



BUNDESMINISTERIUM  
FÜR FINANZEN

Abteilung IV/6

Verteiler:	K010
A1 B1 C1 G1	12. Jänner 2004
	GZ. 06 5004/7-IV/6/03

An alle  
Finanzlandesdirektionen

Himmelpfortgasse 4-8  
Postfach 2  
A-1015 Wien

Sachbearbeiter:  
MR Dr. Wolfgang Schneider  
Telefon:  
+43 (0)1-514 33/2592  
Internet:  
Wolfgang.Schneider@bmf.gv.at  
x.400:

DVR: 0000078

Betr.: Änderung der Körperschaftsteuerrichtlinien 2001; Wartungserlass 2003

**Änderung der KStR 2001 insbesondere auf Grund des BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002, des  
Bugetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I 71/2003 und Abgabenänderungsgesetzes 2003**

**(Änderungen sind durch Fettdruck hervorgehoben)**

## **Allgemeines:**

### **I. Änderungen durch das BMVG, BBGl. I 100/2002:**

Die Einführung der neuen Mitarbeiter Vorsorgekassen wurde in den Randzahlen 163a und 1473 berücksichtigt.

### **II. Änderungen durch das BBG 2003 BGBl. I 71/2003:**

Einarbeitung der Neuregelung der Internationalen Schachtelbeteiligung, die im Wesentlichen folgende Eckpunkte aufweist:

- **Erweiterung des Kreises der Betroffenen (auch unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften)**
- **Ausweitung des Beteiligungsbegriffes auf Kapitalanteile und mittelbare Beteiligungen**
- **Verkürzung der Behaltefrist auf ein Jahr**

- **Verringerung des Beteiligungsausmaßes auf 10%**
- **Steuerliche Neutralisierung der Wertänderungen der Beteiligung mit Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht**
- **Übergangsregelungen**

Änderungen im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen und Ausschluss der Begünstigung des neuen § 11 a EStG 1988.

**Die dadurch bedingten Änderungen finden sich in folgenden Randzahlen:**

546, 551a, 553 – 555, 555a, 556, 557, 559, 560 – 563, 565, 565a – f, 568 – 570, 571a, 578 – 580, 582 – 586, 591a, 663, 1219a, 1468, 1484a, 1484b, und 1536.

### **III. Sonstige Änderungen:**

Diese betreffen Klarstellungen vor allem im Bereich der Organschaft, Fehlerkorrekturen und Änderungen der Rechtsansicht in Zusammenhang mit Holdingbeteiligungen von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften und Übergang von Siebentel – Abschreibungen im Umgründungsfall.

**Die entsprechenden Änderungen finden sich in den Randzahlen:**

207a, 257, 261, 392, 399, 449, 489, 495a, 1238 und 1279.

### **Änderung der KStR 2001**

Die KStR 2001 werden wie folgt geändert:

#### **I. Änderung des Inhaltsverzeichnisses:**

### **2.7 Pensions- und Unterstützungskassen, Arbeitnehmerförderungsstiftungen und Mitarbeitervorsorgekassen (§ 5 Z 7 und § 6 KStG 1988)**

#### **2.7.4 Mitarbeitervorsorgekassen**

#### **5.2.2 Internationale Schachtelbeteiligung (§ 10 Abs. 2 bis 4 KStG 1988)**

#### **5.2.3 Anrechnungsverfahren (§ 10 Abs. 4 KStG 1988)**

#### **22.2.4 Sonderbesteuerung für bestimmte ausländische Kapitaleinkünfte**

#### **22.2.5 Zwischenbesteuerung nach § 22 Abs. 3 KStG 1988**

#### **II. Änderungen im Richtlinienentwurf:**

Die Überschrift vor RZ 155 lautet:

## **2.7. Pensions- und Unterstützungskassen, Arbeitnehmerförderungsstiftungen und Mitarbeitervorsorgekassen (§ 5 Z 7 und § 6 KStG 1988)**

Nach RZ 163 wird eingefügt:

### **2.7.4 Mitarbeitervorsorgekassen**

#### **RZ 163a**

**Bei den Mitarbeitervorsorgekassen handelt es sich um Aktiengesellschaften, die gemäß § 18 BMVG berechtigt sind, Abfertigungsbeiträge hereinzunehmen und zu veranlagen. Die Befreiung erstreckt sich nur auf die den Veranlagungsgemeinschaften im Sinne des § 28 BMVG zuzurechnenden Einkommensteile (siehe auch RZ 1473).**

Nach RZ 207 wird folgende RZ 207a angefügt:

#### **RZ 207a**

**Der Begriff Vermögensverwaltung ist in diesem Zusammenhang als Ergänzung des Begriff des Zweckgeschäfte im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz anzusehen und stellt kein Präjudiz für die Zuordnung des verwalteten Vermögens zum außerbetrieblichen Bereich der Bauvereinigung dar. Da es sich bei den gemeinnützigen Bauvereinigungen ausschließlich um Körperschaften handelt, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, sind die im Rahmen ihrer Vermögensverwaltung veranlagten Werte jedenfalls dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Es kann daher jedenfalls eine Befreiungserklärung im Sinne des § 94 Z 5 EStG 1988 erfolgen. Die Frage, ob die entsprechenden Erträge der Steuerpflicht unterliegen oder nicht, ist daher ausschließlich durch Zuordnung der entsprechenden Vermögensteile zum steuerbefreiten oder steuerpflichtigen Betrieb der Bauvereinigung zu lösen. Jedenfalls steuerpflichtig sind aber die Erträge aus einem nicht dem Zweckgeschäft zugeführten Reservekapital im Sinne des § 5 Z 4 und 5 KStG 1988 (RZ 1360 bis 1365).**

RZ 257 lautet:

#### **RZ 257**

Aus den vom Gesetz vorgegeben Relationen für die Verwendung des Eigenkapitals ergeben sich folgende Grenzen:

- Mindestens 75% des Eigenkapitals sind im Inland zu veranlagen.
- Mindestens 70% des Eigenkapitals sind in Beteiligungen an gewerblichen Betrieben, davon 2 Drittel (46,7%) mit Substanzbeteiligung, zu veranlagen.
- Höchstens 33 1/3% des in Beteiligungen veranlagten Eigenkapitals können in Auslandsbeteiligungen veranlagt werden.

- Höchstens 30% des Eigenkapitals können in Geldeinlagen bei Kreditinstituten und Forderungswertpapieren - dabei höchstens 25% im Ausland - veranlagt werden.
- Mindestens 8 Beteiligungen müssen (unter Berücksichtigung allfälliger Nachbeschaffungszeiträume) vorhanden sein.
- Höchstens drei Beteiligungen dürfen an Unternehmen bestehen, die die Umsatzgrenze von 220 Millionen € übersteigen.
- Höchstens 20% des Eigenkapitals dürfen durch die einzelne Beteiligung gebunden sein.

RZ 261 lautet:

### **RZ 261**

Die Beteiligung an Beteiligungsgesellschaften (Holding) ist grundsätzlich nicht vom Finanzierungsbereich von Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften umfasst. Ebenso handelt es sich dabei nicht um zulässige Veranlagungen im Veranlagungsbereich. Sofern bis zum Ablauf des siebenten auf die Gründung folgenden Jahres die Beteiligung abgeschichtet wird, stellen Beteiligungen an Beteiligungsgesellschaften oder andere nicht zulässige Unternehmensbeteiligungen im Anlaufzeitraum kein Hindernis dar, weiterhin als Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft anerkannt zu bleiben. Damit kann eine Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft im Anlaufzeitraum auch Aktien einer anderen Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft übernehmen, wenn diese bis zum Ablauf des Anlaufzeitraumes wieder veräußert werden.

**Nach § 3 Abs. 1 der Verordnung zu § 6b KStG 1988 ist eine Holdingbeteiligung aber dann unschädlich, wenn die "Holding" ausschließlich zur "Bündelung" von Investoren erfolgt und ihre Tätigkeit auf den Erwerb, das Halten und die geschäftsleitende Verwaltung einer einzigen Beteiligung beschränkt, die für sich den Beteiligungsbestimmungen des § 6b KStG 1988 entspricht.**

Rz 392 lautet:

### **RZ 392**

Die Anteile an der Organgesellschaft müssen gemäß § 9 Abs. 2 KStG 1988 unmittelbar im Eigentum des Organträgers stehen.

Die Voraussetzung der Unmittelbarkeit erfordert sowohl das zivilrechtliche wie auch das wirtschaftliche Eigentum (§ 24 BAO). Eine Zurechnung auf Grund des wirtschaftlichen Eigentums allein ist daher nicht ausreichend. **Allerdings steht eine Beteiligung als Treugeber einer Treuhandschaft der Anerkennung der Organschaft nicht im Wege.**

Rz 399 lautet:

**RZ 399**

Auch bei einer Beteiligung als unecht stiller Gesellschafter am Handelsgewerbe einer Organgesellschaft erlöschen aus den vorstehend angeführten Gründen die steuerlichen Wirkungen einer Vollorganschaft (VwGH 5.4. 2001, **98/15/0158**). Im übrigen ist im Eingehen einer solchen atypischen stillen Beteiligung auch ein Verstoß gegen den Vollzug des Ergebnisabführungsvertrages zu sehen, da nach diesem der Organträger zur Übernahme des gesamten Gewinnes bzw. Verlustes der Organgesellschaft verpflichtet ist.

Rz 449 lautet:

**Rz 449**

Im Regelfall wird die Organgesellschaft nach Zurechnung der Organeinkünfte an den Organträger über kein eigenes steuerpflichtiges Resteinkommen mehr verfügen. Die Zurechnung der Organeinkünfte kann aber auf einen Teil der Jahreseinkünfte beschränkt sein, wenn bei der Organgesellschaft infolge der Umstellung des Wirtschaftsjahres die Abschlüsse zweier Wirtschaftsjahre in ein Kalenderjahr fallen und anlässlich der Begründung oder Beendigung einer Vollorganschaft die Organschaftsvoraussetzungen nur auf einen Teil der Jahreseinkünfte der Organgesellschaft zutreffen. In diesem Fall kann auch die Organgesellschaft über ein eigenes steuerpflichtiges Resteinkommen verfügen und mit diesem zur Körperschaftsteuer veranlagt werden. **Verluste, die die Organgesellschaft während aufrechter Organschaft erwirtschaftet hat und vom Organträger übernommen wurden aber noch nicht verrechnet werden konnten, verbleiben auch nach Beendigung der Organschaft als vortragsfähige Verluste beim Organträger.**

RZ 489 lautet:

**RZ 489**

Ab 1.1.2001 kann kein Investitionsfreibetrag mehr geltend gemacht werden (§ 10b EStG 1988), es können jedoch aus Zeiträumen vorher noch Schwebeverluste (Wartetastenverluste) vorliegen.

Im Unterschied zu vororganschaftlichen "normalen vortragsfähigen Verlusten" sind vororganschaftliche Schwebewertetastenverluste nach § 10 Abs. 8 EStG (das sind verrechenbare Verluste, die vor Begründung der Organschaft entstanden sind und bis zur Begründung nicht verrechnet werden konnten) von den künftigen Gesamtergebnissen des Organkreises abzuziehen.

Sie können auch mit Gewinnen des Organträgers ausgeglichen werden, da es sich hierbei um eine besondere Vorschrift im Rahmen der Einkommensermittlung und nicht um Sonderausgaben handelt (siehe EStR 2000 Rz **3793**).

Voraussetzung für die Anwendung der Verlustklausel des § 10 Abs. 8 EStG 1988 ist jedoch insgesamt ein Verlust im Organkreis.

Der verrechenbare Verlust ist in den Folgejahren ungeachtet seiner Herkunft wieder vom Gesamtergebnis des Organkreises abzuziehen.

Entstehen aus den Ergebnissen des Organkreises aus diesem Titel verrechenbare Verluste und können diese bis zur Auflösung der Organschaft nicht verrechnet werden, sind sie nach Auflösung bei jenem Organpartner zu verrechnen, der den Investitionsfreibetrag geltend gemacht hat.

Nach Rz 495 wird eine Rz 495a eingefügt:

#### **Rz 495a**

**Betreffend den Verbleib von Verlusten der Organgesellschaft, die während aufrechter Organschaft erwirtschaftet wurden, siehe Rz 449.**

Die Überschrift zu Abschnitt 5.2.2. und Rz 546 lauten:

#### **5.2.2 Internationale Schachtelbefreiung (§ 10 Abs. 2 bis 4 KStG 1988)**

##### **RZ 546**

§ 10 Abs. 2 KStG 1988 stellt eine sachliche Steuerbefreiung dar. Die Anwendung der Befreiung ist von Amts wegen vorzunehmen, zwingend und unverzichtbar (s. RZ 499).

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung sind nachzuweisen.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der internationalen Schachtelbefreiung ist, dass es sich bei der Obergesellschaft um eine Körperschaft handelt, die gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 aufgrund ihrer Rechtsform handelsrechtlich buchführungspflichtig ist.

Diese Voraussetzung ist bei Körperschaften, die ihren Sitz im Ausland und die Geschäftsleitung im Inland haben (Doppelansässigkeit) - trotz unbeschränkter Steuerpflicht - nicht gegeben. Daher ist die internationale Schachtelbefreiung in solchen Fällen nicht anwendbar.

**Nach § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des BBG 2003 (BGBl. I, Nr. 71/2003) fällt ab der Veranlagung für das Jahr 2004 dieser Ausschluss für die doppelansässigen ausländischen Körperschaften weg.**

Soweit sich die Buchführungspflicht nicht aufgrund der Rechtsform sondern aus anderen Gründen (z.B. §§ 124f BAO) ergibt, kommt die internationale Schachtelbefreiung - unabhängig davon ob die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 erfolgt - ebenfalls nicht in Betracht.

Nach Rz 551 wird folgende Rz 551a eingefügt:

##### **Rz 551a**

**Mit Inkrafttreten des § 10 Abs. 2 bis 4 in der Fassung des BBG 2003 (BGBl. I, Nr. 71/2003), ist mit Wirksamkeit ab der Veranlagung für das Jahr 2004 eine Beteiligung in Form von Kapitalanteilen ausreichend. Es sind daher neben Dividenden ab 2004 auch Erträge aus anderen**

**Beteiligungsformen, die den Substanzgenussrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) entsprechen, steuerfrei.**

Rz 553 bis 555 lauten:

### **Rz 553**

Gesellschaftsanteile setzen eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung in der Form von

- Aktien
- Zwischenscheinen
- GmbH-Anteilen

voraus.

Keine Befreiung vermitteln:

- Verdeckte Einlagen
- Nominalgenussrechte
- bis 2003 Substanzgenussrechte im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988, da sie nicht dem Begriff der "Gesellschaftsrechte", der nur Aktien oder GmbH-Anteile umfasst, die eine prozentuale (mindestens fünfundzwanzigprozentige) Beteiligung an der ausländischen Kapitalgesellschaft vermitteln können, entsprechen.
- Typische bzw. atypische stille Beteiligungen
- Gesellschafternachsüsse, die nicht in Grund- oder Stammkapital der Tochter überführt werden.

Bei Anteilen an ausländischen Investmentfonds kommt im Hinblick darauf, dass der Besteuerungsgegenstand nach § 42 Investmentfondsgesetz 1993 jedenfalls ein Forderungswertpapier ist, auch bei Anteilsrechten, die formal als Aktien verbrieft sind, die Beteiligungsertragsbefreiung aufgrund des internationalen Schachtelprivilegs nicht in Betracht.

### **RZ 554**

**Mit Inkrafttreten des § 10 Abs. 2 bis 4 KStG 1988 in der Fassung des BBG 2003 (BGBl. I, Nr. 71/2003), ist mit Wirksamkeit ab der Veranlagung für das Jahr 2004 eine Beteiligung in Form von "Kapitalanteilen" ausreichend. Nach diesem weiteren Begriff sind daher neben Erträgen aus Aktien, Zwischenscheinen und GmbH-Anteilen (siehe Rz 553) ab 2004 auch solche aus anderen Beteiligungsformen, die den Substanzgenussrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988) vergleichbar sind, begünstigt.**

### 5.2.2.2.3 Beteiligungsausmaß

#### RZ 555

**Bis 2003 muss** die Beteiligung zumindest 25% des Nennkapitals der ausländischen Gesellschaft ausmachen.

Besitzt die ausländische Gesellschaft eigene Anteile, ist bei der Ermittlung des Beteiligungsausmaßes dennoch vom vollen Nennkapital auszugehen.

Eine Zusammenrechnung mit Anteilen einer Untergesellschaft ist - selbst bei Organverhältnissen - unzulässig.

#### *Beispiel 1:*

*Die inländische A-AG ist an der inländischen B-GmbH zu 50% beteiligt. Die A-AG hält Anteile im Ausmaß von 20%, die B-GmbH Anteile im Ausmaß von 10% am Nennkapital der niederländischen X-BV, einer Körperschaft im Sinne der Anlage 2 zum EStG 1988.*

*Die Ausschüttungen der X-BV an die A-AG (und die B-GmbH) unterliegen mangels eines 25% des Nennkapitals erreichenden Beteiligungsausmaßes nicht der internationalen Schachtelbefreiung.*

#### *Beispiel 2:*

*Die inländische A-AG (Organträger) befindet sich mit der inländischen B-GmbH (Organgesellschaft), an der sie zu 100% beteiligt ist, in einem Organschaftsverhältnis. Die A-AG ist mit 20% an der niederländischen X-BV, einer Körperschaft im Sinne der Anlage 2 zum EStG 1988 beteiligt. Die B-GmbH ist zu 10% an der X-BV beteiligt.*

*Die Ausschüttungen der X-BV an die A-AG (und die B-GmbH) unterliegen mangels eines 25% des Nennkapitals erreichenden Beteiligungsausmaßes nicht der internationalen Schachtelbefreiung.*

#### *Beispiel 3*

*Die inländische A-AG (Organträger) befindet sich mit der inländischen B-GmbH (Organgesellschaft), an der sie zu 100% beteiligt ist, in einem Organschaftsverhältnis. Die A-AG ist mit 20% an der niederländischen X-BV, einer Körperschaft im Sinne der Anlage 2 zum EStG 1988 beteiligt. Die B-GmbH ist zu 30% an der X-BV beteiligt.*

*Die Ausschüttungen der X-BV an die A-AG unterliegen mangels eines 25% des Nennkapitals erreichenden Beteiligungsausmaßes nicht der internationalen Schachtelbefreiung. Die Ausschüttungen der X-BV an die B-GmbH sind aufgrund entsprechenden Beteiligungsausmaßes steuerfrei gemäß § 10 Abs. 2 Z 1 lit. a KStG 1988.*

Nach Rz 555 wird folgende Rz 555a eingefügt:

#### **Rz 555a**

**Durch das BBG 2003 (BGBl. I, Nr. 71/2003) wird das notwendige Beteiligungsausmaß mit Wirkung ab der Veranlagung für 2004 auf 10% herabgesetzt. Dieses Beteiligungsausmaß ist nicht ausschließlich vom Nominalkapital der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, sondern gegebenenfalls auch vom rechnerischen Wert der Gesamtanteile zu berechnen.**

**Wird eine Beteiligung zum Teil unmittelbar und zum Teil mittelbar über eine Tochterkapitalgesellschaft gehalten, sind die Beteiligungsquoten für die Ermittlung des Beteiligungsausmaßes zusammenzurechnen.**

*Beispiel:*

*Die inländische GmbH A ist zu 90% an der inländischen GmbH B und zu 5% an der ausländischen GmbH C beteiligt. Die Tochtergesellschaft B ist wiederum mit 9% an der ausländischen Gesellschaft C beteiligt. Die Beteiligung der GmbH A an der ausländischen GmbH C stellt eine internationale Schachtelbeteiligung dar, da die Beteiligung durch Zusammenrechnung der unmittelbaren Beteiligung und der mittelbaren Beteiligung von 8,1% (90% der 9%igen Tochterbeteiligung an C) insgesamt 13,1% beträgt.*

Rz 556 lautet:

#### **RZ 556**

Werden im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei der Untergesellschaft seitens der Obergesellschaft zusätzliche Anteile erworben, ohne dass es zu einer Erhöhung der Beteiligungsquote kommt, teilen diese zusätzlichen Anteile im Hinblick auf die Behaltefrist das Schicksal der bisherigen Beteiligung (§ 10 Abs. 2 KStG 1988).

Kommt es hingegen im Rahmen einer Kapitalerhöhung bei der Untergesellschaft durch den Erwerb zusätzlicher Anteile zu einer Erweiterung der Beteiligungsquote, beginnt die Behaltefrist für die die bisherige Beteiligungsquote erweiternden Anteile erst mit deren Erwerb zu laufen.

Die Überschrift des Abschnittes 5.2.2.3 und die Rz 557 lauten:

#### **5.2.2.3 Beteiligung an ausländischen Körperschaften**

#### **RZ 557**

**Bis zur Veranlagung 2003 gilt:**

Wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen der ausländischen Gesellschaft ist nicht ausreichend, um eine unmittelbare Beteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 herzustellen. Die Anwendbarkeit der internationalen Schachtelbefreiung erfordert vielmehr zivilrechtliches Eigentum an den Gesellschaftsanteilen (formalrechtliche Anknüpfung, VwGH 4.10.1977, 482/76).

Die Begünstigung für internationale Beteiligungen knüpft also, anders als jene für nationale Beteiligungen, an formalrechtliche Beteiligungsformen an.

**Ab der Veranlagung für das Jahr 2004 fällt durch § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des BBG 2003 (BGBl. I, Nr. 71/2003) diese Einschränkung weg, sodass wie bei der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung z.B. die Zwischenschaltung einer Mitunternehmerschaft unschädlich ist (siehe Rz 559).**

Rz 559 lautet:

**RZ 559****Bis zur Veranlagung 2003 gilt:**

Die Zwischenschaltung einer Mitunternehmerschaft (z.B. einer atypisch stillen Gesellschaft) erfüllt nicht das Erfordernis einer unmittelbaren Beteiligung.

Da bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften die im Gesellschaftsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter unmittelbar den beteiligten Körperschaften zugerechnet werden, liegt bei den beteiligten Körperschaften Unmittelbarkeit bezüglich sämtlicher Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft vor. Voraussetzung ist allerdings, dass die Einkünfte der Personengesellschaft der inländischen Körperschaft unmittelbar steuerlich zugerechnet werden können.

Hält die Obergesellschaft die Beteiligung an der Untergesellschaft im Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft, liegt diesbezüglich zivilrechtlich Unmittelbarkeit vor und die internationale Schachtelbefreiung ist anwendbar.

**Ab der Veranlagung für das Jahr 2004 fällt durch § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des BBG 2003 (BGBl. I, Nr. 71/2003) diese Einschränkung weg, sodass wie bei der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung die Zwischenschaltung einer Mitunternehmerschaft unschädlich ist (siehe auch Rz 555a).**

Rz 560 bis 563 lauten:

**RZ 560**

Die Bestimmung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 ist auf Fruchtgenussberechtigte an Kapitalanteilen ausländischer Gesellschaften nicht anwendbar, da für das Bestehen einer internationalen Schachtelbeteiligung **eine Beteiligung an der Unternehmenssubstanz erforderlich ist.**

RZ 561 bis 563 lauten:

**RZ 561****Bis zur Veranlagung 2003 gilt:**

Aufgrund der formalrechtlichen Anknüpfung zählt für die Fristenberechnung (die Ermittlung der Frist erfolgt von "Tag zu Tag") der zivilrechtliche Erwerb des Eigentums.

Es genügt, wenn die Beteiligungsdauer von mindestens zwei Jahren insgesamt, dh. vor und nach dem Zeitpunkt der Betriebseinnahme aus der Gewinnausschüttung gegeben ist (EuGH vom 17. 10. 1996, Rs C-283/94, Denkavit).

Zum Zeitpunkt der Erfassung von Gewinnanteilen als Betriebseinnahme s. RZ 514 sowie EStR 2000 RZ 4618.

Erforderlich für die Erfüllung der Zweijahresfrist ist, dass die Beteiligung ununterbrochen gehalten wird.

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

**Ab der Veranlagung für 2004 wird durch § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des BBG 2003 (BGBl. I, Nr. 71/2003) die Beteiligungsdauer auf ein Jahr herabgesetzt.**

## **RZ 562**

**Rz 562 ist letztmalig bei der Veranlagung für 2003 anzuwenden.**

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 **in der Fassung vor dem BGBl. I, Nr. 71/2003** unterliegen Gewinnanteile (s. RZ 564), die vor Ablauf von zwei Jahren ab dem Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung erzielt werden, vorläufig der Besteuerung. Verfahrensrechtliche Grundlage ist § 200 Abs. 1 BAO (vorläufige Veranlagung).

§ 10 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 **in der Fassung vor dem BGBl. I, Nr. 71/2003** bestimmt hinsichtlich der Ungewissheit, ob die Behaltefrist erfüllt werden wird (und folglich Steuerfreiheit vorliegt), dass im Zuge der vorläufigen Veranlagung von einer Nichterfüllung der Behaltefrist auszugehen ist.

Nach Ablauf der Zweijahresfrist ist der vorläufige - von der Steuerpflicht der Gewinnanteile ausgehende - Bescheid durch einen endgültigen - die Steuerbefreiung aussprechenden - Bescheid zu ersetzen.

### *Beispiel 1:*

*Veranlagung der inländischen A-AG für 1999, Wirtschaftsjahr ist das Kalenderjahr, der Erwerb einer internationalen Schachtelbeteiligung durch die A-AG im Ausmaß von 30% des Nennkapitals der ausländischen Gesellschaft erfolgt am 1. April 1999; die Beteiligung wird zum 31. Dezember 1999 noch gehalten.*

*Eine Ausschüttung der ausländischen Gesellschaft an die A-AG erfolgt am 15. Oktober 1999, die Veranlagung der A-AG erfolgt am 15. Februar 2001.*

*Es ergeht ein vorläufiger Bescheid für das Jahr 1999 gem. § 200 Abs. 1 BAO: Die Ausschüttung vom 15. Oktober 1999 wird in diesem Bescheid vorläufig steuerpflichtig behandelt.*

*Nach Ablauf der Zweijahresfrist, dh. ab dem 1. April 2001, ergeht ein endgültiger Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO, der die Steuerfreiheit der Ausschüttung ausspricht.*

**Es können aber auch ab Geltung der neuen Rechtslage vorläufige Bescheide (§ 200 BAO) wegen nicht abgelaufener Behaltefrist erlassen werden.**

## **RZ 563**

**Rz 563 ist letztmalig bei der Veranlagung für 2003 anzuwenden.**

Bei Verkauf einer potentiellen internationalen Schachtelbeteiligung innerhalb der Zweijahresfrist ist der vorläufige Bescheid als endgültig zu erklären (§ 200 Abs. 2 BAO).

### *Beispiel :*

*Wie Beispiel 1, aber die potentielle internationale Schachtelbeteiligung wird am 15. März 2001 veräußert.*

*Der vorläufige Bescheid ist, da nunmehr feststeht, dass die Behaltefrist von zwei Jahren bezüglich der am 15. Oktober 1999 erfolgten Ausschüttung nicht erfüllt werden wird, gemäß § 200 Abs. 2 BAO zum endgültigen zu erklären.*

Rz 565 lautet:

## **RZ 565**

### **Bis zur Veranlagung 2003 gilt:**

Gewinne aus der Veräußerung sind steuerfrei. Verluste aus der Veräußerung dagegen steuerwirksam. Ebenso sind Abschreibungen der internationalen Schachtelbeteiligung auf den niedrigeren Teilwert prinzipiell steuerwirksam (s. RZ 1220 bis 1238).

Unter Veräußerung im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 2 lit. b KStG 1988 **in der Fassung vor dem BBG 2003 (BGBl. I, Nr. 71/2003)** ist die entgeltliche Übertragung der Beteiligung zu verstehen.

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

Nach Rz 565 werden folgende Rz 565a bis d eingefügt:

### **Rz 565a**

**Ab der Veranlagung 2004 bleiben nach § 10 Abs. 3 KStG 1988 in der Fassung des BBG 2003 (BGBl. I, Nr. 71/2003) Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen aus einer internationalen Schachtelbeteiligung außer Ansatz, sofern keine Option vorgenommen wurde (siehe Rz 565b). Ausgenommen sind Liquidationsverluste (siehe Rz 570a).**

### **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 Abs. 4 zur Anwendung kommt. Die Option hat für jede einzelne Beteiligung gesondert zu erfolgen und wirkt auch nur für diese.**

**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 565c**

**Der Veräußerungstatbestand ist weit zu verstehen und umfasst jeden entgeltlichen Vorgang, somit auch den Tausch oder eine Umgründung außerhalb des Geltungsbereiches des UmgrStG. Auch der Konzernumgründungsbereich im Geltungsbereich des UmgrStG ist weit zu verstehen. Der konzernzugehörige Rechtsnachfolger ist unabhängig davon an die Entscheidung des Rechtsvorgängers gebunden, ob die Schachtelbeteiligung zur Gänze, anteilig oder gesondert übertragen oder im Rahmen einer (Teil)Betriebsübertragung mitübertragen wird, oder ob sie mittelbar im Wege einer Mitunternehmeranteilsübertragung übergeht oder etwa durch Übertragung auf eine konzernzugehörige Personengesellschaft mehrere n konzernzugehörigen Zusammenschlusspartnern die Schachtelbeteiligungsfunktion quotaal vermittelt. Im Falle der umgründungsveranlassten Übertragung einer internationalen Schachtelbeteiligung auf einen ausländischen Rechtsnachfolger erstreckt sich die Option auf die erhaltene Gegenleistung. Sollte der konzernangehörige Erwerber der internationalen Schachtelbeteiligung bereits unmittelbar oder mittelbar eine steuerwirksame Schachtelbeteiligung an derselben ausländischen Körperschaft besitzen, ist die steuerliche Behandlung auch in der Folge getrennt nach der jeweiligen bis zum Erwerb maßgebenden Entscheidung fortzusetzen. In diesem Fall sind die künftigen Substanzerträge nach der Relation des steuerhängigen und steuerbefreiten Beteiligungsteiles dem steuerwirksamen und dem steuerunwirksamen Teil zuzurechnen. Dies gilt auch für spätere Anschaffungen von zusätzlichen Anteilen.**

#### **RZ 565d**

**Aus § 26 a Abs. 16 KStG 1988 in der Fassung des BBG 2003 (BGBl. I, Nr. 71/2003) ergeben sich folgende Übergangsbestimmungen:**

- § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des BGBl. I, Nr. 71/2003 ist ab der Veranlagung für das Jahr 2004 jedenfalls anzuwenden. Dies betrifft die Änderungen in der gesetzlichen Definition der internationalen Schachtelbeteiligung durch:
  - Absenkung des Mindestbeteiligungsausmaßes auf 10% (siehe Rz 555a und 561).
  - Ausweitung der Beteiligungsform auf Kapitalbeteiligungen, die keine Gesellschaftsanteile im engeren Sinn darstellen (siehe Rz 551a und 554).
  - Ausweitung auf mittelbare Beteiligungen (siehe Rz 559) und
  - Ausweitung auf unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gesellschaften (siehe Rz 546).

**Der neugefasste § 10 Abs. 2 KStG 1988 ist auf alle Steuerpflichtige anzuwenden, unabhängig davon, ob sie vor oder nach dem 31. Dezember 2000 in das Firmenbuch eingetragen wurden.**

**Die Wirksamkeit erstreckt sich auch auf alle Beteiligungen, die erst durch die Änderung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des BGBl. I, Nr. 2003/71 die Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung erfüllen.**

- § 10 Abs. 3 KStG 1988 in der Fassung des BGBl. I, Nr. 71/2003 ist erstmalig anzuwenden:
- Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2004 auf Steuerpflichtige, die nach dem 31. Dezember 2000 in das Firmenbuch eingetragen wurden. Sie können die Option zur Steuerpflicht nur mit Wirkung ab der Veranlagung für das Jahr 2004, spätestens mit der Steuererklärung für 2004 ausüben.
- Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2006 auf Steuerpflichtige, die vor dem 1. Jänner 2001 in das Firmenbuch eingetragen wurden, wobei für die Jahre 2004 und 2005 weiterhin § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung vor dem BGBl. I, Nr. 71/2003, ausgenommen hinsichtlich der Definition der internationalen Schachtelbeteiligung, für die § 10 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des BGBl. I, Nr. 71/2003 gilt, anzuwenden ist. Sie können die Option zur Steuerpflicht nur mit Wirkung ab der Veranlagung für das Jahr 2006, spätestens mit der Steuererklärung für 2006 ausüben.

#### **Rz 565e**

**Wird keine Option zugunsten der Steuerpflicht ausgeübt, gilt hinsichtlich der in § 26a Abs. 16 Z 3 KStG 1988 vorgesehenen Nachversteuerung folgendes:**

- Erfolgt bei Gesellschaften, die nach dem 31. Dezember 2000 im Firmenbuch eingetragen worden sind, bis zur Erklärungsabgabe für das Jahr 2004 keine Option, sind alle bis zum Ende des letzten im Jahr 2004 endenden Wirtschaftsjahres steuerwirksam erfolgten Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert gem. § 6 Z 2 lit a EStG 1988, beginnend mit dem unmittelbar folgenden Wirtschaftsjahr, nachzuversteuern. Dies gilt nicht für fiktive Teilwertkorrekturen.
- Erfolgt bei Gesellschaften, die vor dem 1. Jänner 2001 im Firmenbuch eingetragen worden sind, mit der Erklärungsabgabe für das Jahr 2006 keine Option, sind alle bis zum Ende des letzten im Jahr 2006 endenden Wirtschaftsjahr steuerwirksam erfolgten Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert gem. § 6 Z 2 lit a EStG 1988, beginnend mit dem unmittelbar folgenden Wirtschaftsjahr, nachzuversteuern. Dies gilt nicht für fiktiver umgründungsveranlasster Teilwertkorrekturen.

**Zur Berechnung des Nachversteuerungsbetrages sind dem steuerlichen Buchwert (Rz 1233) zum Ende des jeweils maßgeblichen Wirtschaftsjahres die historischen Anschaffungskosten der Beteiligung gegenüberzustellen und ist der Differenzbetrag ab dem dem Optionsjahr unmittelbar folgenden Wirtschaftsjahr, auf sieben Jahre gleichmäßig verteilt, gewinnerhöhend anzusetzen.**

**Dabei bleiben bisher noch nicht verrechnete Siebentelbeträge im Sinne des § 12 Abs. 3 KStG 1988 unberücksichtigt.**

**Beispiel:**

**Berechnung des Nachversteuerungsbetrages**

<i>Jahr</i>		<i>HB</i>	<i>StB</i>	<i>M-WR</i>
<b>01</b>	<b>Erwerb</b> <b>AK 1700</b>	<b>1700</b>	<b>1700</b>	_____
<b>02</b>	<b>TWA</b> <b>700</b>	<b>1000</b>	<b>1000</b>	<b>+ 600 (6/7)</b>
<b>03- 05</b>	_____	_____	_____	<b>- 300</b>
<b>06</b>	<b>Verkauf</b> <b>Erlös 1500</b>	<b>Gewinn 500</b>	<b>Nachversteuerung</b> <b>500</b>	<b>0 Rest/7</b> <b>(300) gehen</b> <b>verloren</b>

#### **Rz 565f**

Wird die Option zugunsten der Steuerpflicht ausgeübt, kann mit Beginn des Optionsjahres der gemeine Wert der Beteiligung, abzüglich der bis dahin tatsächlich vorgenommenen und als vorgenommen geltenden Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert angesetzt werden (Änderung der steuerlichen Eröffnungsbilanz). Da eine handelsrechtliche Neubewertung ausgeschlossen ist, wird der neue steuerliche Buchwert in geeigneter Weise evident zu halten sein.

Rz 568 lautet:

#### **RZ 568**

Die Befreiung gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 umfasst folgende Vorgänge:

- Verkauf
- Tausch (§ 6 Z 14 EStG 1988)
- Liquidation ( s. Rz 570f)
- Einlagenrückzahlung (s. Rz 571)

Rz 569 und 570 lauten:

#### **RZ 569**

Die Steuerbefreiung steht sowohl bei Veräußerung der gesamten Beteiligung als auch bei der Veräußerung von Teilen derselben zu.

#### **5.2.2.6.2 Liquidation**

#### **RZ 570**

Bis zur Veranlagung für das Jahr 2003 gilt:

Gewinne aus der Liquidation einer ausländischen Gesellschaft, an der eine internationale Schachtelbeteiligung besteht, fallen unter den Befreiungstatbestand des § 10 Abs. 2 KStG 1988. Da die Liquidation der Untergesellschaft einem Veräußerungstatbestand gleichzusetzen ist, ist der Liquidationsgewinn daher nach Maßgabe der gesetzlichen Einschränkungen (insb. Berücksichtigung der Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert) steuerfrei.

Nach Rz 570 wird folgende Rz 570 a eingefügt:

#### **Rz 570a**

**Von der Steuerneutralität ausgenommen und damit steuerwirksam ist ein Liquidationsverlust infolge eines Liquidationsbeschlusses oder der Eröffnung des Konkurses, der allerdings um steuerfreie Gewinnanteile aller Art zu kürzen ist, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung angefallen sind. Der Liquidationsverlust ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben einerseits und dem handelsrechtlichen Buchwert andererseits.**

Nach Rz 571 wird folgende Rz 571a eingefügt:

#### **Rz 571a**

**Die Rz 572 bis 577 sind bis zur Veranlagung für 2003 anzuwenden. Danach können sie bei der Ermittlung des Nachversteuerungsbetrages mangels Option im Übergang und in der Folge bei Nachversteuerung von fiktiven Teilwertabschreibungen sinngemäß angewendet werden.**

Rz 578 und 579 lauten:

#### **RZ 578**

Kommt es aufgrund einer Umgründung nach Maßgabe der einzelnen Vorschriften des UmgrStG bei der übertragenden oder der übernehmenden Körperschaft zum Entstehen oder zur Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung, ist bezüglich der bisher nicht **steuerbegünstigten** Beteiligungsquoten **auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten zum Umgründungstichtag § 10 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 idF des BBG 2003 nicht anzuwenden.**

**RZ 579**

Kommt es aufgrund einer Umgründung nach Maßgabe der einzelnen Vorschriften des UmgrStG zum Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung, gilt der höhere Teilwert zum Umgründungssichttag abzüglich vorgenommener **oder umgründungsbedingt als vorgenommen geltender** zulässiger Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 oder zu Unrecht unterlassener Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert im Sinne des § 6 Z 2 lit. a EStG 1988 als Buchwert.

Rz 580 lautet:

**5.2.3 Anrechnungsverfahren (§ 10 Abs. 3 KStG 1988)****RZ 580**

Ziel der in **§ 10 Abs. 4 KStG 1988 in der Fassung des BBG 2003 (BGBl. I, Nr. 71/2003)** normierten und in einer Verordnung des BM für Finanzen konkretisierten "Missbrauchsabwehr" ist die Vermeidung einer Umgehung österreichischer Steuern.

Rz 582 bis 585 lauten:

**RZ 582**

Missbrauchsverdacht im Sinne einer unwiderlegbaren Vermutung führt zum zwingenden Wechsel von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode ("switch over"). Dem Abgabepflichtigen steht es aber frei, das Vorliegen der Verdachtsgründe zu bestreiten. Liegen weder erwiesener Missbrauch noch die maßgebenden Verdachtsgründe vor, ist die Befreiungsmethode anzuwenden.

Voraussetzung für den Methodenwechsel ist jedoch die grundsätzliche Anwendbarkeit des § 10 Abs. 2 **und 3** KStG 1988.

*Beispiel:*

*Fünf österreichische Kapitalgesellschaften (100 % Töchter einer österreichischen Muttergesellschaft) halten je 20 % (9 %)-Anteile (damit unter dem Beteiligungsausmaß des § 10 Abs. 2 KStG 1988) an einer Kapitalgesellschaft in Irland (Türkei). Die aus dieser irischen (türkischen) Beteiligung stammenden Dividenden sind nach den abkommensrechtlichen Vorschriften bei den österreichischen Tochtergesellschaften freigestellt. § 10 Abs. 3 KStG 1988 (bzw. Abs. 4 in der Fassung des BBG 2003) ist mangels "internationaler Schachtelbeteiligung" nicht anwendbar. (Die Dividendenzahlungen der österreichischen Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaft sind nach der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 befreit.)*

*Die so genannte "Quintettlösung" ist grundsätzlich unter § 22 BAO zu subsumieren.*

**RZ 583**

Abkommensrechtliche Schachtelprivilege stehen weder der Anwendung des § 22 BAO noch jener des § 10 Abs. 3 KStG 1988 (**Abs. 4 in der Fassung des BBG 2003**) entgegen, da jeder Staat das Recht hat, sich vor einer unberechtigten Ausnützung der im Abkommen vorgesehenen Steuervorteile zu schützen (VwGH 26.7.2000, 97/14/0070).

Der Methodenwechsel kommt auch für Gewinne aus der Veräußerung internationaler Schachtelbeteiligungen zum Tragen.

### 5.2.3.1 Verdachtsfälle

#### RZ 584

Die nach § 10 Abs. 2 (**und Abs. 3 in der Fassung des BBG 2003**) KStG 1988 zustehende sachliche Befreiung kommt in Verdachtsfällen nicht zur Anwendung. Verdachtsfälle sind solche, die nach dem Gesamtbild der Sachverhaltselemente auf die Wahrscheinlichkeit eines Missbrauches (Steuerhinterziehung) schließen lassen.

#### RZ 585

Eine Konkretisierung dieser Verdachtsfälle erfolgt anhand eines Standardverdachtsfalles (§ 10 Abs. 3 KStG 1988 **bzw. Abs. 4 in der Fassung des BBG 2003** lässt aber auch andere Verdachtsfälle offen). Dieser enthält in typisierender Betrachtungsweise jene Missbrauchsverdachtsgründe (s. Rz 586 bis 591), welche grundsätzlich kumulativ (gemeinsam) vorliegen müssen, damit es zum Methodenwechsel kommt. Dh. auch eine völlige Steuerfreistellung von Auslandsgesellschaften führt, für sich allein, noch nicht zum Methodenwechsel.

*Beispiel:*

#### **Rechtslage bis zur Veranlagung 2003**

*Die Erträge einer irischen Kapitalgesellschaft resultieren zu ca. 80 % aus der Vergabe von Krediten. Das Einkommen dieser Gesellschaft unterliegt in Irland einer 10 %igen Besteuerung. An der österreichischen Muttergesellschaft sind zu 60 % in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige beteiligt. Da alle Missbrauchsverdachtsgründe gemeinsam vorliegen, kommt es zum Methodenwechsel.*

Ein Verdachtsfall ist auch dann gegeben, wenn zwei der drei Tatbestandsmerkmale besonders stark und das dritte, annähernd ausgeprägt sind (Überwiegensfall). Stark ausgeprägt heißt wesentlich (um mehr als 25 % des jeweiligen Mindestniveaus) überschritten. Annähernd verwirklicht heißt, nur unwesentlich (um nicht mehr als 25 % des jeweiligen Mindestniveaus) unterschritten. **Ab der Veranlagung für 2004 ist bei Vorliegen beider Merkmale des § 10 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 in der Fassung des BBG 2003 jedenfalls ein Verdachtsfall gegeben.**

*Beispiel:*

#### **Rechtslage bis zur Veranlagung 2003**

*Die Erträge einer irischen Kapitalgesellschaft resultieren zu ca. 80 % aus Zinsen aus der Vergabe von Krediten. Das Einkommen dieser Gesellschaft unterliegt in Irland einer 10 %igen Besteuerung. An der österreichischen Muttergesellschaft sind zu 40 % in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige beteiligt. Die Verdachtsmerkmale Unternehmensschwerpunkt (Mindestniveau 51 % + Abweichung um 25 % = 63,75 %), sowie unzureichende ausländische Steuerbelastung (Mindestniveau 15 % - Abweichung um 25 % = 11,25 %) sind besonders stark ausgeprägt. Das dritte Tatbestandsmerkmal (Gesellschafterkreis) ist annähernd erreicht (Mindestniveau 50 % - Abweichung um 25 % = 37,5 %), dh. nur unwesentlich unterschritten. Es kommt zum Methodenwechsel. Die Entlastung von der ausländischen Körperschaftsteuer ist durch Anrechnung der irischen Steuer herbeizuführen.*

### **Rechtslage ab der Veranlagung 2004**

*Die Erträge einer ausländischen Kapitalgesellschaft resultieren zu ca. 80 % aus Zinsen aus der Vergabe von Krediten. Das Einkommen dieser Gesellschaft unterliegt im Ausland einer 16 %igen Besteuerung. Das Verdachtsmerkmal Unternehmensschwerpunkt (Mindestniveau 51 % + Abweichung um 25 % = 63,75 %) ist besonders stark ausgeprägt. Die Grenze für das zweite Tatbestandsmerkmal (unzureichende ausländische Steuerbelastung) ist nur geringfügig (Übersteigen des Mindestniveaus 15 % um ein Prozent = 6,6% - Abweichung um 25 % = 3,75 %), dh. nur unwesentlich überschritten. Es kommt zum Methodenwechsel. Die Entlastung von der ausländischen Körperschaftsteuer ist durch Anrechnung der ausländischen Steuer herbeizuführen.*

Rz 586 lautet:

#### **RZ 586**

Eine Vermögensverwaltungsgesellschaft im Sinne des § 10 Abs. 3 KStG 1988 (**Abs. 4 in der Fassung des BBG 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 (s. Rz 546 bis 579). Dh. die Veräußerung echter stiller Beteiligungen, von Beteiligungen an Personengesellschaften, sowie von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unter 25 % führt zu steuerschädlichen Einkünften.**

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

Nach Rz 591 wird folgende Rz 591a eingefügt:

**Rz 591a****Übergangsregelung:****Rz 591 ist nicht mehr anzuwenden**

- ab der Veranlagung 2004 auf Steuerpflichtige, die nach dem 31. Dezember 2000 im Firmenbuch eingetragen wurden,
- ab der Veranlagung 2006 auf Steuerpflichtige, die vor dem 1. Jänner 2001 im Firmenbuch eingetragen wurden.

**Steuerpflichtige, die eine Beteiligung vor dem Beginn des ersten im Kalenderjahr 2004 bzw. 2006 endenden Wirtschaftsjahr erworben haben, bei der die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung ausschließlich durch das in Kraft treten des § 10 Abs. 4 KStG 1988 in der Fassung des BGBl. I, Nr. 2003/71 wegfällt, können an Stelle des steuerlichen Buchwertes den gemeinen Wert abzüglich der steuerwirksam vorgenommenen oder als vorgenommen geltenden Teilwertabschreibungen ansetzen.**

RZ 663 lautet:

**Rz 663:**

Die besonderen Gewinnermittlungsvorschriften des EStG 1988 sind **mit Ausnahme des § 11a EStG 1988** anzuwenden. Siehe dazu EStR 2000 Rz 3701 bis 3900 **mit Ausnahme der Rz 3860a bis 3860v.**

Nach RZ 1219 wird eingefügt:

**Rz 1219a**

**Mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 wurde für jene unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, die Einkünfte aus allen Einkunftsarten haben können, das Besteuerungsniveau für bestimmte, in § 22 Abs. 2 Z 4 KStG 1988 taxativ aufgezählte ausländische Kapitalerträge dem der vergleichbaren inländischen angeglichen. Entsprechend der Gleichbehandlung mit endbesteuerten inländischen Kapitalerträgen gilt das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 auch für diese ausländischen Kapitalerträge.**

Rz 1238 lautet:

**RZ 1238**

**Wird eine teilwertberichtigte Beteiligung im Zuge einer Umgründung nach dem UmgrStG (Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Spaltung) übertragen, gehen die zum Umgründungstichtag noch nicht abgesetzten Siebentelbeträge auf den Rechtsnachfolger über. Wenn bzw. soweit natürliche Personen Rechtsnachfolger sind, kommt eine Siebentelabschreibung nicht mehr in Betracht, die restlichen Beträge sind zu Lasten des ersten nach dem**

**Umgründungstichtag endenden Wirtschaftsjahres steuerwirksam abzuschreiben. Kommt es im Zuge eines up- oder down-stream-merger umgründungsbedingt zum Wegfall der Beteiligung, führt dies unabhängig von der Steuerneutralität des Buchgewinnes oder Buchverlustes zu einem Weiterlaufen der Siebentelabschreibung bei der übernehmenden Körperschaft.**

Rz 1279 lautet:

#### **Rz 1279**

Pauschal ermittelte Einzelwertberichtigungen sind insbesondere nur in jenen Fällen zulässig, in denen ein vereinbarter Überziehungsrahmen überschritten wird, ohne dass mit dem Kontoinhaber ein entsprechender Kreditvertrag geschlossen wurde, oder wenn ein Rückstand von mehr als drei Kreditraten besteht und der Rückstand bei schriftlicher Krediteinräumung mehr als 15 % des eingeräumten Kreditrahmens beträgt, ohne dass ausreichende Sicherheiten vorhanden sind.

**Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob der Überziehungsrahmen schriftlich oder – wie bei Intern- und Disporahmen mündlich oder konkludent eingeräumt wurde.** In diesen Fällen bestehen keine Bedenken, eine pauschale Berichtigung in Höhe von bis zu 2,5 % der jeweiligen unter den Gefährdungstatbestand fallenden Gruppensummen anzusetzen, sofern die Summe der gruppenweisen Einzelwertberichtigungen den durchschnittlichen Jahresbedarf an tatsächlichen

Einzelwertberichtigungen in der einzelnen Gruppe innerhalb der letzten fünf Jahre nicht übersteigt.

**Sind, wenn auch nicht in vollem Umfang, Sicherheiten vorhanden, mindern diese die Bemessungsgrundlage der pauschal zu ermittelnden Einzelwertberichtigung.**

Rz 1468 lautet:

#### **RZ 1468**

Um Steuerumgehungen zu verhindern, ist in § 21 Abs. 3 KStG 1988 normiert, dass sich die Steuerpflicht auch auf ausländische Kapitalerträge erstreckt, die den inländischen kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften vergleichbar sind, wie z.B. Zinsen aus Bankeinlagen oder Forderungswertpapieren bei einer ausländischen Bank. Die Steuerpflicht besteht auch hinsichtlich ausländischer thesaurierender Investmentfonds (auch bei inländischer kuponauszahlender Stelle) im Wege der Durchgriffsbesteuerung (§ 42 InvFG 1993). **Dividenden aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die nach dem 31. März 2004 anfallen, unterliegen nach § 93 Abs. 2 Z 1 lit e und Abs. 3 Z 4 in iVm § 94 Z 10 und § 124b Z 85 EStG 1988 in der Fassung des BBG 2003 (BGBl. I, Nr. 71/2003) dem inländischen Kapitalertragsteuerabzug und damit der beschränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG 1988. Falls der Steuerabzug unterbleibt, hat die Besteuerung daher ebenfalls im Veranlagungswege zu erfolgen.**

RZ 1473 lautet:

#### **RZ 1473**

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

- einer Pensionskasse innerhalb einer Veranlagungs- und Risikogemeinschaft (§ 6 Abs. 1 KStG 1988 siehe RZ 156 bis 161)
- einer Unterstützungskasse (§ 6 Abs. 2 KStG 1988 siehe RZ 162)
- einer Mitarbeitervorsorgekasse (§ 6 Abs. 5 KStG 1988 siehe RZ 163a)
- einer Arbeitnehmerförderungsstiftung im Sinne des § 6 Abs. 4 KStG 1988 (siehe StfR 2001 RZ 153 bis 157)
- einer Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts; zu diesen Einrichtungen 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 Fürsorgebedürftigkeit der Leistungsempfänger erbringen, z.B. 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 Unterstützungszwecke verwendet werden
- 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 StfR 2001 RZ 153 bis 157)

Abschnitt 22.2.4 wird zu 22.2.5, Abschnitt 22.2.4 wird umbenannt und die Rz 1484a und 1484b werden eingefügt:

#### **22.2.4 Sonderbesteuerung bestimmter ausländischer Kapitalerträge**

##### **Rz 1484a**

**Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die gem. § 7 Abs. 2 KStG 1988 ihr Einkommen ermitteln, können Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen, bei denen die Endbesteuerung greift. Ausländische bzw. im Ausland bezogene Kapitalerträge waren, wie bei der natürlichen Person, nicht begünstigt besteuert. Durch das Budgetbegleitgesetz 2003 ist diese Ungleichbehandlung beseitigt worden und durch eine gesonderte Besteuerung mit 25% ersetzt worden, die einer Endbesteuerung gleichkommt. Folgende taxativ aufgezählte Kapitalerträge unterliegen der Schedulenbesteuerung von 25%:**

- nicht im Inland bezogene ausländische Kapitalerträge, die den in § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c EStG 1988 vergleichbar sind (siehe EStR 2000, Rz 7723 ff),
- Zinserträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 EStG 1988 (siehe EStR 2000, Rz 7701 ff),

- Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (siehe EStR 2000, Rz 7708 ff), sofern die Anteilscheine einem in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht unbestimmten Personenkreis angeboten worden sind (siehe EStR 2000, Rz 7807 ff),
- Substanzgewinne in- und ausländischer Investmentfonds (ausgenommen Immobilien-Investmentfonds), sofern die Anteilscheine einem in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht unbestimmten Personenkreis angeboten worden sind (siehe EStR 2000 Rz 7807 ff),
- im Inland bezogene ausschüttungsgleiche Erträge inkl. steuerpflichtige Substanzgewinne von ausländischen Investmentfonds im Sinne des § 42 Abs. 1 InvFG 1993
- ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Immobilien Im Sinne des § 42 Abs. 1 Immobilien-Investmentfondsgesetz BGBl. I Nr. 80/2003.

#### **Rz 1484b**

**Die Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz von 25% erfolgt im Wege der Veranlagung und gesondert neben der Tarifbesteuerung. Diese Regelung ist auf Kapitalerträge, die nach dem 31. März 2003 zufließen, oder als zugeflossen gelten, anzuwenden.**

RZ 1532 lautet:

#### **Rz 1532:**

Zu den inhaltlichen Voraussetzungen der jeweiligen Prämien siehe Rz 8208 ff EStR 2000. Gemäß § 24 Abs. 6 KStG 1988 gelten die Bestimmungen des §§ 108c, 108d, 108e sowie 108f EStG 1988 sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1 KStG 1988, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind. Entsprechende Prämien können in Anspruch genommen werden von nicht steuerbefreiten

- Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988,
- Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988.

Körperschaften öffentlichen Rechts sind nur (mit steuerabzugspflichtigen Einkünften iSd § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988) beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988), im Übrigen ist das Ergebnis ihrer Tätigkeit, soweit sie nicht einen Betrieb gewerblicher Art betreiben (§ 2 KStG 1988), nicht steuerbar. Da § 24 Abs. 6 KStG 1988 steuerbefreite Körperschaften von den Prämien ausnimmt, gilt dies umso mehr in Fällen, in denen die betreffende Körperschaft gar keine steuerbare Tätigkeit entfaltet. Die Inanspruchnahme einer Prämie kommt daher in derartigen Fällen nicht in Betracht. Lediglich dann, wenn eine Körperschaft öffentlichen Rechts im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) eine steuerpflichtige Tätigkeit entfaltet, kommt die Inanspruchnahme einer Prämie in Betracht.

**Eine Körperschaft öffentlichen Rechts kann daher eine Lehrlingsausbildungsprämie (§ 108f EStG 1988) für Lehrlinge geltend machen, die in einem Betrieb gewerblicher Art ausgebildet werden. Erfolgt die Ausbildung eines Lehrlings zum Teil in einem Betrieb gewerblicher Art und zum Teil in einem Hoheitsbetrieb, setzt die Inanspruchnahme der Lehrlingsausbildungsprämie voraus, dass die Ausbildung im Betrieb gewerblicher Art überwiegt. Ist dies der Fall, steht die**

**Prämie zur Gänze zu. Gleiches gilt auch für alle anderen Körperschaften hinsichtlich ihrer außerbetrieblichen Bereiche.**

***Beispiel:***

***Ein gemeinnütziger Verein, der einen entbehrlichen Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO unterhält, beschäftigt in diesem Betrieb einen Lehrling, der in untergeordnetem Ausmaß auch im außerbetrieblichen Vereinsbereich (Mitgliederkartei) eingesetzt wird. Die Lehrlingsausbildungsprämie kann geltend gemacht werden, da der entbehrliche Hilfsbetrieb grundsätzlich (unbeschadet der Befreiung nach § 5 Z 6 KStG 1988) eine betriebliche Tätigkeit im ertragsteuerlichen Sinn darstellt und für sich steuerpflichtig ist.***

**Betreffend die Geltendmachung der Prämie siehe EStR 2000 Rz 8232 f, eine Körperschaftsteuererklärung ist jedenfalls für den steuerpflichtigen Betrieb abzugeben.**

12. Jänner 2004

Für den Bundesminister:

Dr. Wiesner