

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

Auch gemeinnützige Kapitalgesellschaften unterliegen der beschränkten Steuerpflicht gemäß [§ 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988](#). Diese unterliegen grundsätzlich in vollem Umfang den Wirkungen des [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#), womit es zur Transformation aller Einkünfte in Einkünfte aus Gewerbebetrieb kommt (siehe Rz 404 ff); damit stellen auch Überschüsse aus der Veräußerung von Grundstücken – unabhängig davon, ob sie einem Betrieb zuzurechnen sind oder nicht – Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Diese Einkünftetransformation ändert allerdings nichts an dem Umstand, dass es sich bei solchen Einkünften (wie auch bei Einkünften aus Vermietungstätigkeiten) dem Grunde nach um Einkünfte aus Vermögensverwaltung handelt, womit die beschränkte Steuerpflicht zur Anwendung kommt. Aufgrund der Anwendbarkeit des [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) ist bei Grundstücksveräußerungen durch gemeinnützige Kapitalgesellschaften keine ImmoESt-Selbstberechnung gemäß [§ 30c Abs. 2 EStG 1988](#) vorzunehmen ([§ 24 Abs. 3 Z 4 KStG 1988](#)); diese Einkünfte sind somit ausschließlich im Rahmen der Veranlagung zu erfassen.

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

1505

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

- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 1 KStG 1988 einer Pensions- oder Mitarbeitervorsorgekasse innerhalb einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft ([§ 6 Abs. 1 und Abs. 5 KStG 1988](#) siehe Rz 185 bis 192 sowie Rz 195);
- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 2 KStG 1988 einer Unterstützungskasse ([§ 6 Abs. 2 KStG 1988](#) siehe Rz 193);
- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 3 KStG 1988 einer Arbeitnehmerförderungsstiftung im Sinne des [§ 6 Abs. 4 KStG 1988](#) (siehe StiftR 2009 Rz 167 bis Rz 171);
- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 4 KStG 1988 einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (siehe Rz 1506);
- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 5 KStG 1988 den Einkünften aus Kapitalvermögen ([§ 27 EStG 1988](#)) einer nicht unter [§ 5 Z 6 KStG 1988](#) fallenden (gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgender) Privatstiftung, dafür allerdings Steuerpflicht nach [§ 13 Abs. 3 KStG 1988](#) (siehe StiftR 2009 Rz 167 bis Rz 171);
- gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 6 KStG 1988 einem von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen im Rahmen eines ebenfalls generell von der Abgabenpflicht befreiten Betriebes (etwa einem unentbehrlichen Hilfsbetriebes gemäß [§ 45 Abs. 2 BAO](#) einer abgabenrechtlich begünstigten Körperschaft); diese Befreiung kommt nur für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988](#) zur Anwendung, somit nicht für inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts (VwGH 13.9.2017, [Ro 2016/13/0024](#)).

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

Die Befreiung bei nachweislicher Zurechnung von Kapitalerträgen zu einem steuerbefreiten Betrieb eines von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Steuerpflichtigen iSd [§ 21 Abs. 2 Z 3 Teilstich 6 KStG 1988](#) ist auch auf Verwertungsgesellschaften anzuwenden, die nach Maßgabe des [§ 39 Abs. 1](#)[§ 85 Verwertungsgesellschaftengesetz 20016](#) (VerwGesG 20016) von allen bundesgesetzlich geregelten Abgaben befreit sind. Der Geschäftsgegenstand dieser Verwertungsgesellschaften sieht wirtschaftlich betrachtet eine „treuhändige“ Vereinnahmung und ungeschmälerte Weiterleitung von Entgelten für bzw. an deren Bezugsberechtigte vor; die Besteuerung findet bei diesen statt. Eine Besteuerung bei der Verwertungsgesellschaft würde zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen.

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

1506

Mangels gesetzlicher Definition hat die Auslegung des Begriffes der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung gemäß [§ 21 Abs. 2 Z 3 Teilstich 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.

Bei unselbstständigen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen ist Voraussetzung, dass die Kapitalanlagen ~~in einem eigenen Rechnungskreis zusammengefasst werden, dh. Verwendung und Erfolg der Finanzmittel muss jederzeit abgrenzbar und nachvollziehbar sein~~ **(von vornherein) dem begünstigten Zweck gewidmet sind. Dem Erfordernis der „nachweislichen Zurechnung“ wird nur durch eine eindeutige Zuordnung des Kapitals zur Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung Genüge getan. Diese ist entsprechend zu dokumentieren (etwa in Form eines gesonderten Rechnungskreises). Eine nachträgliche, rein rechnerische Ermittlung der der begünstigten Einrichtung zuzurechnenden Kapitalerträge (etwa im Wege einer**

Verhältnisrechnung) wird dem Erfordernis der „nachweislichen Zurechnung“ nicht gerecht (VwGH 27.3.2019, [Ro 2016/13/0006](#)). Verwendung und Erfolg der Finanzmittel müssen jederzeit abgrenzbar und nachvollziehbar sein. Die Befreiung gilt auch für Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen eines anderen EU/EWR-Mitgliedstaates, wenn sie mit Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbar sind.

Beispiele für Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen einer Körperschaft öffentlichen Rechts sind etwa Versorgungsfonds von Kammern (zB Anwaltskammer, Ärztekammer usw.), gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften, sogenannte Bürgerspitalfonds bzw. Bürgerspitalstiftungen (siehe zu Letzteren VwGH 28.2.2012, [2009/15/0221](#)) sowie die auf Bundesländerebene eingerichteten Patientenentschädigungsfonds, die gemäß [§ 27a Abs. 5 und 6 Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz](#) (KAKuG) eingehobene Beiträge verwalten und die durch Behandlungen in Krankenanstalten verursachte Schäden - wenn auch der Höhe nach begrenzt - ersetzen (VwGH 30.9.2015, [Ra 2014/15/0005](#) zum „Härtefall-Gremium“ des Kärntner Gesundheitsfonds). Auch der Nationalfonds der Republik Österreich für Opfer des Nationalsozialismus ist als eine Versorgungs- und Unterstützungseinrichtung anzusehen, auf die die Befreiungsvorschrift des [§ 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 94 Z 6 lit. c EStG 1988](#) Anwendung findet. Fonds, die nicht vom Begriff der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung iSd [§ 94 Z 6 lit. c vierter Teilstrich EStG 1988](#) und [§ 21 Abs. 2 Z 3 vierter Teilstrich KStG 1988](#) umfasst werden, sind etwa Betriebsratsfonds. Werden von einer Körperschaft öffentlichen Rechts die Anforderungen für die Einrichtung einer (selbständigen oder unselbständigen) Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung grundsätzlich erfüllt, wird aber das begünstigte Kapital (Kapitalstamm und Erträge) in nicht unwesentlichem Ausmaß für andere als die begünstigten Versorgungs- oder Unterstützungsziele zweckfremd verwendet, kommt die Steuerbefreiung mangels Vorliegen einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung nicht zur Anwendung.

Der Nachweis des Vorliegens einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts hat in erster Linie durch das Vorlegen der Rechtsgrundlage (etwa Satzung, interne Richtlinien oÄ) der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zu erfolgen (auch bei unselbstständigen Versorgungs- oder Unterstützungsreinrichtungen). In

der Rechtsgrundlage müssen der Kreis der Anspruchsberechtigten, die Anspruchsvoraussetzungen und die erfolgten Leistungszusagen klar ersichtlich sein.

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

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

Das Kapital, das durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zugewiesen werden kann, muss geschätzt werden und hat sich an tatsächlichen Aufwendungen bzw. Erfahrungswerten zu orientieren. Die Ermittlung der korrekten Höhe hat analog der Vorgehensweise bei der Bildung von Rückstellungen stattzufinden. Die Höhe des Deckungskapitals ist anhand der aktuell vorhandenen, nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Ansprüche und Anwartschaften (unter Berücksichtigung der Lebenserwartung der Anwartschafts- oder Anspruchsberechtigten entsprechend der jeweils gültigen Sterbetafeln) auf die zugesagten

Versorgungs- und Unterstützungsleistungen (wie etwa Pensionsverpflichtungen) festzulegen. Bei Wegfall oder Hinzutritt von Anspruchs- bzw. Anwartschaftsberechtigten muss eine entsprechende Anpassung des Deckungskapitals stattfinden. Die Bewertung des Deckungskapitals (etwa bei Kapitalanlagen) findet dabei nicht nach UGB-Grundsätzen (Anschaffungskostenprinzip) statt, sondern anhand der aktuellen Verkehrswerte. Wertschwankungen des veranlagten Kapitalvermögens können daher grundsätzlich dazu führen, dass eine Unter- oder Überdeckung gegeben ist, wobei im Fall einer Überdeckung die KESt-Befreiung im entsprechenden Ausmaß nicht mehr zusteht. Aus Vereinfachungsgründen bestehen allerdings keine Bedenken, bei einer durch Wertsteigerungen des veranlagten Kapitalvermögens im Deckungsstock entstandenen Überdeckung zunächst keine Abstockung vorzunehmen; der höhere Wert muss in Folge allerdings dann Berücksichtigung finden, wenn für neu hinzugekommene Ansprüche Vorsorge getroffen und eine Anpassung des Deckungskapitals überprüft wird: Eine Aufstockung des Deckungskapitals - wiederum für Zwecke der Befreiungsbestimmung des [§ 21 Abs. 2 Z 3 viertter Teilstrich KStG 1988](#) - ist dabei nur insoweit möglich, als der Wert der neu hinzugekommenen Ansprüche keine Deckung im gestiegenen Wert des veranlagten Kapitalvermögens (Deckungsstock) findet.

Wird bei unselbstständigen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen das Ausmaß der freizustellenden Kapitalerträge mittels einer (versicherungsmathematischen oder auch anderen) Hochrechnung ermittelt, die als Ergebnis die Zuweisung des Großteils des vorhandenen Kapitals an die Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung bei gleichzeitiger Unterkapitalisierung der anderen Bereiche der Körperschaft öffentlichen Rechts hat, so kann die gewählte Berechnungsmethode schon insofern nicht sachgerecht sein, als die fehlende Liquidität der anderen Bereiche der Körperschaft öffentlichen Rechts (bei etwa gleichbleibendem Umfang der unterschiedlichen Bereiche) in der Folge unweigerlich zu einer zweckfremden Verwendung der Mittel, die der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zugewiesen sind, führen muss. Um in solchen Fällen eine sachgerechte Zurechnung des vorhandenen Kapitals zu gewährleisten, ist daher das Ausmaß des der Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung zugewiesenen Kapitals zusätzlich mit einem Aufteilungsschlüssel zu überprüfen, der sich an den in den letzten Jahren in den jeweiligen Bereichen der Körperschaft öffentlichen Rechts angefallenen Aufwendungen zu orientieren hat. Kommt es bei dieser Plausibilitätsüberprüfung der vorgenommenen Berechnungen zu Abweichungen, so

sind die Gründe hierfür vom 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.).

1506a

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

Die Zuweisung des Kapitals an die (unselbständige) Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung muss – wie bei allen anderen Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen – zwingend ~~in einem eigenen Rechnungskreis ausgewiesen werden 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.

1511

Zu diesen privilegierten Einrichtungen zählen unter anderem folgende in Österreich bestehende Einrichtungen:

- IAEA ([Internationale Atomenergiebehörde](#), BGBl. Nr. 82/1958 idF **BGBl. Nr. 413/1971**, Abschn. 22 lit. a)
- UNIDO ([Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Organisation der Vereinten Nationen für Industrielle Entwicklung über den Amtssitz der Organisation der Vereinten Nationen für Industrielle Entwicklung](#), BGBl. III Nr. 100/1998, Abschn. 24 lit. a)
- OPEC ([Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Organisation der Erdölexportierenden Länder über den Amtssitz der Organisation der Erdölexportierenden Länder](#), BGBl. Nr. 382/1974 idF BGBl. III Nr. 99/2001, BGBl. III Nr. 97/2010 und BGBl. III Nr. 108/2010, Art. 12 Abs. 1)
- OPEC-Fonds ([Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem OPEC-Fonds für internationale Entwicklung über den Amtssitz des Fonds](#), BGBl. Nr. 248/1982, Art. 12 Abs. 1)
- [Ämter der Vereinten Nationen](#)(BGBl. III Nr. 99/1998, Abschn. 24)
- Zwischenstaatliches Komitee für die Auswanderung aus Europa ([Verordnung betreffend die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an das Zwischenstaatliche Komitee für Auswanderung](#), BGBl. Nr. 530/1980 idF der Verordnung BGBl. Nr. 584/1987)
- IIASA, Systemanalyse ([Verordnung über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an das Internationale Institut für angewandte Systemanalyse](#), BGBl. Nr. 441/1979, § 1 Abs. 1)
- Ständige Beobachtermission der EG ([Verordnung über die Einräumung von Privilegien und Immunitäten an die Ständige Beobachtermission der Kommission der Europäischen Gemeinschaften](#), BGBl. Nr. 277/1979)

- OSZE (Bundesgesetz über die Rechtsstellung von Einrichtungen der OSZE in Österreich, BGBI. Nr. 511/1993 idF BGBI. Nr. 735/1995, § 3 Abs. 1 [Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Organisation für Sicherheit und Zusammenarbeit in Europa \(OSZE\) über den Amtssitz der Organisation für Sicherheit und Zusammenarbeit in Europa, BGBI. III Nr. 84/2018, Abschnitt 15](#))
- Delegation der Kommission der Europäischen Gemeinschaften ([Abkommen zwischen der Regierung der Republik Österreich und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften über die Errichtung sowie die Privilegien und Immunitäten der Delegation der Kommission der Europäischen Gemeinschaften in der Republik Österreich](#), BGBI. Nr. 37/1988, Art. 3 Abs. 1).

Zu diesen privilegierten Einrichtungen zählen weiters unter anderem folgende im Ausland bestehende Einrichtungen:

- UNO ([Übereinkommen über die Privilegien und Immunitäten der Vereinten Nationen](#), BGBI. Nr. 126/1957, Abschn. 7 lit. a)
- [UN-Spezialorganisationen](#) (BGBI. Nr. 248/1950 idF BGBI. Nr. 40/1955, Abschn. 9 lit. a)
- [Internationaler Kinderhilfsfonds](#) (BGBI. Nr. 48/1949, Art. VI lit. A)
- [Europarat](#) (BGBI. Nr. 127/1957, Art. 7 lit. a)
- OECD ([BGBI. Nr. 223/1957](#), Art. 6 lit. a)
- EFTA ([BGBI. Nr. 142/1961](#), Art. 6 lit. a)
- ESA ([BGBI. Nr. 93/1981](#), Art. 7 lit. b)
- [Kommission zum Schutz der Donau](#) ([BGBI. III Nr. 227/2001](#), Art. 11 Abs. 1)
- [Europäische Patentorganisation](#) (BGBI. Nr. **672/1990, Art. 10 Abs. 1** 350/1979, Art. 4 Abs. 1)

Der Kapitalertragsteuerabzug kann unterbleiben, wenn die über die Kapitalanlagen verfügberechtigten zwei Organisationsbeamten schriftlich bestätigen, dass die die steuerbefreiten Erträge abwerfenden Kapitalanlagen für den amtlichen Aufgabenkreis der privilegierten Einrichtung benötigt werden.

Nach Rz 1520 wird folgender Abschnitt 26.3.3 mit Rz 1521 eingefügt:

26.3.3 Freibetrag bei Vorliegen sowohl unbeschränkter als auch beschränkter Steuerpflicht

1521

Ergibt sich eine Steuerpflicht sowohl nach § 1 Abs. 2 KStG 1988 als auch nach § 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988, sind in der Veranlagung zur Körperschaftsteuer die Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988 – falls sie überhaupt zu veranlagen sind – getrennt vom Einkommen aus der unbeschränkten Teilsteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 KStG 1988 anzusetzen. Ein Verlustausgleich zwischen der Sphäre der unbeschränkten und jener der beschränkten Steuerpflicht ist nicht möglich. Der Freibetrag gemäß § 23 KStG 1988 ist nur vom – nach Abzug der Sonderausgaben verbleibenden – unbeschränkt teilsteuerpflichtigen Einkommen in Abzug zu bringen. Keine Wirkung entfaltet er hingegen für Einkünfte im Sinne des § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0040).

Nach Rz 1582 wird folgender Abschnitt 27.8 mit den Rz 1582a bis 1582d eingefügt:

27.8 Steuerabzug bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (§ 107 EStG 1988 iVm § 24 Abs. 7 KStG 1988)

1582a

Zu § 107 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 8207a ff.

§ 107 EStG 1988 gilt nach § 24 Abs. 7 KStG 1988 mit Abweichungen auch im Bereich der Körperschaftsteuer. Die gesetzliche Beschränkung der Abzugsteuer auf Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 und Abs. 3 Z 1 KStG 1988 stellt sicher, dass nicht auch Körperschaften öffentlichen Rechts und von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaften durch die Verpflichtung zum Steuerabzug gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig werden. Diese Körperschaften unterliegen daher mit Einkünften aus Anlass der Einräumung von

Leitungsrechten – wie bisher – grundsätzlich keiner Steuerbelastung (zu Agrargemeinschaften siehe jedoch Rz 121 ff).

1582b

§ 24 Abs. 7 KStG 1988, aus dem sich ergibt, dass § 107 EStG 1988 für beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige der zweiten Art (§ 1 Abs. 3 Z 2 und Z 3 KStG 1988) nicht „gilt“, ist jedoch nur auf Fälle bezogen, in denen ein derartiges Körperschaftsteuersubjekt Zahlungsempfänger ist. Die Regelung soll ausschließen, dass befreite Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts auf Grund des Umstandes, dass steuerabzugspflichtige Einkünfte (§ 107 EStG 1988) bezogen werden, gemäß § 21 Abs. 2 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtig werden.

Eine von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaft (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988) unterliegt daher mit Zahlungen, die in den Anwendungsbereich des § 107 EStG 1988 fallen, der Verpflichtung zum Steuerabzug.

1582c

Die Abzugsteuer beträgt nach § 24 Abs. 7 Z 1 KStG 1988 abweichend von § 107 Abs. 5 EStG 1988 lediglich 8,25%. (Dies entspricht der Anwendung des Körperschaftsteuersatzes von 25% auf die nach § 107 Abs. 11 EStG 1988 ermittelte pauschale Bemessungsgrundlage von 33%).

§ 24 Abs. 7 Z 2 KStG 1988 erweitert die Haftungsbestimmungen des § 107 Abs. 6 EStG 1988. Der Schuldner der Einkünfte haftet für die Entrichtung der Abzugsteuer nicht, wenn der Abzug auf Grundlage der Angaben des Einkünfteempfängers – etwa aufgrund einer von einem vertretungsbefugten Organ einer Körperschaft öffentlichen Rechts unterzeichneten Bestätigung, dass die gewährten Beträge dem hoheitlichen Bereich zuzurechnen sind – unterblieben ist und deshalb auch keine Anmeldung erfolgt ist und diese Angaben nicht offensichtlich unrichtig sind.

Nach § 24 Abs. 7 Z 3 KStG 1988 ist die Abzugsteuer dem Empfänger der Einkünfte vorzuschreiben, wenn ein Abzug zu Unrecht unterblieben ist.

Wurde daher etwa von einer Körperschaft öffentlichen Rechts bestätigt, mit dem Betrag nicht der Steuerpflicht zu unterliegen und sind diese Angaben für den Infrastrukturbetreiber nicht offensichtlich – das heißt leicht erkennbar – unrichtig, löst ein Unterbleiben des Steuerabzuges für ihn keine Haftung aus. Stellt sich in Folge heraus, dass der gewährte Betrag tatsächlich einem Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen ist und daher der Steuerpflicht unterliegt, hat eine Vorschreibung beim Einkünfteempfänger zu erfolgen. Gleiches gilt für den Fall, dass eine von der unbeschränkten Steuerpflicht befreite Körperschaft (zB ein gemeinnütziger Verein) zu Unrecht bestätigt, dass der gewährte Betrag dem befreiten Bereich zuzurechnen ist.

1582d

§ 24 Abs. 7 KStG 1988 ist grundsätzlich auf Zahlungen anzuwenden, die ab dem 1. Jänner 2019 erfolgen. Darüber hinaus ist § 107 Abs. 11 EStG 1988 in Bezug auf die Höhe der in der Veranlagung anzusetzenden Einkünfte bereits auf alle zum Zeitpunkt der Kundmachung des Bundesgesetzes BGBI. I Nr. 62/2018 – diese erfolgte am 14. August 2018 – nicht rechtskräftig veranlagten Fälle mit Einkünften aus der Einräumung von Leitungsrechten anzuwenden (§ 26c Z 69 KStG 1988). Für solche Fälle sind die Einkünfte daher ebenfalls pauschal mit 33% des Auszahlungsbetrages anzusetzen, sofern die empfangende Körperschaft nicht den Ansatz der Einkünfte in der von ihr nachzuweisenden Höhe beantragt (siehe dazu EStR 2000 Rz 8207s).

1591a

Für nach dem 6.7.2015 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenträgers gilt Folgendes:

Tritt der Gruppenträger in die Liquidation ein, endet die Unternehmensgruppe mit Ablauf des letzten Wirtschaftsjahres des Gruppenträgers vor Beginn des besonderen Liquidationsbesteuerungszeitraumes gemäß § 19 Abs. 2 KStG 1988, weil eine nach § 19 KStG 1988 in Liquidation befindliche Körperschaft nicht als Gruppenträger in Betracht kommt (VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008).

Für bis zum 6.7.2015 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenträgers gilt Folgendes:

Der Eintritt des Gruppenträgers in die Liquidation hat keine unmittelbaren Folgen für das Bestehen der Unternehmensgruppe, sofern seit der Begründung der Unternehmensgruppe bereits zwei volle Wirtschaftsjahre vor Beginn des Liquidationszeitraumes vergangen sind und der folgende Liquidationszeitraum zumindest volle 12 Monate umfasst, weil ansonsten bereits die Mindestdauer iSd § 9 Abs. 10 KStG 1988 nicht erfüllt werden kann (siehe Rz 1593). Bei Liquidation des Gruppenträgers nach Ablauf der Mindestdauer der Unternehmensgruppe ist die Unternehmensgruppe spätestens mit Löschung des Gruppenträgers im Firmenbuch beendet.

~~Tritt ein Gruppenmitglied in die Liquidation ein, führt dies zum Ausscheiden jener Gruppenmitglieder aus der Unternehmensgruppe, mit denen das in die Liquidation eintretende Gruppenmitglied als beteiligte Körperschaft iSd § 9 Abs. 4 KStG 1988 finanziell verbunden ist. Das in die Liquidation eintretende Gruppenmitglied selbst scheidet jedoch nicht aus der Unternehmensgruppe aus, sofern nicht schon bei Liquidationsbeginn feststeht, dass die Mindestdauer iSd § 9 Abs. 10 KStG 1988 nicht erfüllt werden kann (siehe Rz 1593).~~

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

Rz 1591b wird eingefügt:

1591b

Für nach dem 30.09.2019 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenmitglieds gilt Folgendes:

Es ist davon auszugehen, dass der Eintritt des Gruppenmitglieds in die Liquidation weder zu dessen Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe noch zum Ausscheiden jener Gruppenmitglieder aus der Unternehmensgruppe führt, mit denen das in die Liquidation eintretende Gruppenmitglied als beteiligte Körperschaft iSd [§ 9 Abs. 4 KStG 1988](#) finanziell verbunden ist. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass seit dem Hinzutreten des in Liquidation befindlichen Gruppenmitgliedes zur Unternehmensgruppe bereits zwei volle Wirtschaftsjahre vor Beginn des Liquidationszeitraumes vergangen sind und der folgende Liquidationszeitraum zumindest volle zwölf Monate umfasst, weil ansonsten bereits die Mindestdauer im Sinne des [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) nicht erfüllt werden kann (siehe Rz 1593). Im Hinblick auf die Ergebniszurechnung ist jedoch Folgendes zu beachten:

- Das Abwicklungsergebnis des in Liquidation befindlichen Gruppenmitgliedes ist – außerhalb der Unternehmensgruppe – bei diesem gesondert zu veranlagen (vgl. Rz 1061).**
- Die Ergebnisse der mit dem in Liquidation befindlichen Gruppenmitglied finanziell verbundenen Gruppenmitglieder aus Wirtschaftsjahren, die während des Liquidationszeitraumes enden, können nicht mehr im Rahmen der Gruppe zugerechnet werden, sondern sind im Rahmen ihrer Individualveranlagung zu erfassen.**

Für bis zum 30.09.2019 verwirklichte Auflösungstatbestände eines Gruppenmitglieds bestehen keine Bedenken, einheitlich wie folgt vorzugehen:

- Das in die Liquidation eintretende Gruppenmitglied selbst scheidet nicht aus der Unternehmensgruppe aus, sofern seit dem Hinzutreten dieses Gruppenmitglieds zur Unternehmensgruppe bereits zwei volle**

Wirtschaftsjahre vor Beginn des Liquidationszeitraumes vergangen sind und der folgende Liquidationszeitraum zumindest volle zwölf Monate umfasst (siehe Rz 1593).

- **Der Eintritt des Gruppenmitglieds in die Liquidation führt allerdings zum Ausscheiden jener Gruppenmitglieder aus der Unternehmensgruppe, mit denen das in die Liquidation eintretende Gruppenmitglied als beteiligte Körperschaft iSd [§ 9 Abs. 4 KStG 1988](#) finanziell verbunden ist, wenn der Auflösungstatbestand nach dem 6.7.2015 verwirklicht worden ist.**
- **Sofern nicht getilgte Verbindlichkeiten vorliegen, sind diese weiterhin – der bisherigen Sichtweise in der BMF-Information vom 24.10.2018, BMF-010203/0434-IV/6/2018 entsprechend – nicht Teil des Abwicklungsendvermögens und erhöhen das steuerliche Liquidationsergebnis somit um jenen Wert, mit dem sie im Abwicklungs-Anfangsvermögen enthalten waren. Es bestehen keine Bedenken, das so ermittelte Liquidationsergebnis noch in der Gruppe zuzurechnen.**

Soweit ein Liquidationsgewinn vorliegt, kommt die 75%-Vortragsgrenze gemäß [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG 1988](#) beim Gruppenträger nicht zur Anwendung.

1593

Um unerwünschte Gestaltungen hintan zu halten, bleiben die steuerlichen Wirkungen der Gruppenbesteuerung nur dann bestehen, wenn die Mindestdauer von drei (vollen) Wirtschaftsjahren erfüllt wird. Die Mindestdauer ist erfüllt, wenn das Einkommen aus drei vollen Wirtschaftsjahren (letztlich) beim Gruppenträger tatsächlich zu einer Zurechnung geführt hat. Da für die Mindestdauer nur volle, jeweils einen Zeitraum von zwölf Monaten umfassende Wirtschaftsjahre zählen, sind Rumpfwirtschaftsjahre bei der Mindestdauer nicht zu berücksichtigen. Bei Vorliegen eines Rumpfwirtschaftsjahres verlängert sich die Mindestdauer bis zur Ergebniszurechnung des dritten vollen Wirtschaftsjahres.

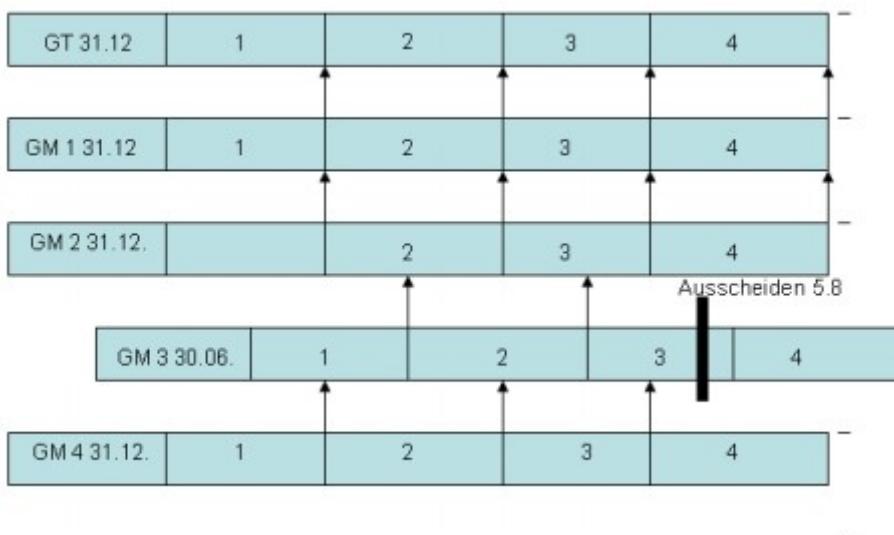
Tritt ein Gruppenmitglied in die Liquidation ein wird die Mindestdauer nur dann erfüllt, wenn seit dem Hinzutreten zur Gruppe zwei volle Wirtschaftsjahre vor der Liquidation vergangen

sind und der folgende Liquidationszeitraum zumindest volle zwölf Monate umfasst. Sind zu Liquidationsbeginn noch keine zwei vollen Wirtschaftsjahre vergangen, scheidet das Gruppenmitglied daher mit Liquidationsbeginn aus der Gruppe aus (siehe Rz 1591b).

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

Beispiel:

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



Scheidet ein Gruppenmitglied während der Mindestdauer aus der Unternehmensgruppe aus, sind jene steuerlichen Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Mitgliedschaft der ausscheidenden Körperschaft ergeben hätten. Bei Ausscheiden eines Gruppenmitglieds während der Mindestdauer von drei Jahren sind daher die in den Vorjahren zugerechneten Ergebnisse rückabzuwickeln; dies gilt für inländische und ausländische Gruppenmitglieder gleichermaßen. Das Ausscheiden einer Körperschaft aus der Unternehmensgruppe innerhalb der Mindestdauer von drei Jahren gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des [§ 295a BAO](#).

Die steuerlichen Verhältnisse, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten, sind im Wege der Veranlagung und der Anpassung bzw. Aufhebung der abgeleiteten Bescheide gemäß [§ 295 BAO](#) herzustellen.

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

Rz 1601b wird eingefügt:

1601b

Gemäß [§ 24a Abs. 1 Z 3 KStG 1988](#) ist das Ergebnis jedes beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds ([§ 9 Abs. 2 zweiter Teilstrich KStG 1988](#)) und beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenträgers ([§ 9 Abs. 3 fünfter Teilstrich KStG 1988](#)) mit Bescheid festzustellen (Feststellungsbescheid gemäß [§ 92 Abs. 1 lit. b BAO](#)). In diesem Bescheid ist über den Gesamtbetrag der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus inländischen Betriebsstätten und inländischem unbeweglichen Vermögen abzusprechen, weil diese Einkünfte unmittelbar in die Gruppenbesteuerung einzubeziehen sind (siehe dazu bereits Rz 1078).

Bundesministerium für Finanzen, 28. November 2019