



Verteiler:

A3 B3 C5 G4

K010

26. November 2002

GZ. 06 0101/3-IV/6/02

An alle

Finanzlandesdirektionen und Finanzämter

mit Ausnahme der Finanzämter für Gebühren und  
Verkehrsteuer

Himmelpfortgasse 4-8  
Postfach 2  
A-1015 Wien

Sachbearbeiter:  
Dr. Martin Atzmüller  
Telefon:  
+43 (0)1-514 33/2596

**Betr.: Körperschaftsteuerprotokoll 2002**

**Die Ausführungen im Körperschaftsteuerprotokoll 2002 stellen Ergänzungen und Klarstellungen zu den KStR 2001 und den bestehenden Erlässen zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise dar.**

Über den Inhalt des Protokolls sind von den Finanzämtern allenfalls im Zusammenwirken mit der jeweiligen Finanzlandesdirektion Amtsbesprechungen durchzuführen. Auf eine Verteilung des Einkommensteuerprotokolls 2002 mit Erlassverteiler wird verzichtet, da das Protokoll im Intranet/Internet zur Verfügung gestellt und im Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung verlautbart wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus dem Einkommensteuerprotokoll 2002 nicht abgeleitet werden.

26. November 2002

Für den Bundesminister:

Dr. Wiesner

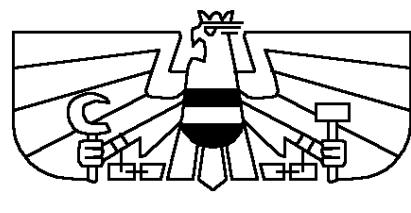
Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung:

# **Protokoll über die Bundes-Körperschaftsteuertagung 2002**

**24. April – 25. April 2002**

**Bundesministerium für Finanzen**

**GZ. 06 0101/3-IV/6/02 vom 26. November 2002**



**BUNDESMINISTERIUM**

# **1 §§ 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988, § 94 Z 6 lit. c vierter Teilstrich EStG 1988**

## **KEST-Pflicht für von Gemeinden verwaltete Pensionsversicherungsbeiträge (KStR 2001 Rz 1473)**

Nach dem oberösterreichischen Gemeinde-Bezügegesetz 1998 haben die Gemeindeorgane für jedes Kalendermonat ihrer Funktion im voraus einen monatlichen Pensionsversicherungsbeitrag iHv 11,75% des Bezuges an die jeweilige Gemeinde zu leisten. Die Pensionsversicherungsbeiträge sind von der jeweiligen Gemeinde zu verwalten. Endet der Anspruch auf Bezüge, hat die jeweilige Gemeinde an den zuständigen Pensionsversicherungsträger eine Anrechnungsbetrag iHv 22,8% der jeweiligen Beitragsgrundlage zu leisten. Kann auf Kapitalerträge (Zinsen), die aus der Verwaltung der Pensionsversicherungsbeiträge erwachsen, die KEST-Befreiung des § 94 Z 6 lit c vierter Teilstrich EStG 1988 (KESt-Befreiung für Kapitalerträge, die einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechtes zuzurechnen sind) angewendet werden?

**Gemäß § 94 Z 6 lit c vierter Teilstrich EStG 1988 sind Zinsen, die einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechtes nachweislich zuzurechnen sind, von der KESt befreit.**

**Gemäß Rz 1473 KStR 2001 gehören zu "Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechtes" die Sozialversicherungsträger und andere selbstständige oder unselbstständige Fonds, die Leistungen aus dem Titel der Altersversorgung sowie aus dem Titel der Unterstützung bei Krankheit, Unfall oder persönlicher Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger erbringen, zB Versorgungsfonds von Kammern oder gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften. Bei unselbstständigen Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen ist Voraussetzung, dass die Kapitalanlagen in einem eigenen Rechnungskreis zusammengefasst und die Erträge nur für Versorgungs- und Unterstützungsziele verwendet werden.**

**Als "Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechtes" kann nur eine Einrichtung angesehen werden, deren Zweck darauf gerichtet ist, bei Vorliegen der Voraussetzungen für den Leistungsfall selbst**

**Versorgungs- und Unterstützungsleistungen an entsprechende Leistungsempfänger zu erbringen. Eine "Einrichtung", der Zweck darin besteht, diejenigen Mittel anzusparen, die erforderlich sind, um die der Gemeinde obliegende gesetzliche Verpflichtung zur Abfuhr eines Pensionsbeitrages aufzubringen, der die (Mit)Finanzierung der Altersversorgung eines Gemeindefunktionärs durch den jeweils zuständigen Pensionsversicherungsträger bezeichnet, entspricht dieser Voraussetzung nicht. Die Unterstützung (hier im Altersfall) erfolgt nämlich dann nicht durch die Gemeinde, sondern durch den jeweils zuständigen Pensionsversicherungsträger. Die Zweckbestimmung der "Einrichtung" besteht damit bloß in der Erfüllung einer gesetzlich auferlegten Leistungsverpflichtung gegenüber dem zur Altersversorgung verpflichteten Pensionsversicherungsträger. Da die Erbringung einer Versorgungs- oder Unterstützungsleistung durch die Einrichtung aber konstitutive Voraussetzung für die Anwendung des Befreiungstatbestandes ist, kann das (ebenfalls erforderliche) Vorhandensein eines eigenen Rechnungskreises für die Anwendung der Befreiung alleine nicht genügen. Eine Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 94 Z 6 lit c vierter Teilstrich EStG 1988 kommt daher nicht in Betracht.**

## **2 § 2 Abs. 3 KStG 1988**

### **Auslagerung von Versorgungsbetrieben unter Einbeziehung eines Mitunternehmeranteiles**

Kann Rz 78 KStR 2001 so verstanden werden, dass ein Versorgungsbetrieb auch dann anzunehmen ist, wenn das Wasserwerk, die Fernwärmeversorgung und der Verkehrsbetrieb mit einen Anteil an der E-Werks-KG gebündelt werden soll? Wenn ja, gilt dies auch für die Auslagerung dieser wirtschaftlichen Einheiten in eine der KöR alleine gehörende Aktiengesellschaft?

**§ 2 Abs. 3 KStG 1988 sieht als Ausnahme von der Grundregel, dass jeder Betrieb für sich als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist, vor, dass bestimmte Versorgungsaktivitäten einer Körperschaft des öffentlichen Rechts als ein einheitlicher Versorgungsbetrieb behandelt werden können, wenn sie organisatorisch zusammengefasst sind und unter einheitlicher Leitung stehen. Es ist daher davon auszugehen, dass diese Zusammenfassung auf aktive Tätigkeiten der Körperschaft bezogen sind. Die Tatsache, dass zum Begriff eines Betriebes gewerblicher Art nach § 2 Abs 2 Z 2 KStG 1988 auch die entgeltliche Überlassung**

**eines Betriebes gewerblicher Art gehört, ist als allgemeine Begriffsbestimmung von der Spezialbestimmung des Abs. 3 nicht umfasst. Es bestehen nur im Falle der Auslagerung einer Versorgungsbetriebsaktivität in eine GmbH&CoKG, bei der die Körperschaft des öffentlichen Rechts die hundertprozentige Kommanditistenstellung innehat, keine Bedenken, diesen Mitunternehmeranteil als Teil des Versorgungsbetriebsverbundes anzuerkennen, da sich wirtschaftlich keine Änderung gegenüber der unmittelbaren Betriebsführung ergibt, wenn die KG keine anderen Aktivitäten außerhalb von Versorgungsbetrieben entfaltet und die organisatorische Einbindung der KG in die Körperschaft des öffentlichen Rechts gewahrt bleibt. Die vorstehenden Grundsätze gelten auch bei Auslagerung des gesamten Versorgungsbetriebeverbundes in eine Kapitalgesellschaft, deren Anteile ausschließlich im Eigentum von Körperschaften des öffentlichen Rechtes stehen.**

### **3 § 8 Abs 2 KStG 1988**

#### **Verdeckte Ausschüttung bei außerbetrieblichen Einkünften?**

Ist der Begriff der verdeckten Ausschüttung auf sämtliche Körperschaften unabhängig von der Eigenschaft ihrer Einkünfte anzuwenden oder nur auf den Betriebsvermögensbereich eingeschränkt interpretierbar? Mit anderen Worten, kann sich die verdeckte Ausschüttung auch auf außerbetriebliche Einkünfte bei Vereinen, Privatstiftungen und Kapitalgesellschaften erstrecken?

**Das Rechtsinstitut der verdeckten Ausschüttung ist auf personenbezogene Körperschaften bezogen, die betriebliche Einkünfte erzielen. Verdeckte Ausschüttungen kommen in erster Linie bei Körperschaften in Betracht, die ihr Einkommen gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln. Es ist allerdings auch bei diesen Körperschaften der Begriff der verdeckten Ausschüttung nur für den steuerwirksamen Bereich denkbar, nicht im Bereich von Liebhaberei bzw. nicht zum Betriebsvermögen zählenden Vermögensteilen (dies gilt allerdings nicht für die steuerliche Behandlung der Anteilsinhaber). Bei den anderen Körperschaften ist eine verdeckte Ausschüttung denkbar, soweit sie Gewinneinkünfte erzielen. Soweit bei diesen Körperschaften außerbetriebliche Einkünfte im Sinne des EStG 1988 anfallen oder ein steuerneutraler Bereich vorliegt, kann das Rechtsinstitut der verdeckten Ausschüttung keine Bedeutung haben. Es kann daher höchstens nach allgemeinem Einkommensteuerrecht eine nicht durch die Einkunftsquelle**

**veranlasste Ausgabe vom Abzugsverbot betroffen sein, es können aber nicht erzielte Einnahmen analog zum Einkommensteuerrecht körperschaftsteuerrechtlich nicht erfasst werden.**

## **4 §§ 7, 8 und § 12 KStG 1988**

### **Darlehensgewährungen einer Trägerkörperschaft an ihren Betrieb gewerblicher Art (KStR 2001 Rz 708)**

Eine nach kanonischem Recht errichtete und daher mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattete Einrichtung der katholischen Kirche (= eigenständige Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR); vgl. Rz 44 KStR 2001) stellt einzelnen Betrieben gewerblicher Art (BgA) Darlehen zum Zwecke der Finanzierung ihres Betriebsvermögens zur Verfügung. Die Rückzahlungs- und Verzinsungsmodalitäten sind in einem Rahmenvertrag klar festgelegt und entsprechen fremdüblichen Konditionen (vgl. Rz 686 KStR 2001). Die daraus resultierenden laufenden Zinsen werden bei den BgA erfolgsmindernd angesetzt. Da die Trägerkörperschaft die Darlehenshingaben (Finanzierung hauptsächlich aus angelegten Spendengeldern) der bloßen Vermögensverwaltung zuordnet, erfolgt keine Versteuerung der Zinseneinkünfte (das heißt keine Begründung eines BgA).

Können derartige Darlehensverhältnisse zwischen einer KöR und ihren BgA abgabenrechtlich in vollem Umfang anerkannt werden oder ist zumindest teilweise von einer eigenkapitalersetzen Zuwendung auszugehen? In welcher Höhe wäre dann das betriebsnotwendige Kapital anzusetzen?

**Grundsätzlich ist durch die Judikatur der Grundsatz der Finanzierungsfreiheit festgeschrieben. Weder aus dem Handel- noch dem Steuerrecht lassen sich Mindestkapitalerfordernisse für Körperschaften, die nicht Kapitalgesellschaften sind, ableiten. Eine fremdüblich gestalteten Darlehensfinanzierung durch die Trägerkörperschaft wird daher grundsätzlich anzuerkennen sein. Bei der Beurteilung, ob eine fremdübliche Darlehensgestaltung vorliegt, wird aber auf den Umstand Bedacht zu nehmen sein, dass Körperschaften des öffentlichen Rechtes als Schuldner zumeist über eine sehr hohe Bonität verfügen. Da die Körperschaft des öffentlichen Rechtes für alle Verbindlichkeiten des BgA haftet bzw. zivilrechtlich Primärschuldner ist, müssten diese Bonitätsvorteile bei der Darlehensgewährung an den BgA in entsprechend günstigen**

**Darlehensbedingungen ihren Niederschlag finden, da anderenfalls eine verdeckten Ausschüttung anzunehmen wäre.**

## **5 § 10 KStG 1988**

### **Verdeckte Ausschüttungen durch eine Liebhaberei-Körperschaft**

Eine Aktiengesellschaft hält 100 % Anteile an einer GmbH, deren Tätigkeit von der Finanzbehörde als Liebhaberei eingestuft wurde. Es werden verdeckte Ausschüttungen an die AG festgestellt, die an der Liebhabereibeurteilung nichts ändern (vgl. Rz 335 KStR 2001). Kommt beim Gesellschafter (AG) die Bestimmung des § 10 Abs.1 KStG 1988 zur Anwendung, obwohl es zu einer Doppelbesteuerung nicht kommt?

**Die Feststellung der Liebhabereieigenschaft des Betriebes einer Kapitalgesellschaft entlässt das "Einkommen" dieses Betriebes aus der Steuerpflicht. § 10 KStG 1988 soll eine mehrfache Belastung mit Körperschaftsteuer vermeiden, solange ein Ertrag (Gewinn) im Bereich der Körperschaften verbleibt, kann aber auf diesen bezogen keine eigenständige Steuerpflicht des Mutterunternehmens auslösen. Die Besteuerung des "Dividendenertrages" aus einer Liebhaberei-Körperschaft kann daher erst bei Ausschüttung des Ertrages an den ersten Anteilsinhaber, der eine natürliche Person ist, im Wege der Kapitalertragsteuer erfolgen.**

## **6 § 10 Abs 2 KStG 1988**

### **Behandlung von Kursdifferenzen bei Forderungen auf Beteiligungserträge**

Der Ausschüttungsbeschluss der ausländischen Kapitalgesellschaft erfolgt am 15.12.01 und wird mit 15.1.02 fällig gestellt. Die zu 25% beteiligte inländische Kapitalgesellschaft hat am Bilanzstichtag die Forderung auf die ausgeschütteten Beteiligungserträge mit dem Kurswert zum Bilanzstichtag zu bewerten. Am 15.1.02 ist der Kurs a) gestiegen bzw. b) gesunken. Sind die Kursdifferenzen dem § 10 Abs. 2 KStG 1988 zuzurechnen oder wie der BFH neuerdings befindet als außerhalb des § 10 KStG 1988 liegende Kursgewinne oder Kursverluste zu sehen?

**Kursdifferenzen aus Forderungen betreffend offene Ausschüttungen aus Schachtelbeteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 teilen das Schicksal der Schachtelbeteiligung, sodass es zu einem höheren steuerfreien Beteiligungsertrag kommt bzw. eine Kursdifferenz nach unten steuerneutral**

**bleibt, das heißt mit dem geringeren steuerneutralen Beteiligungsertrag abschließend definiert ist.**