

18. Juni 2008

BMF-010216/0095-VI/6/2008

An

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Großbetriebsprüfungen  
unabhängigen Finanzsenat

**Körperschaftsteuerrichtlinien 2001; Wartungserlass 2007****Allgemeines**

Der Wartungserlass 2007 umfasst Änderungen die durch das BBG 2007, BGBl. I Nr. 24/2007 (Rz 239, Rz 342 und Rz 632a, Rz 684), das AbgSiG 2007, BGBl. I Nr. 99/2007 (Rz 1487), die Judikatur (Rz 819), Änderung der Rechtsansicht (Rz 423), Klarstellungen (Rz 407, Rz 427, Rz 1179, Rz 1486) und die allgemeine Wartung und Fehlerkorrektur (Rz 51, Rz 144, Rz 551, Rz 919 und Rz 1500) notwendig geworden sind. Die Änderungen gegenüber dem bisherigen Text sind durch Fettdruck gekennzeichnet. Hinsichtlich der Änderungen durch das MiFiG-Gesetz 2007, BGBl. I Nr. 100/2007, und die Übergangsvorschriften ergeht ein eigener Erlass.

**Übersicht über den KStR 2001 - Wartungserlass 2007**

<b>Rz</b>	<b>Inhalt</b>
<b>Änderungen auf Grund des BBG 2007</b>	
239	Änderung der Gründungsmöglichkeit von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften mit 31. Dezember 2007
342	Einschränkung der Eigenschaft als § 7 Abs. 3 KStG 1988-Körperschaft auf Genossenschaften, die nach § 189 UGB zur Buchführung verpflichtet sind
632a	Option zur Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 für nach UGB nicht buchführungspflichtige Genossenschaften

684	§ 8 Abs. 1 KStG 1988 hinsichtlich der steuerlichen Ertragsauswirkung des Gesellschafter-Forderungsverzichtes hinsichtlich des nicht werthaltigen Teiles
<b>Änderung auf Grund des AbgSiG 2007</b>	
1487	Kumulationsmöglichkeit des Gemeinnützigkeitsfreibetrages
<b>Änderung auf Grund von Judikatur</b>	
819	Präzisierung zu VwGH hinsichtlich der Voraussetzungen für die Annahme von außerbetrieblichem Vermögen einer Körperschaft
<b>Änderung der Rechtsansicht</b>	
423, 1535	Inländische Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitgliedes fließen in die Gesamtergebnisberechnung ein und haben dadurch Wirkung für die Gruppe
<b>Änderungen zur Klarstellung</b>	
407	Erfordernis des Vorliegens einer Einkunftsquelle beim Gruppenmitglied
427	Berücksichtigung des Forschungsfreibetrages bei Umrechnung des Ergebnisses des ausländischen Gruppenmitgliedes
1179	Siebelbeträge im Sinne des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 sind keine Schwebeverluste
1453 bis 1455	Eingeschränkte Isolationstheorie für ausländische Körperschaften, die den inländischen Kapitalgesellschaften vergleichbar sind
1486	Berücksichtigung des Gemeinnützigkeitsfreibetrages erst nach Abzug der Sonderausgaben
<b>Änderungen zur Wartung</b>	
51	Verweisergänzung
144	Hinweis auf die Abgabenbefreiung der ÖBB-Töchter Infrastruktur Bau AG und Infrastruktur Betriebs AG
415a	Berichtigung der Verteilungsrelation im Beispiel 1
551	Rechtsformvergleich bei Anwendung des § 10 Abs. 2 lit. b KStG 1988

660, 661	Abschn. 7.2.2.2 Eigenkapitalzuwachsverzinsung entfällt wegen Außerkrafttretens
919	Verweiskorrektur
1500	Korrektur von Schreibfehlern

## Die Änderungen im Einzelnen:

Rz 51 lautet (Wartung):

### 51

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

Eine Agrargemeinschaft ist die Gesamtheit der jeweiligen Eigentümer von Liegenschaften (Stammsitzliegenschaften), an deren Eigentum ein Anteilsrecht an agrargemeinschaftlichen Grundstücken gebunden ist, einschließlich jener Personen, denen persönliche (walzende) Anteilsrechte zustehen. Die Veräußerung und die Absonderung von Anteilsrechten sowie die Veräußerung und Belastung agrargemeinschaftlicher Grundstücke sind von der Genehmigung der Agrarbehörde abhängig. Die Agrarbehörden haben festzustellen, welche Liegenschaften agrargemeinschaftliche Liegenschaften sind.

Körperschaftsteuerrechtlich sind Agrargemeinschaften Körperschaften öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988, wenn sie durch Landesgesetz als solche eingerichtet sind. Im Übrigen sind sie als Körperschaften privaten Rechts im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 zu beurteilen, wenn sie Rechtspersönlichkeit besitzen. Agrargemeinschaften, denen Rechtspersönlichkeit fehlt, sind nichtrechtsfähige Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 KStG 1988. Die Frage, ob Agrargemeinschaften Rechtspersönlichkeit haben, ist in erster Linie an Hand jener Vorschriften zu beurteilen, die die einzelnen Bundesländer in Ausführung des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, erlassen haben (OGH 25.8.1993, 1 Ob 560/93). Bestehen entweder Zweifel darüber, ob eine Agrargemeinschaft (also eine Personengemeinschaft in Angelegenheiten der

Bodenreform) oder eine Eigentumsgemeinschaft, die nicht schon Agrargemeinschaft ist (also keine solche Personengemeinschaft), vorliegt, so ist dem Finanzamt nach Maßgabe der landesgesetzlichen Vorschriften eine Entscheidung der Agrarbehörde beizubringen.

**Zur Frage des Umfanges der Steuerpflicht siehe Rz 150.**

Rz 144 lautet (Wartung):

#### **144**

Diese waren bis zur Umstrukturierung ein Betrieb gewerblicher Art, der nur durch die Steuerbefreiung zur Gänze aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen war. Auf Grund des Bundesbahngesetzes 1992, BGBl. Nr. 825/1992, sind die Österreichischen Bundesbahnen seit 1. Jänner 1993 eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, die bis zur Aufhebung des § 5 Z 1 KStG 1988 durch das Erkenntnis des VfGH 22.06.2001, G 128, 129/00-8, zur Gänze von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen ist. Die Österreichischen Bundesbahnen sind ab dem Jahre 2002 unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. **Allerdings sind gemäß § 50 Abs. 2 Bundesbahngesetz die ÖBB-Infrastruktur Bau AG und die ÖBB-Infrastruktur Betrieb AG ab dem Veranlagungsjahr 2004 von bundesgesetzlichen Abgaben mit Ausnahme der Umsatzsteuer von den Bundesverwaltungsabgaben sowie bis 2007 (Gerichtsgebührengesetz Art. VI Z 28, BGBl. I Nr. 24/2007) von den Gerichts- und Justizverwaltungsabgaben befreit, soweit sich diese Abgaben und Gebühren aus der Erfüllung der jeweiligen in diesem Bundesgesetz vorgesehenen Aufgaben dieser Gesellschaften ergeben.**

Rz 239 lautet (Wartung und BBG 2007):

#### **239**

Die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften stellen eine Form der steuerbegünstigten Beteiligungsfinanzierung dar, die in erster Linie jene Unternehmen mit Kapital versorgen soll, die von der Kapitalaufbringung im Weg der Börse praktisch ausgeschlossen sind.

Die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft ist in einer sechsjährigen Anlaufphase (Gründungsjahr und fünf weitere Jahre) zur Gänze und in der Folge hinsichtlich des auf den Finanzierungsbereich (das eigentliche Beteiligungsgeschäft) entfallenden Einkommensteiles

von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen, solange sie die Voraussetzungen des § 6b KStG 1988 erfüllt. Gemäß § 21 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 besteht im fünfjährigen Anlaufzeitraum auch eine Befreiung von der beschränkten Steuerpflicht hinsichtlich der im Veranlagungsbereich (§ 6b Abs. 1 Z 7 KStG 1988) aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten sowie Forderungswertpapieren erzielten Einkünfte.

Die Ausschüttungen der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft an ihre Gesellschafter (Aktionäre und Substanzgenussberechtigte) sind bei natürlichen Personen von der Einkommensteuer (Abgeltungssteuer) nach Maßgabe des § 27 EStG 1988 im Wege der Steuererstattung bis zu einem Beteiligungsnennwert von 25.000 Euro freigestellt, bei Körperschaften fallen sie unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988.

Daneben besteht gemäß Art. XXVII des Steuerreformgesetzes 1993 BGBl. 818/1993 eine Sonderregelung für die Verkehrsteuern in der Form, dass einerseits die Ausgabe von Aktien und Genussrechten durch die Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft selbst von der Gesellschaftssteuer befreit ist und andererseits der Erwerb von Beteiligungen im Finanzierungsbereich durch die Gesellschaft von den Stempel- und Rechtsgebühren und der Kapitalverkehrsteuer befreit sind.

Die Voraussetzungen für die (Teil-)Steuerbefreiung der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften sind in § 6b KStG 1988 und der dazu ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 3.6.1994 BGBl. Nr. 554/1994 idF BGBl. II Nr. 22/2001 festgelegt.

**Mit dem BBG 2007 wurde die Geltung von § 5 Z 14 in Verbindung mit § 6b KStG 1988 auf Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften eingeschränkt, die bis zum 31. Dezember 2007 zur Eintragung ins Firmenbuch angemeldet werden. Ab diesem Zeitpunkt ist die Neugründung von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften nur mehr nach dem Mittelstandsfinanzierungs-Gesetz 2007 (MiFiG-Gesetz 2007), BGBl. I Nr. 100/2007, möglich. Die bestehenden Gesellschaften unterliegen den bisherigen Regelungen.**

Rz 342 lautet (BBG 2007):

### **342**

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

- **Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, soweit sie nach § 189 UGB in Verbindung mit § 22 GenG zur Rechnungslegung verpflichtet sind (§ 7 Abs. 3 KStG 1988, idF BBG 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, zum Übergang siehe Rz 632a).**
- Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988), wenn sie nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind
- Betrieblich veranlasste Privatstiftungen, die unter § 4 Abs. 11 Z 1 EStG 1988 fallen (siehe StiftR 2001 Rz 127 bis 168). Eigennützige und gemischnützige Privatstiftungen fallen nur dann und so lange unter den Geltungsbereich des § 7 Abs. 3 KStG 1988, als sie der in § 13 Abs. 1 KStG 1988 verankerten Offenlegungspflicht nicht nachkommen.
- Den genannten Körperschaften vergleichbare ausländische Körperschaften sind gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 idF AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180 den inländischen gleichgestellt, wenn sie im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind, so dass die "Isolationstheorie" nicht anzuwenden ist.

Die Überschrift nach Rz 360 lautet (Wartung):

## **4 Einkommenszurechnung - Unternehmensgruppen (§ 9 KStG 1988)**

In der Rz 375 wird der Verweis auf Rz 376 auf den Verweis Rz 367 korrigiert.

Rz 407 lautet (Klarstellung):

### **407**

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.** Es gelten die allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze der Voluptuareigenschaft, die auch bei Körperschaften gegeben sein können. Die allgemeinen Grundsätze der Voluptuareigenschaft verhindern missbräuchliche Gestaltungen, die mangels einer wirtschaftlichen Eingliederung im Sinne des auslaufenden Organschaftsrechtes denkbar sind. Sie gelten für in- und ausländische Gruppenmitglieder sowie für den Gruppenträger. Es können **aber** bei allen Mitgliedskörperschaften **Teilvoluptuareinkünfte** vorliegen. Ausgeschlossen von einer Zurechnung sind weiters allfällige in extremen Ausnahmefällen außerhalb des Einkünftebereichs liegende Vermögensteile des Gruppenmitglieds oder des Gruppenträgers (zB Luxusvilla bei Vorliegen der Umstände im Sinne des VwGH 20.06.2000, 98/15/0169, VwGH 24.06.2004, 2001/15/0002).

Körperschaften in Liquidation können nicht in die Gruppe aufgenommen werden, da die Mindestdauer nicht erfüllt werden kann (siehe Rz 1564).

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

In der Rz 415a ist im 1. Beispiel der Ausdruck „3:2“ durch den Ausdruck „2:1“ zu ersetzen.

Rz 423 lautet (Änderung der Rechtsansicht):

#### **423**

Liegen bei der ausländischen Körperschaft neben den ausländischen auch inländische Einkünfte vor, sind **diese** im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht des Gruppenmitglieds zu erfassen (**Betriebstättenergebnisse und außerbetriebliche Einkünfte**), sofern dies nach DBA-Recht zulässig ist (siehe auch Rz 424 bis Rz 429). **Die inländischen Ergebnisse fließen über das Gesamtergebnis des ausländischen Gruppenmitgliedes in die Gruppe ein, soweit sich insgesamt ein Verlust ergibt.**

**Beispiel:**

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

**Im Einzelnen ergeben sich die Ergebnisse im Ermittlungszeitraum wie folgt:**

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

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

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

Rz 427 lautet (Klarstellung):

**427**

Bei der Umrechnung ist auf Art und Umfang der Maßgeblichkeit der vergleichbaren unternehmensrechtlichen Vorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung Bedacht zu nehmen. Sieht das ausländische Steuer- bzw. Unternehmensrecht die entsprechenden Wahlrechte wie das österreichische Unternehmensrecht vor (zB Ingangsetzungskosten), besteht eine Bindung an die im Ausland getroffene Entscheidung.

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind ua. die Regelungen des § 2 Abs. 8 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 KStG 1988 und des § 10 KStG 1988 anzuwenden. Eine ausländische Betriebsstätte des ausländischen Gruppenmitgliedes liegt nur dann vor, wenn sich die Betriebsstätte weder in Österreich noch im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenmitgliedes befindet. Eine internationale Schachtelbeteiligung des ausländischen



Gruppenmitgliedes im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 ist dann anzunehmen, wenn das Gruppenmitglied und ihre Tochterbeteiligung in unterschiedlichen Staaten ansässig sind. Die Option zur Steuerwirksamkeit der internationalen Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 kann vom unmittelbar in ausreichendem Ausmaß beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger nur dann ausgeübt werden, wenn die Anschaffung der betreffenden Beteiligung in das Jahr des Eintrittes der ausländischen Körperschaft in die Gruppe fällt. Es sind ua. auch die Regelungen der §§ 11 und 12 KStG 1988 anzuwenden. Sollte die ausländische Körperschaft auf Grund einer nicht über 50-prozentigen Beteiligung an einer Körperschaft zur Gruppenzugehörigkeit dieser Körperschaft beitragen, bleiben Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung bei der Verlustermittlung außer Ansatz. **Ebenso kann der Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 bei der Umrechnung der Ergebnisse von Körperschaften, die in einem EU-/EWR-Mitgliedsstaat ansässig sind, berücksichtigt werden, soweit nicht – wie im Bereich der Auftragsforschung – ein gesetzlicher Ausschlussgrund besteht (Konzern- oder Gruppenvorbehalt iSd § 4 Abs. 4 Z 4b EStG 1988). Die Geltendmachung von Forschungsprämien nach § 108c EStG 1988 kommt bei einem ausländischen Gruppenmitglied nicht zum Tragen, da dieses als selbständige ausländische Rechtspersönlichkeit nicht dem österreichischen Steuerrecht unterliegt.**

Rz 551 lautet (Wartung):

## **551**

Auslandsbeteiligungen liegen vor, wenn es sich entweder um Kapitalanteile an einer ausländischen Gesellschaft handelt, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, oder um Gesellschaftsanteile an einer ausländischen Körperschaft im Sinne der Anlage 2 zum EStG 1988. **§ 10 Abs. 2 lit. b KStG 1988 schränkt aber den Kreis der in der Anlage 2 zum EStG 1988 genannten Gesellschaftsformen auf solche ein, die nach österreichischem Recht als Körperschaften anzusehen sind. Ausländische Personengesellschaften sind daher auch dann nicht von § 10 Abs. 2 KStG 1988 umfasst, wenn sie nach ausländischem Steuerrecht der Körperschaftsteuer unterliegen oder in die Anwendung der Körperschaftsteuer optieren können.**

**Vergleichbar ist eine ausländische Gesellschaft einer inländischen Kapitalgesellschaft dann, wenn sie aus dem Blickwinkel des österreichischen Gesellschaftsrechts die Wesensmerkmale einer inländischen Kapitalgesellschaft aufweist. Der Umstand, dass eine ausländische Gesellschaft, die einer österreichischen Personengesellschaft vergleichbar ist, in der Anlage 2 zum EStG 1988 genannt ist, kann nicht bewirken, dass die nach ausländischem Recht als Dividendenzahlungen gewerteten Gewinnverteilungen auch auf österreichischer Seite als – schachtelbefreite – Dividenden zu qualifizieren sind; denn Gewinnverteilungen einer im Ausland als Kapitalgesellschaft besteuerten Personengesellschaft stellen im Geltungsbereich des österreichischen Steuerrechts nicht steuerbare Entnahmen dar (siehe in diesem Sinn auch BFH 04.04.2007, I R 110/05, betr. eine in Tschechien als Kapitalgesellschaft besteuerte Kommanditgesellschaft). Ist die in der Anlage 2 zum EStG 1988 genannte ausländische Personengesellschaft betrieblich tätig, sind die Gewinne der Personengesellschaft im Verhältnis zu jenen Staaten, mit denen Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode anzuwenden sind, von der inländischen Besteuerung freizustellen.**

Es sind daher neben Dividenden auch Erträge aus anderen Beteiligungsformen, die den Substanzgenussrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) entsprechen, steuerfrei.

Indizien für die Vergleichbarkeit **einer österreichischen Kapitalgesellschaft** sind ua.

- Eigene Rechtspersönlichkeit nach ausländischem Recht
- Starres, ergebnisunabhängiges, im Eigentum der Gesellschaft stehendes Gesellschaftskapital
- Beteiligung einer oder mehrerer Personen am Gesellschaftskapital
- Haftung für Gesellschaftsschulden ist auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt
- Willensbildung unter Gesellschaftermitwirkung.

Es ist nicht notwendig, dass die ausländische Körperschaft nach ausländischem Recht als eigenes Steuersubjekt behandelt wird. Auch wenn bei der ausländischen Körperschaft die Gewinnbesteuerung prinzipiell oder aufgrund einer ausgeübten Optionsmöglichkeit (zur

Besteuerung als Personengesellschaft) auf Gesellschafterebene erfolgt, steht dies der Anwendung der internationalen Schachtelbefreiung nicht entgegen.

Nach Rz 632 wird folgende Rz 632a eingefügt (BBG 2007):

#### **632a**

**Seit dem BBG 2007, BGBl. I Nr. 24/2007 sind Genossenschaften nur mehr dann als § 7 Abs. 3 KStG 1988 – Körperschaften anzusehen, wenn sie nach § 189 UGB zur Rechnungslegung verpflichtet sind. Im Falle des Wegfalls der Rechnungslegungspflicht (und auch im Falle des Hineinwachsens) ergibt sich daher auch für sie die Notwendigkeit der Ermittlung eines Übergangsgewinnes mit den entsprechenden ertragsteuerlichen Konsequenzen.**

**Für diesen Fall wird den betroffenen Genossenschaften (in Anlehnung an die einkommensteuerliche Rechtslage) die Möglichkeit zugestanden, durch eine Optionserklärung die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 beizubehalten. Die Option kann durch Antrag in der Körperschaftsteuererklärung jenes Jahres geltend gemacht werden, in dem erstmalig keine Rechnungslegungspflicht besteht (spätestens bis zur Rechtskraft des Bescheides). Eine Bindung an die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 besteht bis zum Widerruf dieser Option in einer kommenden Körperschaftsteuererklärung. Der Widerruf wird mit dem Jahr, für das die Erklärung, die den Widerruf enthält, eingereicht wird, wirksam.**

Der Abschnitt 7.2.2.2 (Eigenkapitalzuwachsverzinsung) und die Rz 660 und Rz 661 entfallen.

#### **7.2.2.2 Eigenkapitalzuwachsverzinsung**

***entfällt***

**Randzahlen 660 und 661: *entfallen***

Folgende Rz 684 wird eingefügt (BBG 2007):

#### **684**

**Der gesellschaftsrechtlich veranlasste Verzicht eines Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber seiner Gesellschaft stellt hinsichtlich des werthaltigen Teils der Forderung eine Einlage dar (VwGH 26.05.1998, 94/14/0042), soweit die Kreditgewährung nicht insgesamt als indirekt verdeckte Einlage anzusehen, und daher § 8 Abs. 1 KStG 1988 nicht anwendbar ist. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam. Da Einlagen als Tauschvorgänge iSd § 6 Z 14 EStG 1988 anzusehen sind, ist der gemeine Wert des eingebrachten Vermögens(teiles) für die Bewertung sowohl beim Gesellschafter als auch bei der Gesellschaft ausschlaggebend. § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG 1988 stellt klar, dass bei nur teilweise werthaltigen Forderungen aus der Sicht der Gesellschaft ein Doppelvorgang stattfindet. Einerseits die Einlage des werthaltigen Forderungsteiles und andererseits ein Ertrag aus dem Verzicht auf den nicht werthaltigen Teil. Dieser Ertrag aber ist bei der Gewinnermittlung steuerwirksam. Siehe dazu auch das Beispiel in EStR 2000 Rz 2599.**

Rz 819 lautet (Judikatur):

#### **819**

Von der Körperschaft angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter, die nur eine gesellschaftliche und keine betriebliche Veranlassung haben, sind nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen, sondern gehören zum steuerneutralen Vermögen und damit zur außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft, sofern nicht unter Umständen wirtschaftliches Eigentum des Anteilsinhabers (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) angenommen werden kann.

*Beispiele:*

*Übernahme der Anschaffungskosten von Einrichtungsgegenständen für eine Wohnung, die vom Gesellschafter-Geschäftsführer und einer Familienangehörigen genutzt wird (VwGH 7.9.1993, 90/14/0195, 90/14/0196);*

*Anschaffung oder Herstellung von Luxusgütern, wie zB einer Luxuswohnung für den Gesellschafter-Geschäftsführer (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169) oder von Schwimmbädern, Sauna, Sportanlagen, Pferden.*

Der VwGH hat diese Judikatur durch weitere Erkenntnisse bestätigt und präzisiert (VwGH 24.06.2004, 2001/15/0002, VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091 und VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083), dabei aber nur Fälle der Überlassung von gesellschaftseigenen oder angemieteten Immobilien (Wohnungen) an einen Gesellschafter behandelt. Er hat aber auch klargestellt, dass die Annahme eines außerbetrieblichen Vermögens einer Körperschaft nur unter bestimmten Voraussetzungen gerechtfertigt ist:

Danach ist zwischen Gebäuden zu unterscheiden, die jederzeit im betrieblichen Geschehen der Kapitalgesellschaft (zB durch Vermietung) eingesetzt werden können, und Gebäuden, die ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (etwa besonders repräsentative oder speziell auf Wohnbedürfnisse des Gesellschafters ausgelegte Gebäude).

Werden erstere Gebäude dem Gesellschafter unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Mietzins zur Verfügung gestellt, spricht dies nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, zu einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Differenz zum fremdüblichen Mietzins. Gebäude, deren konkrete Ausgestaltung im Gesellschafterinteresse liegt, sind der außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen.

Rz 919 lautet (Wartung):

## **919**

Bereits die Anschaffung oder Herstellung einer Dienstwohnung kann grundsätzlich Anlass für eine steuerliche Neutralisierung darstellen, wenn diese in besonderem Ausmaß auf die konkreten Bedürfnisse des Anteilsinhabers ausgerichtet ist und von vornherein eine betriebliche Veranlassung nicht unterstellt werden kann (**siehe auch Rz 819**). Bei der Körperschaft ist in diesem Fall der Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang aus der einkunftsrelevanten Sphäre auszuscheiden (keine Abschreibung, keine Investitionsbegünstigung, insoweit keine Unternehmersphäre im Sinne des UStG 1994). Beim Vorteilsempfänger ist ein angemessenes Nutzungsentgelt (an Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) anzusetzen.

Rz 1179 lautet (Klarstellung):

#### 1179

Unberührt vom Tatbestand eines Mantelkaufs bleiben Schwebeverluste (Wartetasteverluste) im Sinne des § 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs. 2a bzw. 2b oder § 10 Abs. 8 EStG 1988, die auch bei einer vollständigen Strukturänderung der Körperschaft mit ihren nächsten Gewinnen zu verrechnen sind.

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

Die Randzahlen 1453 bis 1455 lauten einschließlich der Überschrift:

#### 21.1.1 Isolationstheorie - Gewerbebetriebsfiktion

##### 1453

Die einzelnen Einkünfte sind **grundsätzlich** isoliert von der Rechtsform der ausländischen Körperschaft zu betrachten, innerstaatliche Subsidiaritätsmerkmale von einzelnen Einkunftsarten sind bedeutungslos. Die Steuerpflicht einer ausländischen Kapitalgesellschaft bestimmt **sich allerdings auch nach ihrer Vergleichbarkeit mit der entsprechenden inländischen Rechtsform.**

##### 1454

**Zur Anwendbarkeit der Isolationstheorie ist festzustellen:**

- Die isolierende Betrachtungsweise findet nur dann uneingeschränkt Anwendung, wenn die ausländische Körperschaft, **die nicht mit einer inländischen, unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft vergleichbar ist**, im Inland weder eine Betriebsstätte noch einen ständigen Vertreter hat.
- Unterhält die ausländische Körperschaft eine inländische Betriebsstätte, **hinsichtlich der sie nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur „Rechnungslegung“**

**verpflichtet ist**, liegen nach § 21 Abs. 1 Z 2 **lit. b** KStG 1988 hinsichtlich jener Einkünfte, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind, betriebliche Einkünfte vor.

- **Ist die beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft einer inländischen, unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaft vergleichbar, gelten auch auf unbewegliches Vermögen entfallende Einkünfte, unabhängig von der Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte, als betriebliche Einkünfte.**

#### **1455**

Die Ermittlungsvorschriften für die jeweiligen Einkunftsarten sind anzuwenden. Während eine inländische Kapitalgesellschaft kraft Rechtsform nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben kann, sind für eine ausländische, **wenn sie den inländischen nicht vergleichbar ist**, auch andere Einkunftsarten möglich. Verfügungen über die Einkunftsquelle an sich sind **diesfalls** daher zB bei Vermietung und Verpachtung steuerlich nicht zu erfassen (die Veräußerung einer Liegenschaft kann allfällig den Spekulationstatbestand verwirklichen).

Rz 1486 lautet (Klarstellung):

#### **1486**

Der Gemeinnützigkeitsfreibetrag ist eine Tarifbegünstigung im weiteren Sinne. Voraussetzung für das Geltendmachen des Freibetrages ist das Vorliegen einer unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Körperschaft. Siehe Rz 152 und 153 und VereinsR 2001 Rz 6 bis 135.

**Nach Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte sind in erster Linie die Sonderausgaben abzuziehen, sollte in der Folge noch ein positiver Betrag vorliegen, ist der Freibetrag unabhängig davon, ob das (Rest)Einkommen auf entbehrliche Geschäftsbetriebe oder begünstigungsschädliche Betriebe zurückzuführen ist, in dieser Höhe höchstens im Ausmaß von 7.300 Euro anzusetzen.**

Es wird folgende Rz 1486a eingefügt (Abgabensicherungsgesetz 2007):

#### **1486a**

**Werden von einem gemeinnützigen Rechtsträger, der üblicherweise keine ertragsteuerlich relevanten Aktivitäten entwickelt, im steuerpflichtigen Bereich (entbehrlicher Hilfsbetrieb oder begünstigungsschädlicher Betrieb mit Ausnahmegenehmigung iSd § 44 Abs. 2 BAO) in einem Jahr Einkünfte erzielt (zB einmaliges großes Vereinsfest, siehe VereinsR 2001 Rz 307), können jene Freibeträge, die im Zeitraum der letzten zehn Jahre nicht verrechnet werden konnten, im Jahr der außergewöhnlichen Aktivität kumuliert werden. Es kann nur ein Freibetrag vorgetragen (angesammelt) werden, der zur Gänze nicht wirksam geworden ist, sodass ein nur teilweiser „Verbrauch“ eines Jahresfreibetrages das Vortragen des unverbrauchten Restes grundsätzlich nicht ermöglicht. Hinsichtlich der Freibetragsverrechnung besteht kein Wahlrecht. Übersteigt in einem Jahr das Einkommen den Jahresfreibetrag, ist primär der im Jahr der steuerrelevanten Aktivität zustehende Jahresfreibetrag, und in der Folge die „angesparten“ Freibeträge in der Reihenfolge ihres Entstehens zu verrechnen.**

Rz 1487 lautet:

#### **1487**

**Wurde ein Freibetrag teilweise „verbraucht“, kann der nicht verbrauchte Freibetrag vorgetragen werden, wenn die folgenden Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:**

- **Es ist zunächst zu prüfen, ob im jeweiligen Kalenderjahr das steuerpflichtige Einkommen vor Anwendung des Freibetrages 730 Euro (10% des Freibetrages) nicht übersteigt. Nur in diesem Fall kann der nicht verbrauchte Freibetrag vorgetragen werden, wenn die nachfolgende Voraussetzung erfüllt ist.**
- **Zusätzlich ist noch zu prüfen, ob das innerhalb des Ansammlungszeitraumes in Summe erzielte Einkommen 5% der kumulierten Freibeträge nicht übersteigt. Bei einem Ansammlungszeitraum von 10 Jahren ist die Obergrenze somit**



3.650 Euro. Nur wenn auch diese Voraussetzung erfüllt ist, kann der nicht verbrauchte Freibetrag vorgetragen werden.

In diesen Fällen kann auch der nicht verbrauchte Teil des Jahresfreibetrages vorgetragen werden. Restliche nicht verbrauchte Freibeträge können in den Folgejahren bis zum Ablauf der jeweiligen Zehnjahresfrist verrechnet werden.

**Beispiel 1:**

*Der gemeinnützige Verein hat in den Jahren 01 bis 03 keine Einkünfte, im Jahr 04 ein Einkommen in Höhe von 6.000 Euro. Vortragsfähig ist der Freibetrag 01 iHv 7.300 Euro bis zum Jahre 11, jener aus 02 bis zum Jahre 12 und jener aus 03 bis zum Jahre 13. Im Jahr 04 kommt es durch den Teilansatz des Freibetrages in Höhe von 6.000 Euro zu keiner Steuerpflicht, der restliche Freibetrag von 1.300 Euro kann infolge des Überschreitens der Toleranzgrenze nicht vorgetragen werden. In den Jahren 05 bis 11 ergeben sich jeweils nach Verrechnung der jährlichen Freibeträge keine steuerpflichtigen Einkommen. Im Jahre 12 findet die 50-Jahr-Feier des Vereines statt, es ergibt sich ein steuerpflichtiges Einkommen von 20.000 Euro. Zunächst ist der Freibetrag 12 zu verrechnen, das restliche Einkommen von 12.700 Euro ist mit den offenen Freibeträgen aus 02 und 03 von 14.600 Euro zu verrechnen (der Freibetrag aus 01 ist nicht mehr verrechenbar). Der Freibetragsrest von 1.900 Euro (aus dem Jahre 03) kann letztmalig im Jahr 13 verrechnet werden.*

**Beispiel 2:**

*Der gemeinnützige Verein wird im Jahr 01 neu gegründet. In den Jahren 01 bis 03 hat er keine steuerpflichtigen Einkünfte. Im Jahr 04 hat er ein steuerpflichtiges Einkommen von 600 Euro. Die Freibeträge der Jahre 01 bis inklusive 03 sind zur Gänze vortragsfähig. Da im Jahr 04 die Grenze der Rz 1487 nicht überschritten ist, ist der im Jahr 04 nicht verbrauchte Freibetragsteil in Höhe von 6.700 Euro vortragsfähig.*

**Beispiel 3:**

*Ein gemeinnütziger Verein erzielt im Jahr 12 ein steuerpflichtiges Einkommen von 20.000 Euro.*

*Der Freibetrag des Jahres 12 in Höhe von 7.300 Euro ist vorrangig abzuziehen; es verbleibt ein Einkommen von 12.700 Euro.*

<i>Jahr</i>	<i>Einkommen</i>	<i>Freibetrag</i>	<i>Vortrag</i>
<i>11</i>	<i>5.000</i>	<i>7.300</i>	<i>0</i>
<i>10</i>	<i>3.800</i>	<i>7.300</i>	<i>0</i>
<i>09</i>	<i>4.000</i>	<i>7.300</i>	<i>0</i>
<i>08</i>	<i>6.000</i>	<i>7.300</i>	<i>0</i>
<i>07</i>	<i>6.000</i>	<i>7.300</i>	<i>0</i>

<b>06</b>	<b>4.000</b>	<b>7.300</b>	<b>0</b>
<b>05</b>	<b>0</b>	<b>7.300</b>	<b>7.300</b>
<b>04</b>	<b>7.000</b>	<b>7.300</b>	<b>0</b>
<b>03</b>	<b>0</b>	<b>7.300</b>	<b>7.300</b>
<b>02</b>	<b>0</b>	<b>7.300</b>	<b>7.300</b>
<b>01</b>	<b>0</b>	<b>7.300</b>	<b>7.300</b> <b>(nicht mehr verrechenbar)</b>

***Das im Jahr 12 verbleibende Einkommen von 12.700 Euro vermindert sich um die Freibeträge der Jahre 02 und 03 (= 14.600 Euro). Vom Freibetrag des Jahres 03 können im Jahr 13 noch 1.900 Euro verrechnet werden, sofern nach Abzug des Jahresfreibetrages 13 genügend steuerpflichtiges Einkommen verbleibt.***

Rz 1500 lautet (Wartung):

## **1500**

Die in § 24 Abs. 4 KStG 1988 vorgesehene Anknüpfung an die Rechtsform der "Kapitalgesellschaften" ist eine formalrechtliche, da sie auf konkrete Mindestkapitalvorschriften des österreichischen Aktien- bzw. GmbH-Rechts Bezug nimmt.

Kapitalgesellschaften im Sinne dieser Bestimmung sind daher nur Kapitalgesellschaften des österreichischen Rechts. Eine nach ausländischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft kann zwar einer österreichischen vergleichbar sein, sie ist aber formalrechtlich keine Kapitalgesellschaft. Dies bedeutet, dass Kapitalgesellschaften mit ausländischem Sitz, die nach ausländischem Recht gegründet sind, **nur dann** der Mindestkörperschaftsteuerpflicht unterliegen, wenn **sie** wegen einer inländischen Geschäftsleitung unbeschränkt steuerpflichtig sind. Bloß inländische Betriebsstätten ausländischer Körperschaften fallen auch dann nicht unter die Mindestkörperschaftsteuer, wenn sie als Niederlassung im Firmenbuch eingetragen sind.

Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften fallen auch dann unter die Mindestkörperschaftsteuerpflicht, wenn sie kein steuerlich relevantes Einkommen erzielen bzw. ihre Tätigkeit als Liebhaberei zu werten ist. Dies zeigt die Systematik des § 1 KStG 1988, wo als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaft angesehen wird, wer im Inland Geschäftsleitung oder Sitz hat. Demnach ist es gleichgültig, ob eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft steuerpflichtig, sachlich steuerbefreit oder überhaupt

nicht steuerrelevant tätig wird. Sie ist in all den angeführten Fällen unbeschränkt steuerpflichtig und damit auch mindestkörperschaftsteuerpflichtig.

Rz 1535 lautet:

### **1535**

Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe ist ein schriftlicher Gruppenantrag.

Im Gruppenantrag sind sowohl der Gruppenträger als auch alle (auch die ausländischen) Gruppenmitglieder zu nennen. Bei fehlender Nennung ist eine Einbeziehung der betreffenden Körperschaft in die Unternehmensgruppe nicht möglich.

Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen (firmenmäßige Zeichnung). Wer gesetzlicher Vertreter ist und wie die firmenmäßige Zeichnung zu erfolgen hat, richtet sich nach dem Firmenbuch. Eine Unterfertigung durch einen gewillkürten Vertreter (zB Steuerberater) ist nur dann zulässig, wenn er von den gesetzlichen Vertretern speziell dazu bevollmächtigt wurde (Spezialvollmacht).

Da sich für ausländische Gruppenmitglieder aus der Einbeziehung in die Unternehmensgruppe hinsichtlich der Besteuerung im Ausland keine Auswirkungen oder Änderungen ergeben, müssen ausländische Gruppenmitglieder den Gruppenantrag auch nicht unterfertigen. Sollte ein ausländisches Gruppenmitglied den Gruppenantrag dennoch unterfertigen, ist dies rein informativ und schadet dem Gruppenantrag nicht; eine solche Unterfertigung hat keine Auswirkungen auf die Gruppenbildung.

Als Gruppenantrag sind die standardisierten Formulare G 1 bis G 4a zu verwenden. Die Formulare für den Gruppenantrag sind in Form eines "Baukastensystems" zusammengestellt. Die Antragsbestandteile sind hierbei auf die Formulare G1 bis G4a aufgeteilt.

Bundesministerium für Finanzen, 18. Juni 2008