

2. Jänner 2006

BMF-010216/0134-VI/6/2005

An

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Großbetriebsprüfungen

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Gebühren und Verkehrsteuer, Bewertung

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Internationales Steuerrecht

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Lohnsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Finanzstraf-, Verfahrens- und Exekutionsrecht

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Umsatzsteuer

Steuer- und Zollkoordination, Produktmanagement

Körperschaftsteuerrichtlinien 2001, Wartungserlass 2005

Änderung der KStR 2001 insbesondere auf Grund des Abgabenänderungsgesetzes 2004 und des BG BGBl. I 8/2005.

Allgemeines:

I. Änderungen durch das AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180:

Die sich daraus ergebenden Änderungen sind in den RZ 88a bis 88c, 570a, 1201, 1476, 1498 und 1501 berücksichtigt.

II. Änderungen durch das BG, BGBl. I 2005/8:

Die sich aus der Einführung der betrieblichen Kollektivversicherung sind in RZ 156a berücksichtigt.

III. Änderungen auf Grund der allgemeinen Wartung und der Fehlerkorrektur:

Die sich daraus ergebenden Änderungen sind in den RZ 21, 66, 796 und 1248 berücksichtigt.

Die Änderungen im Einzelnen:

Änderung des Inhaltsverzeichnisses:

Eingefügt werden:

12.1.2.3.7 Finanzierungsbetrieb

22.4 Sanierungsgewinn

Rz 21 lautet:

1.2.1.1.4 Vereine

21

Ein Verein im Sinne des § 1 Vereinsgesetz 2002, dass das Vereinsgesetz 1951 ersetzt, ist ein auf Dauer angelegter, mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteter Zusammenschluss von mindestens zwei Personen auf Grund von Statuten, zur Verfolgung eines bestimmten, gemeinsamen, ideellen Zweckes. Er darf nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein und sein Vermögen nur im Sinne des Vereinszweckes einsetzen. Das Vereinsgesetz ist auf Zusammenschlüsse die, zwingend oder in freier Rechtsformwahl, in anderer Rechtsform gebildet werden nicht anzuwenden.

Nicht unter das Vereinsgesetz fallen neben Kapitalgesellschaften und Genossenschaften insbesondere:

- **Vor dem 01.01.2000 errichtete auf Gewinn gerichtete Vereine (§ 5 des Ersten Bundesrechtsbereinigungsgesetzes, BGBl. I Nr. 191/1999).**
- Vereine für Bank- und Kreditgeschäfte, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen und Pfandleihanstalten.
- Orden und Kongregationen sowie Religionsgesellschaften überhaupt.
- Die gemäß den Gewerbeetzen errichteten Genossenschaften und Unterstützungskassen der Gewerbetreibenden.
- Verbindungen von Personen, die sich ohne ausdrücklich normierte Organisation und Mitgliedschaft zur Erreichung bestimmter erlaubter Ziele nicht auf Dauer oder nur fallweise zusammenfinden.

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

Ideelle Vereine kommen als Hauptvereine oder als Zweigvereine vor. Weiters bestehen Dachverbände. Alle drei Vereinsformen besitzen grundsätzlich Rechtspersönlichkeit.

Die Organisation des Vereines wird in den Statuten geregelt. Der Mindestinhalt der Statuten ist in § 3 Abs. 2 Vereinsgesetz 2002 geregelt. Die Vereinstätigkeit muss auf längere Dauer ausgerichtet sein. Als Mitglieder können sowohl natürliche wie auch juristische Personen beitreten. Die Organe des Vereins sind in der Regel die Mitglieder- bzw. Generalversammlung, das Leitungsorgan (der Vorstand), das aus mindestens zwei natürlichen Personen bestehen muss, die Rechnungsprüfer und allenfalls ein Aufsichtsorgan (vergleichbar dem Aufsichtsrat sowie das Schiedsgericht.

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

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

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

Siehe weiters VereinsR 2001 Rz 5.

Rz 66 lautet:

66

Die Tätigkeit muss sich innerhalb der Körperschaft öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben, etwa durch eine besondere Leitung, eigenes Personal, einen geschlossenen Geschäftskreis, eigene Buchführung, eigene Verrechnungsstelle oder einem ähnlichen auf eine Einheit hinweisenden Merkmal. Eine feste örtliche Anlage ist nicht erforderlich.

Die Verbuchung der Einnahmen aus Leistungen (z.B. Impfleistungen) unter einem Haushaltsansatz reicht für sich allein noch nicht aus, um von einer wirtschaftlichen Selbstständigkeit hinsichtlich dieser Tätigkeit sprechen zu können (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0141).

Das Erfordernis eines wirtschaftlichen Heraushebens schließt nicht aus, dass auch dann ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, wenn er selbst eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist. In diesen Fällen ist der Betrieb gewerblicher Art mit der Trägerkörperschaft ident. Werden über die ursprüngliche Tätigkeit hinaus andere Tätigkeiten aufgenommen, kann dies zur Begründung eines weiteren Betriebes gewerblicher Art führen.

Beispiel:

Ein als Anstalt öffentlichen Rechts errichtetes Museum betreibt unabhängig vom Museumsbetrieb ein Hotel.

Nach Rz 88 wird eine Überschrift eingefügt (AbgÄG 2004)

1.2.1.2.3.7 Finanzierungsbetrieb

Nach der Überschrift werden folgende Rz 88a bis 88d eingefügt (AbgÄG 2004)

Rz 88a

Fremdfinanzierungszinsen für einen Beteiligungserwerb waren bis zum Steuerreformgesetz 2005 (BGBl. I Nr. 57/2004) nicht abzugsfähig. Auf Grund der Änderung des § 11 Abs. 1 durch das Steuerreformgesetz 2005 sind diese Fremdfinanzierungszinsen, mit Wirkung ab der Veranlagung 2005, abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungszinsen führt bei unbeschränkt steuerpflichtigen Darlehens- bzw. Kreditgebern in aller Regel zu einem steuerpflichtigen Ertrag. Dies muss in steuersystematischer Konsequenz grundsätzlich auch für Körperschaften öffentlichen Rechts gelten, denn die steuerliche Abzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungszinsen für den

Beteiligungserwerb auf der einen Seite muss konsequent zu einer Steuerpflicht beim Darlehens- bzw. Kreditgeber führen. Daher wurde in § 2 Abs. 2 Z 4 grundsätzlich die Überlassung von bestimmten taxativ aufgezählten Finanzmitteln, deren Zinserträge nicht bereits der Kapitalertragsbesteuerung unterliegen, an taxativ aufgezählte Empfänger als Betrieb gewerblicher Art definiert. Der Verweis auf § 27 Abs. 1 Z 3 bis 5 EStG 1988 stellt klar, dass diese Einkünfte zwar im Rahmen eines fiktiven Betriebes gewerblicher Art bezogen werden, es sich aber dennoch um Einkünfte aus Kapitalvermögen handelt, die nach den dafür einkommensteuerlich maßgeblichen Grundsätzen zu ermitteln sind.

Das entgeltliche Überlassen solcher Finanzmittel begründet einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art, gleichgültig wie viele Darlehen, Kredite, etc. gewährt bzw. solche Finanzmittel überlassen werden.

Beispiel:

Die Gemeinde A gewährt ihrer Tochtergesellschaft B im Jahr 05 einen Kredit von 100.000,-. Im Jahr 06 gibt sie dem Betrieb gewerblicher Art der Gemeinde B ein verzinsliches Darlehen. Bei der Gemeinde A liegt ein einziger Betrieb gewerblicher Art vor.

Rz 88b

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 4 KStG 1988 führt nur das Überlassen von Finanzmitteln, die Erträge im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 3 (Hypothekarzinsen), Z 4 (Zinsen und andere Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art) und Z 5 (Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen) EStG 1988 generieren, zur Entstehung eines Betriebes gewerblicher Art, sofern diese Erträge nicht bereits dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen (siehe auch Rz 6167 bis 6206 EStR 2000). Zeichnet daher die Körperschaft öffentlichen Rechts Anleihen eines Tochterkreditinstitutes (gilt als Überlassung von Finanzmitteln), entsteht kein Betrieb gewerblicher Art, sofern die Zinsen aus dieser Anleihe gemäß § 93 Abs. 3 EStG 1988 kapitalertragsteuerpflichtig sind. Zinsen, die aus einem Rechtsgeschäft als Nebenvereinbarung (etwa Stundungs- oder Verzugszinsen) anfallen, sind schon deshalb von der Steuerpflicht ausgenommen, weil sich die zweckgewidmete Überlassung und Verwendung aus dem zu Grunde liegenden Hauptgeschäft ergibt (zum Beispiel Übertragung einer Liegenschaft gegen Kaufpreisstundung).

Rz 88c

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 4 KStG 1988 führt nur das Überlassen von Finanzmittel (siehe Rz 88b) an

- **eigene Betriebe gewerblicher Art der Trägerkörperschaft,**
- **Betriebe gewerblicher Art anderer Trägerkörperschaften,**
- **mit der Trägerkörperschaft oder einem ihrer Betriebe gewerblicher Art unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 10% verbundene Tochtergesellschaften oder**
- **Tochtergesellschaften anderer Körperschaften des öffentlichen Rechts bzw. anderer Betriebe gewerblicher Art, sofern sie zu mindestens 10 % an dieser Gesellschaft beteiligt sind,**

zu einem Betrieb gewerblicher Art.

So wird etwa die Darlehenseinräumung an eine Enkelgesellschaft der Trägerkörperschaft oder an eine Tochtergesellschaft eines Betriebes gewerblicher Art oder an eine über eine Personengesellschaft verbundene Gesellschaft in die Steuerpflicht eingebunden. Darlehens - bzw. Kreditvergaben mittels eines Treuhänders oder mittels einer zwischengeschalteten Gesellschaft können, wie auch andere Umweggestaltungen, nicht zur Vermeidung der Steuerpflicht führen.

Eine Darlehenseinräumung unmittelbar an andere Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht selbst Betriebe gewerblicher Art sind, oder an natürliche Personen führt nicht zur Steuerpflicht. Sollte die Trägerkörperschaft einem fremden Kreditinstitut, an dem auch keine andere Körperschaft öffentlichen Rechts beteiligt ist, ein Darlehen gewähren, liegt kein Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 4 vor.

Rz 88d

Kein Betrieb gewerblicher Art entsteht, wenn die Überlassung der Finanzmittel zweckgebunden erfolgt und die Zweckbindung nicht auf den Erwerb von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG (umfasst nicht nur den Erwerb von Nennkapital sondern auch von Surrogatkapital) von mindestens einem Prozent und mehr gerichtet ist. So ist etwa ein einer Tochtergesellschaft zur Verfügung

gestellter Investitionskredit zum Ankauf einer Maschine – bei Vorliegen der nachstehenden Voraussetzungen - nicht als Finanzmittelüberlassung im Sinne des § 2 Abs. 4 KStG 1988 zu werten.

Die Zweckbindung ist nachzuweisen. Dazu ist es erforderlich, dass bereits in der der ursprünglichen Hingabe der Finanzmittel zu Grunde liegenden Vereinbarung

- **der Zweck beschrieben ist, für den die überlassenen Finanzmittel zu verwenden sind, und der Schuldner verpflichtet wird über die zweckgebundene Verwendung der überlassenen Finanzmittel Nachweis zu führen,**
- **erkennbar ist, dass die überlassenen Finanzmittel nicht zur Anschaffung von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG 1988 von mindestens 1 % oder mehr verwendet werden.**

Verzichtet die Trägerkörperschaft auf die Benennung eines Zwecks, löst dies die Steuerpflicht aus. Für die Zweckwidmung ist es jedoch ausreichend, wenn beispielsweise angeführt ist, dass Darlehen für den Erwerb von Liegenschaften oder zur Veranlagung in Wertpapiervermögen gegeben werden und damit eindeutig ausgeschlossen ist, dass die Darlehen für den Erwerb von Kapitalanteilen verwendet werden.

Finanzmittel, die gemeinnützigen Körperschaften im Sinne des § 5 Z 6 KStG 1988 oder gemeinnützigen Wohnbauträgern im Sinne des WGG überlassen werden, fallen nicht unter die Betriebsfiktion, wenn ihre Verwendung eindeutig für die Erfüllung der satzungsgemäßen Zwecke der genannten Körperschaften gebunden ist.

Zum Inkrafttreten siehe § 26c Z 6 KStG 1988.

Nach Rz 156 wird folgende Rz 156a angefügt:

Rz 156a

Mit dem Bundesgesetz BGBl. I 8/2005 wurde ab der Veranlagung 2005 der Anwendungsbereich von § 6 Abs. 1 KStG 1988 auf die mit dem gleichen Gesetz eingeführten betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinn des § 18f VAG ausgedehnt. Diese im Wesentlichen den Vorschriften des § 18 BPG nachgebildeten Regelungen ermöglichen auf betrieblichen Vereinbarungen

(Kollektivvertrag, Betriebsvereinbarung oder Einzelvereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer) beruhende Pensionszusagen durch Versicherungsunternehmen, die nicht Pensionskassen sind, abzudecken. Aus steuerlicher Sicht ergibt sich daraus eine sachliche Körperschaftsteuerbefreiung für das vom Versicherungsunternehmen in einem eigenen Rechnungskreis zu erfassende Geschäft aus der Betrieblichen Kollektivversicherung, das die steuerliche Behandlung des Restbereiches des Versicherungsunternehmens unberührt lässt.

Rz 341 lautet (AbgÄG 2004):

Rz 341

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

Der angesprochene Personenkreis sind die so genannten Formkaufleute, das sind Rechtsgebilde, die auf Grund ihrer Rechtsform stets Vollkaufleute sind, ohne Rücksicht darauf, ob sie tatsächlich ein Handelsgewerbe betreiben oder nicht.

Auf Grund der Rechtsform sind zur handelsrechtlichen Buchführung verpflichtet:

- AG (§§ 3, 125 ff AktG, §§ 189 ff HGB)
- GmbH (§§ 22, 23 GmbHG, §§ 189 ff HGB)
- Sparkassen (§ 1 Abs. 1, § 23 SpG)
- (große) Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 27 VAG)

Den genannten Körperschaften vergleichbare ausländische Körperschaften sind gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 den inländischen gleichgestellt, wenn sie im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind, so dass die „Isolationstheorie“ nicht anzuwenden ist.

Rz 351 lautet (AbgÄG 2004):

Rz 351

Eine doppelansässige Gesellschaft, die ihren Sitz im Ausland und bloß ihre Geschäftsleitung im Inland hat, fällt **bis zur Veranlagung 2003** nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 **in der Fassung vor dem StRefG 2005 bzw. AbgÄG 2004.**

Ausländische Gesellschaften werden durch die bloße inländische Geschäftsleitung nicht zur (österreichischen) handelsrechtlichen Buchführung verpflichtet und werden dadurch nicht zu Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988, auch wenn sie über eine inländische Betriebsstätte verfügen. Ebenso ist die inländische Betriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft selbst, auch wenn sie im Firmenbuch eingetragen ist, keine Körperschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988, da die Trägergesellschaft nicht zu den Formkaufleuten gehört und ihre inländische handelsrechtliche Buchführungsverpflichtung nur auf der Firmenbucheintragung beruht. Dessen ungeachtet hat sie diesfalls ihren Gewinn gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988 nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln.

Mit § 7 Abs. 3 KStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 werden ab der Veranlagung 2004 ausländische, den inländischen Formkaufleuten vergleichbare Körperschaften den inländischen Körperschaften gleichgestellt, wenn sie den Ort der Geschäftsleitung im Inland haben.

Rz 565b lautet:

Rz 565b

Option:

Die Steuerneutralität gilt nicht, soweit Steuerpflichtige bei Abgabe der Steuererklärung für das Jahr der Anschaffung der internationalen Schachtelbeteiligung oder das Jahr, in dem eine solche durch die Anschaffung zusätzlicher Anteile entsteht, erklären, dass die Gewinne, Verluste und sonstigen Wertänderungen aus der angeschafften oder entstandenen internationalen Schachtelbeteiligungen steuerwirksam bleiben sollen (Option). Diese Option betrifft lediglich die aus der Beteiligungssubstanz resultierenden Erträge, nicht die laufenden Gewinnanteile, die jedenfalls steuerbefreit sind, sofern nicht § 10 Abs. 4 KStG 1988 zur Anwendung kommt. Die Option hat für jede einzelne Beteiligung gesondert zu erfolgen und wirkt auch nur für diese. **Da die Option zu keinem späteren als dem Erwerbsjahr nachgeholt werden kann, müssen auch Körperschaften, die beim Beteiligungserwerb für sich ganz oder teilweise von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit sind, beim Beteiligungserwerb entscheiden, ob eine Option**

hinsichtlich der erworbenen Beteiligung ausgeübt werden soll oder nicht. Ausländische Gesellschaften, die durch Zuzug unbeschränkt steuerpflichtig werden, haben hinsichtlich jener Auslandsbeteiligungen die bereits vor dem Jahr des Zuzuges angeschafft wurden, keine Möglichkeit zur Ausübung oder Nachholung der Option.

Die Option kann nicht widerrufen werden und umfasst auch zukünftige Erweiterungen der internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen. Sie bindet im Falle der Veräußerung oder Übertragung der internationalen Schachtelbeteiligung im Rahmen einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes auch die erwerbende Gesellschaft, wenn diese mittelbar oder unmittelbar konzernzugehörig ist (§ 15 AktG).

Auf Grund der echten oder fiktiven umgründungssteuerlichen Gesamtrechtsnachfolge besteht eine solche Bindung aber auch bei Umgründungen außerhalb eines Konzerns.

Rz 570a lautet (AbgÄG 2004):

Rz 570a

In den Fällen der Nichtoption bleiben Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen grundsätzlich außer Ansatz. Erfolgt aber ein tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust durch Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der internationalen Schachtelbeteiligung, soll dieser zur Vermeidung von unbilligen Härten ausnahmsweise steuerwirksam sein. Die Bestimmung schließt es einerseits aus, ohne tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust Wertänderungen der internationalen Schachtelbeteiligung steuerlich zu berücksichtigen, ermöglicht es andererseits aber auch, bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust diesen bei Untergang der internationalen Schachtelbeteiligung in vollem Umfang steuerlich zu berücksichtigen. Damit können alle die untergegangene Beteiligung betreffenden Anschaffungskosten im Jahr der Beendigung der freiwilligen oder insolvenzbedingten Liquidation steuerlich abgesetzt werden. Der eingetretene Verlust ist allerdings um steuerfreie Gewinnanteile aller Art zu kürzen, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung angefallen sind.

Rz 581 lautet:

Rz 581

Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen (siehe Rz 546 bis 579) sind im Falle des Vorliegens von Missbrauch im Sinne des § 22 BAO nicht von der Körperschaftsteuer befreit (**VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; 10.8.2005, 2001/13/0018; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176**). Bei erwiesenem Missbrauch sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Zum Typenvergleich siehe Rz 551.

Rz 586 lautet:

Rz 586

Eine Vermögensverwaltungsgesellschaft im Sinne des § 10 Abs. 3 KStG 1988 (Abs. 4 in der Fassung des Budgetbegleitgesetz 2003) liegt vor, wenn der Unternehmensschwerpunkt (unmittelbar oder mittelbar) alternativ oder kumulativ auf einem der drei nachfolgend angeführten Gebiete liegt:

- Einkünfte aus Zinsen (z.B. aus Bankguthaben, Darlehen, Wertpapieren; nicht unter den Zinsbegriff fallen hingegen Dividenden und andere Gewinnanteile). Zinserträge aus dem Betrieb eines Kreditinstitutes gelten nicht als Passiveinkünfte; ob ein Betrieb eines Kreditinstitutes vorliegt, ist ausschließlich nach österreichischem Recht (§ 1 BWG, BGBl. Nr. 532/1993) zu beurteilen. Dazu ist der Nachweis zu erbringen, dass die als ausländisches Kreditinstitut auftretende Gesellschaft den in Österreich bei betrieblichen Bankgeschäften üblicherweise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält und dass sie sowohl auf Grund ihrer sachlichen wie auch ihrer personellen Ausstattung in der Lage ist, die Bankgeschäfte ohne Mitwirkung Anderer auszuführen.
- Einkünfte aus der Überlassung von beweglichen körperlichen oder unkörperlichen Wirtschaftsgütern (z.B. aus Know-how-Überlassung, Leasingverträgen, Lizenzen, Patenten, Rechten aus Marken und Mustern; nicht darunter fallen Mieten für unbewegliche Wirtschaftsgüter wie bspw. Grundstücke und Gebäude). Das (operative) Leasinggeschäft mit eigenem Personal, in eigenen Betriebsräumlichkeiten auf ausländischen Märkten führt zu keinen schädlichen Passiveinkünften.
- Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung, ausgenommen von Beteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 (siehe Rz 546 bis 579). Dh. die Veräußerung echter stiller

Beteiligungen, von Beteiligungen an Personengesellschaften, sowie von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unter 10% führt zu steuerschädlichen Einkünften.

Ein Unternehmensschwerpunkt in diesem Sinne liegt vor, wenn Kapital oder Arbeitskräfte nachhaltig und überwiegend zur Erzielung obgenannter Einkünfte eingesetzt werden. Überdies muss die Wertschöpfung nachhaltig und überwiegend aus diesem Bereich resultieren.

Rz 667 lautet:

Rz 667

Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 liegen vor, wenn der Körperschaft vom Anteilsinhaber liquide Mittel oder Wirtschaftsgüter aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen zugewendet werden oder wenn ihr aus Anlass einer rechtsgeschäftlichen Transaktion ein geldwerter Vorteil zukommt, der nur aus der Anteilsinhaberstellung seine Erklärung findet, mit anderen Worten dem Fremdvergleich nicht standhält. Neben der Tatsache einer objektiven Bereicherung der Körperschaft durch den Anteilsinhaber muss für das Vorliegen einer Einlage auch eine Zuwendungsabsicht *causa societatis* vorliegen bzw. müssen im Zweifelsfall die Umstände des Einzelfalles für das Vorliegen einer Zuwendungsabsicht des Anteilsinhabers sprechen. Unter den Einlagentatbestand kann daher die Übertragung von Schulden oder wirtschaftlich überschuldetem Vermögen nicht fallen. **Eine Zweckbindung der geleisteten Mittel schadet der Behandlung als Einlage nicht.**

Rz 668 lautet:

Rz 668

Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen setzen also einen Vermögenstransfer aus dem Eigentum des Anteilsinhabers in das Eigentum der Körperschaft und die Übertragung in Eigentümerfunktion voraus. **Zahlungen, die nicht aus dem Vermögen des (mittelbaren oder unmittelbaren) Gesellschafters sondern von fremden Dritten kommen, stellen grundsätzlich keine Einlagen dar und erwerben auch bei Durchleitung über den Gesellschafter nicht den Charakter einer Einlage.**

Eine andere Situation besteht bei Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1988. Dabei kommt es lediglich zu einer Verschiebung in der Vermögenssphäre ein und desselben Steuerpflichtigen. Der in § 8 Abs. 1 KStG 1988 verwendete Einlagenbegriff ist daher ein anderer als der des § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Rz 796 geändert:

Rz 796

Wird **im Rahmen eines grundsätzlich anzuerkennenden Vorteilsausgleiches** ein Vorteil zugewendet, ist zu prüfen, ob eine Gegenleistung vorliegt. Verbleibt nach dem Ausgleich von Vorteilen des Gesellschafters und Vorteilen der Kapitalgesellschaft ein Saldo zugunsten des Gesellschafters **(nicht, wenn sich Leistung und Gegenleistung decken)**, stellt nur dieser Saldo die verdeckte Ausschüttung dar. Ob im Rahmen der Geschäfte multinationaler Unternehmen ein Vorteilsausgleich steuerlich anzuerkennen ist, wird von den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen (siehe EStR 2000 RZ 7991) näher (mit)bestimmt. Voraussetzung ist eine Vorteilsausgleichsvereinbarung, die von den verbundenen Unternehmen bewusst in die Bedingungen der konzerninternen Geschäfte aufgenommen wurde, zudem ist eine Beweissicherung und Beweisvorsorge notwendig (Offenlegung der Vereinbarung und Nachweis der Fremdverhaltenskonformität).

Rz 788 wird geändert:

788

Sind sowohl die Körperschaft als auch der Anteilsinhaber in der gleichen Branche tätig, wird zur Vermeidung von Zurechnungsproblemen eine eindeutige und klare Regelung darüber zu treffen sein, welche Geschäfte der Körperschaft zuzurechnen und welche Geschäfte höchstpersönliche Erfolge im Unternehmen des Anteilsinhabers sind (VwGH 23. 6. 1998, 97/14/0075; **VwGH 9.3.2005, 2000/13/0222**, siehe auch RZ 825).

Das objektive Tatbild kann weder durch zivil- oder handelsrechtliche Regelungen noch durch gesellschaftsvertragliche Regelungen beseitigt oder verhindert werden, soweit nicht abgabenrechtliche Vorschriften (siehe § 11 KStG 1988) etwas anderes vorsehen.

Rz 790 lautet:

Rz 790

Subjektive Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung ist eine ausdrücklich auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung - das Wissen und Wollen - der Körperschaft, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben kann. Sie liegt daher auch vor, wenn die Gesellschaft von einem zu Unrecht in Anspruch genommenen Vorteil Kenntnis erlangt und nichts unternimmt, um ihn rückgängig zu machen (**VwGH 10.12.1985, 85/14/0080**, VwGH 3. 8. 2000, 96/15/0159; **31.5.2005, 2000/15/0059**).

Dulden und Unterlassen wirksamer Gegenmaßnahmen kann dem aktiven Handeln der Gesellschaftsorgane aber nur dann gleichgehalten werden, wenn wirksame Gegenmaßnahmen tatsächlich zu Gebote stehen (VwGH 24. 9. 1996, 94/13/0129).

Zur Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung bedarf es rechtlich eines der Körperschaft zuzurechnenden Verhaltens des vertretungsbefugten Organs, das für sie auftritt und entscheidet (VwGH 31. 3. 2000, 95/15/0056).

Dieses Verhalten muss den Schluss ermöglichen, auch wenn es nur in einem Dulden oder Unterlassen besteht, dass die durch das Organ vertretene Gesellschaft die Verminderung des Gesellschaftsvermögens durch den Gesellschafter akzeptiert hat (VwGH 27. 5. 1999, 96/15/0018). Unmaßgeblich ist hingegen, ob der Anteilsinhaber von der Vorteilszuwendung Kenntnis hat oder sie will.

Fehlt es bei der Verschaffung eines ungerechtfertigten Vorteils durch den vertretungsbefugten Gesellschafter an einer nach außen, einem Dritten gegenüber erkennbaren Handlung, ist eine direkte Zurechnung des entzogenen Gewinnes und damit die Verwirklichung einer verdeckten Ausschüttung erst im Falle des Verzichts auf Rückforderung möglich (VwGH 27. 5. 1999, 96/15/0018).

Rz 836 lautet:

Rz 836

Eine Bindung des Einkommensteuerbescheides an den die Körperschaft betreffenden Körperschaftsteuerbescheid besteht nicht. Dies bedeutet, dass beim Anteilsinhaber im Rahmen des Einkommensteuerfestsetzungsverfahrens das Zufließen der verdeckten

Ausschüttung gesondert zu prüfen ist (VwGH 18. 9. 1991, 91/13/0023; **11.5.2005, 2001/13/0039**).

Rz 1201 lautet:

Rz 1201

Aufsichtsratsvergütungen im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988 liegen vor, wenn Vergütungen irgendwelcher Art für die Überwachung der Geschäftsführung an Personen gewährt werden, die mit dieser Aufgabe betraut sind. Auf die Bezeichnung der Person des Empfängers oder der Vergütung kommt es nicht an (VwGH 10.4.1964, 2154/63). Es muss bloß eine überwachende Tätigkeit vorliegen und die Vergütung muss für die Überwachung gewährt werden (VwGH 31.5.1963, 1796/61). Die Überwachung muss die gesamte Geschäftsführung betreffen, wobei der Begriff der Überwachung weit auszulegen ist. Ist die Funktion lediglich eine beratende, fehlt es an der Überwachung. Die Zustimmung zu einzelnen Entscheidungen der Geschäftsführung liegt im Rahmen der Überwachungsfunktion.

Mit der Einführung des monistischen Systems bei der Europäischen Aktiengesellschaft im SE-Gesetz BGBl, I 2004/67 (bzw. Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), Amtsblatt Nr. L 294 vom 10. November 2001, S 1 bis 21) werden auch Verwaltungsräte im Sinne dieses Gesetzes in das Abzugsverbot aufgenommen (ab der Veranlagung 2005). Da Verwaltungsräte in ihrer „Doppelfunktion“ sowohl Aufgaben der Geschäftsleitung als auch der Überwachung wahrzunehmen haben, wird das Abzugsverbot auf den auf die Überwachungsfunktion entfallenden Teil eingeschränkt und entsprechend auf ein Viertel der Vergütungen aller Art sowie der übersteigenden Reisekostenersätze reduziert. Sind die Verwaltungsräte ausschließlich mit geschäftsleitenden Funktionen betraut (geschäftsleitende Direktoren), gilt das Abzugsverbot nicht.

Der Begriff „Vergütungen jeder Art“ muss weit aufgefasst werden. Es fallen außer Barvergütungen auch alle geldwerten Vorteile, wie z.B. die Gewährung einer freien Wohnung, die Gewährung freier Verpflegung, die kostenlose Überlassung eines Kraftwagens und die Überlassung anderer Sachwerte ohne Entgelt oder zu Vorzugspreisen darunter. Beiträge zur Altersversorgung von Aufsichtsratsmitgliedern oder Rückstellungen auf Grund von Pensionszusagen an solche sind ebenfalls zur Hälfte vom Abzug ausgeschlossen.

Nicht unter das teilweise Abzugsverbot fällt jedoch der dem einzelnen Aufsichtsratsmitglied aus der Wahrnehmung seiner Tätigkeit erwachsene tatsächliche Aufwand, soweit ihm dieser Aufwand gesondert erstattet worden ist. Reisekostenersätze, soweit sie die Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 überschreiten, gelten jedoch ex lege als Vergütungen.

Vergütungen, die für die Tätigkeit von auf Grund von Gesetzen bestellten Staatskommissären (z.B. § 76 BWG, BGBl. Nr. 532/1993) geleistet werden, sind bei der Ermittlung des Einkommens der betreffenden Körperschaft abzusetzen (VfGH 10.10.1978, B 139/77, B 140/77).

Rz 1184 wird geändert:

Rz 1184

Fallen die Elemente des Mantelkaufes innerhalb eines Wirtschaftsjahres an, ist der Verlustvortrag ab diesem Wirtschaftsjahr verloren. Verteilen sich die Strukturänderungen gesamthaft über mehr als ein Wirtschaftsjahr, geht der Verlustvortrag ab jenem Wirtschaftsjahr verloren, in dem das erste Tatbestandselement des Mantelkaufes gegeben ist. Erstrecken sich die einzelnen Tatbestandselemente des Mantelkaufes auf einen über ein Kalenderjahr hinausgehenden Zeitraum, kann ein solcher nur dann angenommen werden, wenn die Umstände des Einzelfalles auf ein planmäßiges Vorhaben beim Verwirklichen des ersten Tatbestandselements schließen lassen.

Dies bewirkt, dass die Verluste der Vorjahre ab dem Mantelkaufjahr und ein Verlust des Mantelkaufjahres selbst in den Folgejahren nicht mehr vortragsfähig sind.

Es kommt grundsätzlich nicht darauf an, in welcher zeitlichen Abfolge die Strukturänderungen eintreten. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass ein Zusammenhang zwischen den einzelnen Änderungen besteht.

Ein Mantelkauf liegt somit auch dann vor, wenn die "alten" Gesellschafter vor der Anteilsübertragung in Willensübereinstimmung mit den "neuen" Gesellschaftern die wirtschaftlichen Strukturen verändern und erst anschließend eine Änderung der Gesellschafterstrukturen vorgenommen wird. Kein Mantelkauf wäre hingegen gegeben, wenn zuerst die "alten" Gesellschafter – mit dem Ziel der besseren Verwertbarkeit der Körperschaft – eine Veränderung der wirtschaftlichen Strukturen vornehmen und sich erst dann auf die Suche nach Käufern ihrer Gesellschaftsanteile begeben (VwGH 26. 7. 2005, 2001/14/0135).

Rz 1207 wird geändert:

1207

Finanzierungsaufwendungen für den Erwerb von internationalen Schachtelbeteiligungen fallen ebenso wie bei inländischen Beteiligungen unter das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 (VwGH 20.11.1998, 96/15/0188), **soweit sie nicht nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005 abzugsfähige Zinsen „im engeren Sinn“ darstellen.** Die Verknüpfung mit den steuerfreien Beteiligungserträgen ist an das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 gebunden. Nur bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung sind die Zinsen mangels Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen abzugsfähig.

Rz 1248 wird geändert:

Rz 1248

Körperschaften, soweit sie Einkünfte aus Kapitalvermögen beziehen können (dh. nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen), unterliegen nach Maßgabe des § 97 EStG 1988 der Endbesteuerung. **Endbesteuerungsfähige (Kapital)Einkünfte können bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften auf Antrag unter Anrechnung der KEST veranlagt werden (§ 1 Abs. 5 Endbesteuerungsgesetz, BGBl 1993/11).**

Beispiel:

1. Ein eigennütziger Verein erzielt einen gewerblichen Verlust von 20.000 € und außerhalb dieses Betriebes (mit dem Vereinsvermögen) Zinserträge von 30.000 €, wovon 7.500 € KEST einbehalten wurden. Im Wege einer Veranlagung können die Zinserträge (Einkünfte aus Kapitalvermögen) mit dem gewerblichen Verlust ausgeglichen werden. Auf die auf eine Bemessungsgrundlage von 10.000 € entfallende Körperschaftsteuer von 2.500 € wird die KEST von 7.500 € angerechnet.

2. Ein eigennütziger Verein erzielt mit dem Vereinsvermögen ausschließlich Dividenden aus inländischen Aktien in Höhe von 10.000 €, wovon 2.500 € KEST einbehalten wurden. Im Wege der Körperschaftsteuerveranlagung wird die gesamte KEST erstattet, da die gemäß § 10 KStG 1988 befreiten Beteiligungserträge zu keiner Körperschaftsteuer führen.

Bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 und 3 KStG 1988 ist ein Ausgleich endbesteuerungsfähiger körperschaftsteuerpflichtiger Kapitaleinkünfte (z.B. Zinserträge) mit anderen Einkünften nicht möglich. Eine KEST-Anrechnung kommt nur in Betracht, wenn

die der KEST unterliegenden Erträge als betriebliche Einkünfte steuerpflichtig sind. Zur Erstattung der KEST von nicht betrieblichen Beteiligungserträgen siehe Rz 420 VereinsR 2001.

Die nicht unter die Endbesteuerung fallenden Kapitaleinkünfte (z.B. Kreditvergabe) sind **stets** im Veranlagungsweg zu erfassen.

Rz 1476 lautet:

Rz 1476

Durch § 94 Z 6 EStG 1988 wird erreicht, dass Zuwendungen von Privatstiftung, die bei der empfangenden Körperschaft unter § 3 Abs. 1 Z 3 lit b oder c EStG 1988 fallen, oder an Körperschaften erfolgen, die eine in § 4 Abs. 4 Z 5 und Z 6 EStG 1988 genannte Institution sind, in unbegrenzter Höhe von der Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug ausgenommen sind, wenn die jeweils vorgesehene Zweckverwendung gegeben ist. EStR 2000 Rz 1330 bis Rz 1345 sind sinngemäß anzuwenden.

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

Nach Rz 1487 wird eine Überschrift eingefügt:

22.4 Sanierungsgewinn

Nach der Überschrift 22.4 wird Rz 1487a angefügt:

Rz 1487a

Zur Definition des Sanierungsgewinnes siehe EStR 2000, Rz 7250ff.

Die Berechnung des auf den Sanierungsgewinne gemäß § 23a KStG 1988 entfallenden Abgabenanspruchs erfolgt durch eine Gegenüberstellung der Körperschaftsteuerbelastung mit und ohne Sanierungsgewinn . Ist die Körperschaftsteuerbelastung ohne Sanierungsgewinn geringer als die Mindestkörperschaftsteuer, so ist die Mindestkörperschaftsteuer in der Gegenüberstellung anzusetzen.

Eine etwa bereits entrichtete Mindestkörperschaftsteuer aus Vorjahren ist auf den festgesetzten Körperschaftsteuerbetrag anzurechnen.

Beispiel:

Das Einkommen der in Ausgleich befindlichen A-GmbH beträgt € 10.000 inkl. Sanierungsgewinn von € 8.000, Ausgleichsquote ist 40%.

Steuer mit Sanierungsgewinn **2.500 €**

Steuer ohne Sanierungsgewinn € 500

(daher Mindestkörperschaftsteuer) **1.750 €**

Differenz **750 €**

Nichtfestsetzungsbetrag (Zwangsausgleichsquote 40%,

nicht festgesetzt werden somit 60%) **450 €**

festgesetzt wird **2.050 €**

Auf den festgesetzten Betrag von 2.050 ist eine bereits entrichtete Mindestkörperschaftsteuer aus Vorjahren anzurechnen

Die durch die Steuerpflicht des Sanierungsgewinnes entstehende Steuerlast soll ebenfalls nur im Ausmaß der zu leistenden Ausgleichsquote festgesetzt werden.

Rz 1498 wird geändert:

Rz 1498

Die Mindestkörperschaftsteuer wurde im KStG 1988 mit dem Steuerreformgesetz 1993 mit Wirkung ab 1994 eingeführt. In der Zwischenzeit ist die Mindestkörperschaftsteuer mehrmals geändert worden. In der derzeit geltenden Fassung beträgt die Mindestkörperschaftsteuer jährlich für die

GmbH	1.750 Euro	im Kalendervierteljahr	437,50 Euro
AG	3.500 Euro	im Kalendervierteljahr	875,00 Euro
SE	6.000 Euro	im Kalendervierteljahr	1.500,00 Euro
Gründungsjahr	1.092 Euro	im Kalendervierteljahr	273,00 Euro
Kreditinstitute und Versicherungen	5.452 Euro	im Kalendervierteljahr	1.363,00 Euro

Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht gilt auch für Organgesellschaften (siehe dazu Rz 1514 bis 1515).

Die Höchstgerichte haben die derzeitige Regelung bestätigt (VfGH 11.12.1997, G 441-449/97) und Europäischer Gerichtshof (EuGH 18.1.2001, Rs C-113/99).

Rz 1501 wird geändert:

Rz 1501

Das Gesetz trifft eine Regelung für das Kalendervierteljahr und geht dabei bei einer GmbH von einem Viertel von 5% des Mindeststammkapitals von 35.000 Euro aus. Beim Mindeststammkapital ist ausschließlich von § 6 GmbHG auszugehen. Andere Bestimmungen über Mindeststammkapitalien bei der GmbH haben keine Bedeutung. Diese Aussagen treffen dem Grunde nach auch auf die AG zu, bei der die Mindestkörperschaftsteuerregelung von einem Mindestgrundkapital von 70.000 Euro ausgeht. **Gleiches gilt für die SE (Europäische Gesellschaft) mit einem Mindestkapital von 120.000 Euro.**

Bundesministerium für Finanzen, 2. Jänner 2006