

622 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII. GP

Nachdruck vom 5. 7. 1988

Regierungsvorlage

**Bundesgesetz vom xx. xx. 1988 über die
Besteuerung des Einkommens von Körperschaften
(Körperschaftsteuergesetz 1988 —
KStG 1988)**

Der Nationalrat hat beschlossen:

Inhaltsverzeichnis:**1. TEIL****PERSÖNLICHE STEUERPFLICHT****1. ABSCHNITT****Arten der Steuerpflicht**

- § 1. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht
- § 2. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts
- § 3. Abgrenzung der persönlichen Steuerpflicht
- § 4. Beginn und Ende der Steuerpflicht

2. ABSCHNITT**Befreiungen**

- § 5. Befreiungen
- § 6. Pensions- und Unterstützungskassen

2. TEIL**EINKOMMEN****3. ABSCHNITT****Allgemeine Vorschriften**

- § 7. Einkommen, Einkommensermittlung
- § 8. Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung
- § 9. Organschaft
- § 10. Befreiung für Beteiligungserträge
- § 11. Abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben
- § 12. Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

4. ABSCHNITT**Sondervorschriften für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften**

- § 13. Rückvergütungen bei Verbrauchergenossenschaften

5. ABSCHNITT**Sondervorschriften für Banken**

- § 14. Haftrücklage

6. ABSCHNITT**Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen**

- § 15. Versicherungstechnische Rückstellungen
- § 16. Risikorücklage
- § 17. Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen)

7. ABSCHNITT**Einkommensermittlung bei Beginn und Ende der Steuerpflicht**

- § 18. Beginn und Ende einer Steuerbefreiung
- § 19. Auflösung und Abwicklung (Liquidation)
- § 20. Verschmelzung (Fusion) und Umwandlung

3. TEIL**BESTEuerung BEI BESCHRÄNKTER
STEUERPFICHT**

- § 21. Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht

4. TEIL**TARIF UND BESONDERE ABZÜGE**

- § 22. Steuersatz
- § 23. Sanierungsgewinn und Freibetrag für begünstigte Zwecke

5. TEIL**ERHEBUNG DER STEUER**

- § 24. Erhebung der Steuer

6. TEIL**VERWEISE AUF ANDERE BUNDESGESETZE**

§ 25. Verweise auf andere Bundesgesetze

7. TEIL**ÜBERGANGS- UND SCHLUSSVORSCHRIFTEN**

§ 26. Inkrafttreten und Aufhebung

§ 27. Vollziehung

1. TEIL**PERSÖNLICHE STEUERPFLICHT****1. ABSCHNITT****Arten der Steuerpflicht****Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht**

§ 1. (1) Körperschaftsteuerpflichtig sind nur Körperschaften.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben. Als Körperschaften gelten:

1. Juristische Personen des privaten Rechts.
2. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2).
3. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Beschränkt steuerpflichtig sind:

1. Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1. Als Körperschaften gelten:
 - a) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.
 - b) Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).
2. Inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2.
3. Körperschaften im Sinne des Abs. 2 Z 1, soweit sie von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 2.

Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts

§ 2. (1) Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988)

dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

(2) Als Betrieb gewerblicher Art gelten auch:

1. Die Beteiligung an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.
2. Die entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art.

(3) Versorgungsbetriebe einer Körperschaft des öffentlichen Rechts werden als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art behandelt, wenn sie organisatorisch zusammengefasst sind und unter einer gemeinsamen Leitung stehen. Versorgungsbetrieb ist nur ein Betrieb, der die Bevölkerung mit

- Wasser oder
- Gas oder
- Elektrizität oder
- Wärme

versorgt oder der

- dem öffentlichen Verkehr einschließlich des Rundfunks oder
- dem Hafenbetrieb

dient.

(4) Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist. Betriebe, die von juristischen Personen des privaten Rechts geführt werden, sind nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften zu besteuern.

(5) Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Als Hoheitsbetriebe gelten insbesondere Wasserwerke, wenn sie überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung,

zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen.

Abgrenzung der persönlichen Steuerpflicht

§ 3. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen sind körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach diesem Bundesgesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz 1988 unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist.

Beginn und Ende der Steuerpflicht

§ 4. (1) Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 sind ab jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung treten. Der Beginn der Steuerpflicht der Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 und 3 richtet sich nach den §§ 2 und 3.

(2) Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 sind bis zu jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist.

2. ABSCHNITT

Befreiungen

§ 5. Von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sind befreit:

1. — Die Österreichischen Bundesbahnen und — die staatlichen Monopolbetriebe, soweit sie nicht in eine privatrechtliche Form gekleidet sind.
2. Die Oesterreichische Nationalbank.
3. Banken im Sinne des Kreditwesengesetzes, wenn folgende Voraussetzungen zutreffen:
 - a) Der genehmigte Geschäftsgegenstand darf ausschließlich in der Übernahme von Bürgschaften und sonstigen Haftungen für Kredite und Darlehen mit oder ohne Gewährung von nicht rückzahlbaren Zinsenzuschüssen sowie in der Durchführung allfälliger sonstiger Zuschußaktionen des Bundes oder eines Landes bestehen.
 - b) Die Bank darf nach der Satzung oder der sonstigen Rechtsgrundlage und der tatsächlichen Geschäftsführung keinen Gewinn anstreben; ihre Eigentümer oder Anteilseigner dürfen keine Gewinnanteile oder sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Bank erhalten.
 - c) Die Bank darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Bank fremd sind, und kein Vorstandsmitglied, keinen Geschäftsführer und kein Aufsichtsratsmitglied durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.

d) Bei Auflösung der Bank dürfen die Eigentümer oder Anteilseigner jene Kapitalanteile nicht zurückerhalten, die zur Deckung von Verlusten aus im Zeitpunkt der Auflösung bestehenden Verpflichtungen aus Bürgschaften und sonstigen Haftungen benötigt werden; das restliche Vermögen der Bank darf nur im Rahmen des genehmigten Geschäftsgegenstandes verwendet werden.

4. Beteiligungsfondsgesellschaften im Sinne des § 3 des Beteiligungsfondsgesetzes hinsichtlich des einem Beteiligungsfonds ab dem Zeitpunkt der Bewilligung der Fondsrichtlinien (§ 15 des Beteiligungsfondsgesetzes) zuzurechnenden Teiles des Einkommens, wenn für diesen Teil der Gesellschaft ein gesonderter Rechnungskreis besteht. Die auf eigene Genußscheine der Beteiligungsfondsgesellschaft entfallenden Ausschüttungen des Jahresüberschusses im Sinne des § 10 Abs. 2 des Beteiligungsfondsgesetzes sind steuerpflichtig.
5. Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Art. 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes-Verfassungsgesetzes), weiters Siedlungsträger, wenn und soweit sie nach den zur Ausführung des § 6 Abs. 2 des Landwirtschaftlichen Siedlungs-Grundsatzgesetzes erlassenen landesgesetzlichen Vorschriften anerkannt sind.
Sie sind insoweit unbeschränkt steuerpflichtig, als sie
 - einen Gewerbebetrieb unterhalten, der über den Umfang eines Nebenbetriebes hinausgeht, oder
 - einen solchen Gewerbebetrieb verpachten, oder
 - Grundstücke entgeltlich für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke zur Nutzung überlassen.
6. Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung dienen.
7. Rechtsfähige Pensions-, Unterstützungs- und Hilfskassen nach Maßgabe des § 6.
8. Kleine Versicherungsvereine im Sinne des § 62 des Versicherungsaufsichtsgesetzes, die nicht unter Z 7 fallen, wenn ihre Beitragseinnahmen im Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre (einschließlich des im Veranlagungsjahr endenden Wirtschaftsjahres) 60 000 S jährlich nicht überstiegen haben.
9. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, deren Zweck und tatsächlicher Geschäftsbetrieb sich auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände durch ihre Mitglieder beschränkt (zB

- Zucht-, Weide-, Maschinengenossenschaften). Die Steuerbefreiung geht nicht verloren, wenn die Genossenschaften im Rahmen ihres Geschäftsbetriebes Hilfsgeschäfte tätigen.
10. Bauvereinigungen, die nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz als gemeinnützig anerkannt sind, wenn sich der Betrieb auf Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes beschränkt. Tätigen sie Geschäfte außerhalb der in § 7 Abs. 1 bis 3 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes bezeichneten Art, ausgenommen die verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen und die entgeltliche Überlassung unbeweglichen Vermögens, hat die Finanzlandesdirektion auf Antrag die unbeschränkte Steuerpflicht bescheidmäßig auf diese Geschäfte unter der Auflage zu beschränken, daß für diese Geschäfte ein gesonderter Rechnungskreis besteht. § 35 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes bleibt unberührt. Der Antrag ist vor Aufnahme dieser Geschäfte zu stellen.

Pensions- und Unterstützungskassen

§ 6. (1) Pensionskassen sind von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie

- einer staatlichen Aufsicht unterliegen und
- für einen Kreis von mindestens 1 000 Leistungsberechtigten bestimmt sind und
- folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Die Satzung muß folgende Regelungen enthalten:

- a) Die Kasse muß einen Rechtsanspruch auf Leistungen zwecks Alters- und Hinterbliebenenversorgung gewähren. Wird zusätzlich eine Invaliditätsversorgung gewährt, muß auch ein Rechtsanspruch auf diese Versorgung bestehen.
- b) Der Kreis der Leistungsberechtigten der Kasse muß sich auf Zugehörige oder frühere Zugehörige der Betriebe eines Arbeitgebers oder mehrerer Arbeitgeber beschränken (Trägerunternehmen). Zu den Zugehörigen zählen auch Ehegatten und Kinder (§ 106 des Einkommensteuergesetzes 1988).
- c) Beiträge der Leistungsberechtigten dürfen die Summe der jährlichen Beiträge des Trägerunternehmens nicht übersteigen. Dies gilt nicht, solange das Trägerunternehmen die Beitragsleistungen unterbricht (§ 4 Abs. 4 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988).
- d) Die Pensionszusagen der Kasse dürfen 80% des letzten laufenden Aktivbezugs nicht übersteigen.
- e) Der Leistungsberechtigte muß auch bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses einen

Rechtsanspruch auf die Pension besitzen (Unverfallbarkeit), wenn er mehr als fünf Jahre Leistungsberechtigter war.

- f) Bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses vor Eintritt des Versicherungsfalles dürfen die Ansprüche des Leistungsberechtigten aus eigenen Beiträgen und aus unverfallbar gewordenen Arbeitgeberbeiträgen abgefunden oder auf eine andere Pensionskasse übertragen werden.
 - g) Nach Eintritt des Versicherungsfalles dürfen abgefunden werden
 - geringfügige Leistungen und
 - Leistungen zur Hinterbliebenenversorgung.
 - h) Den leistungsberechtigten Arbeitnehmern muß das Recht zustehen, an der Verwaltung sämtlicher Beträge, die der Kasse zufließen, mitzuwirken.
2. Die tatsächliche Geschäftsführung der Kasse muß auf die Erfüllung der in der Satzung unter Beachtung der Z 1 festgelegten Zwecke eingestellt sein.

(2) Unterstützungskassen und sonstige Hilfskassen, die keinen Rechtsanspruch auf Leistungen gewähren, sind von der Körperschaftsteuer unter folgenden Voraussetzungen befreit:

1. Der Kreis der Leistungsberechtigten der Kasse muß sich auf Zugehörige oder frühere Zugehörige der Betriebe
 - eines Arbeitgebers oder
 - mehrerer finanziell verbundener Unternehmen

beschränken (Trägerunternehmen). Zu den Zugehörigen zählen auch deren Angehörige. Angehörige sind nur der Ehegatte und Kinder (§ 106 des Einkommensteuergesetzes 1988).

2. Der Kreis der Leistungsberechtigten muß in den Satzungen oder Geschäftsbedingungen der Kasse genau bezeichnet werden. Die Mehrzahl dieser Personen darf sich nicht aus dem Unternehmer oder dessen Angehörigen (Z 1) und bei Gesellschaften nicht aus den Gesellschaftern und deren Angehörigen (Z 1) zusammensetzen.
3. Die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte der Kasse muß satzungsmäßig und tatsächlich dauernd für Zwecke der Kasse gesichert sein.
4. Die Leistungsberechtigten dürfen nicht zu laufenden Beiträgen oder zu sonstigen Zuschüssen verpflichtet sein.
5. Die Leistungen der Kasse dürfen folgende Beträge nicht übersteigen:

Als Pension (Pensionszuschuß).....	16 000 S jährlich,
als Witwengeld	12 000 S jährlich,
als Waisengeld	4 800 S jährlich
	für jede Waise,
als Sterbegeld	2 000 S als
	Gesamtleistung.

Sonstige Leistungen dürfen nur in Fällen der Hilfsbedürftigkeit und nur in angemessenem Ausmaß gewährt werden. Hilfsbedürftigkeit liegt vor, wenn dem Leistungsempfänger zwangsläufig größere Aufwendungen entstehen, die er ohne Beeinträchtigung seiner wirtschaftlichen Lage nicht bestreiten kann.

6. Den Zugehörigen oder den Betriebsräten des Trägerunternehmens muß satzungsmäßig und tatsächlich das Recht zustehen, an der Verwaltung sämtlicher Beträge, die der Kasse zufließen, beratend mitzuwirken.
7. Bei Auflösung der Kasse darf ihr Vermögen satzungsmäßig nur den Leistungsberechtigten zufallen. Darüber hinaus darf das Vermögen nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der Bundesabgabenordnung verwendet werden.

(3) Erfüllt eine bestehende Kasse die in den Abs. 1 und 2 genannten Voraussetzungen erst im Laufe eines Kalender(Wirtschafts)jahres, so tritt die Steuerbefreiung erst mit Beginn des folgenden Kalender(Wirtschafts)jahres ein.

2. TEIL

EINKOMMEN

3. ABSCHNITT

Allgemeine Vorschriften

Einkommen, Einkommensermittlung

§ 7. (1) Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4), der Sanierungsgewinne (§ 23 Z 1) sowie des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 Z 2). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

(3) Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen. Bei Betrieben gewerblicher Art (§ 2), die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist der Gewinn nach § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln.

(4) Bei unter Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen bleiben Gewinne oder Verluste aus der Veräuße-

rung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen aus einer internationalen Schachtelbeteiligung außer Ansatz. Verluste aus der Beteiligung bleiben auch dann außer Ansatz, wenn die Beteiligung innerhalb der letzten fünf Jahre vor Veräußerung die Voraussetzungen einer internationalen Schachtelbeteiligung erfüllt hat. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen seit mindestens zwölf Monaten vor dem für die Ermittlung des Einkommens maßgebenden Bilanzstichtag ununterbrochen und unmittelbar mindestens zu einem Viertel beteiligt ist. Die Frist von zwölf Monaten gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben worden sind, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat.

(5) Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr.

(6) Steuerpflichtige, die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und buchführende Steuerpflichtige, die Land- und Forstwirtschaft betreiben, dürfen ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. § 2 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist anzuwenden.

Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung

§ 8. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

(3) Eine Einkommensverwendung ist auch anzunehmen bei:

1. Ausschüttungen jeder Art
 - auf Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes sowie
 - auf Genußrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationsgewinn des Steuerpflichtigen verbunden ist.
2. Rückvergütungen, die von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Kaufpreisrückvergütungen, Kaufpreisnach-

zahlungen oder Unkostenvergütungen gewährt werden und aus dem Mitgliederegeschäft erwirtschaftet wurden. Dies gilt auch für Rückvergütungen der Verbraucher-genossenschaften, die das im § 13 genannte Höchstausmaß übersteigen.

3. Zuwendungen des Organträgers (§ 9 Abs. 3) an Gesellschafter der Organgesellschaft (§ 9 Abs. 2) als Ausgleich für entgehende Ausschüttungen (Dividendengarantie). Dies gilt auch, wenn die Voraussetzungen des § 9 nicht vorliegen.

(4) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

1. Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1, 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988.
2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988. Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen.
3. Bei Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften die Vermögensteuer und die Abgabe nach dem Erbschaftsteueräquivalenzgesetz. Dies gilt für andere Steuerpflichtige, die Partizipationskapital ausgeben, anteilig im Verhältnis des eingezahlten Partizipationskapitals zum gesamten Eigenkapital (§ 12 Abs. 4 und 6 des Kreditwesengesetzes, §§ 34, 41 und 73 c des Versicherungsaufsichtsgesetzes). Dieses Verhältnis ist auf Grund der Werte des Jahresabschlusses des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu ermitteln und ist bis zum Ende jenes Wirtschaftsjahres maßgebend, in dem neues Partizipationskapital eingezahlt wird.

Organschaft

§ 9. (1) Besteht zwischen einer Organgesellschaft (Abs. 2) und dem Organträger (Abs. 3) ein Ergebnisabführungsvertrag (Abs. 4), dann ist der steuerlich ermittelte Gewinn (Verlust) der Organgesellschaft dem Organträger zuzurechnen. Sonderausgaben der Organgesellschaft mit Ausnahme von vororganschaftlichen Verlusten sind beim Organträger abzuziehen.

(2) Organgesellschaften sind unbeschränkt steuerpflichtige

— Kapitalgesellschaften oder

— Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,

die dem Organträger nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch derart untergeordnet sind, daß sie keinen eigenen Willen haben. Die Anteile der Organgesellschaft, die die finanzielle Eingliederung bewirken, müssen unmittelbar im Eigentum des Organträgers stehen. Die Merkmale der Unterordnung müssen ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft gegeben sein.

(3) Organträger sind unbeschränkt steuerpflichtige

— Kapitalgesellschaften,

— Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,

— Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes oder

— Banken im Sinne des Kreditwesengesetzes, wenn sie Körperschaften sind,

die die Merkmale der Überordnung im Sinne des Abs. 2 erfüllen. Organgesellschaften können Organträger sein.

(4) Der Ergebnisabführungsvertrag ist eine Vereinbarung, in der sich die Organgesellschaft verpflichtet, ihren ganzen Gewinn auf den Organträger zu übertragen und der Organträger sich verpflichtet, den ganzen Verlust der Organgesellschaft zu übernehmen. Die Verpflichtung gilt auch dann als erfüllt, wenn die Organgesellschaft

— Rücklagen mit steuerlicher Wirkung oder

— gesetzliche Rücklagen oder

— andere Rücklagen in wirtschaftlich begründeten Fällen

bildet. Der Vertrag muß vor dem Bilanzstichtag jenes Jahres abgeschlossen werden, für das er erstmals gelten soll.

(5) Das steuerliche Ergebnis der Organgesellschaft im Sinne des Abs. 1 ist jenem Wirtschaftsjahr des Organträgers zuzurechnen, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft fällt.

Befreiung für Beteiligungserträge

§ 10. Von der Körperschaftsteuer sind Beteiligungserträge befreit. Beteiligungserträge sind:

1. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.

2. Rückvergütungen von inländischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach § 8 Abs. 3 Z 2.

3. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Körperschaften in Form von Genußrechten (§ 8 Abs. 3 Z 1).

4. Gewinnanteile jeder Art auf Grund von Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
5. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer internationalen Schachtelbeteiligung (§ 7 Abs. 4).

Abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 11. (1) Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988:

1. Bei unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen die von ihnen zu tragenden Aufwendungen, soweit sie mit Einlagen und Beiträgen (§ 8 Abs. 1) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.
2. Bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften Rückvergütungen nach § 13.
3. Bei Banken die Zuführung zur Hafrücklage nach § 14.
4. Bei Versicherungsunternehmen die Zuführungen zu versicherungstechnischen Rückstellungen und Rücklagen sowie die Gewährung von Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen) nach den §§ 15 bis 17.

(2) Ist eine nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen befreite Körperschaft zum Teil unbeschränkt steuerpflichtig, dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nur insoweit abgezogen werden, als sie mit steuerpflichtigen Erträgen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 12. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind.
2. Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988, die nicht schon unter § 8 Abs. 2 fallen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind.
3. Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988.
4. Geld- und Sachzuwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 5 des Einkommensteuergesetzes 1988.
5. Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken und andere freiwillige Zuwendungen (Spenden), soweit sie nicht nach § 4 Abs. 4 Z 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 8 Abs. 4 Z 1 abzugsfähig sind.

6. Die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die Abgabe nach dem Erbschaftssteuäquivalenzgesetz, soweit sie nicht unter § 8 Abs. 4 Z 3 fallen, und die Umsatzsteuer, die auf nichtabzugsfähige Aufwendungen entfällt.
7. Die Hälfte der Vergütungen jeder Art, die an Mitglieder des Aufsichtsrates, Verwaltungsrates oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen für diese Funktion gewährt werden. Dies gilt auch für Reisekostensätze, soweit sie die im § 26 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 angeführten Sätze übersteigen.

(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

4. ABSCHNITT

Sondervorschriften für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

Rückvergütungen bei Verbrauchergenossenschaften

§ 13. Verbrauchergenossenschaften können bei der Ermittlung des Gewinnes Vergütungen abziehen, die bei Beginn des Wirtschaftsjahres dem Grunde und der Höhe nach feststehen und den Mitgliedern daher bei Bezug der Ware einen genau bezeichneten Rechtsanspruch auf die Auszahlung der Rückvergütung gewähren, soweit sie 1% des Mitgliederumsatzes nicht übersteigen.

5. ABSCHNITT

Sondervorschriften für Banken

Hafrücklage

§ 14. (1) Die Zuführung zur Hafrücklage (§ 12 Abs. 10 des Kreditwesengesetzes) ist insoweit abzugsfähig, als ihre Bemessungsgrundlage das arithmetische Mittel der in den Monatsausweisen (§ 24 Abs. 13 des Kreditwesengesetzes) für die vor dem Monat des Bilanzstichtages gelegenen Monate des Wirtschaftsjahres enthaltenen Aktivposten und der Eventualverpflichtungen abzüglich hierfür gebildeter Rückstellungen um nicht mehr als 15 % übersteigen.

(2) Die bestimmungsgemäße Verwendung der Hafrücklage bleibt bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz, die nächstfolgenden Zuführungen zur Rücklage sind in Höhe der bestimmungsgemäß verwendeten Rücklage nicht abzugsfähig.

(3) Eine pauschale Wertberichtigung für Forderungen ist im Jahresabschluß nur insoweit zulässig, als sie den Betrag der Hafrücklage einschließlich

einer Sonderhafrücklage (Abschnitt I Art. III Abs. 2 Z 2 lit. c des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 325/1986) übersteigt.

6. ABSCHNITT

Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen Versicherungstechnische Rückstellungen

§ 15. (1) Zuführungen zu versicherungstechnischen Rückstellungen sind insoweit abzugsfähig, als es sich um echte Schuldposten oder um Posten handelt, die der Rechnungsabgrenzung dienen. Dabei dürfen die versicherungstechnischen Rückstellungen den Betrag nicht übersteigen, der zur Sicherstellung der Verpflichtungen aus den am Bilanzstichtag bestehenden Versicherungsverträgen erforderlich ist.

(2) Zuführungen zu Rückstellungen zum Ausgleich des schwankenden Jahresbedarfes sind insbesondere unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:

1. Es muß nach den Erfahrungen in dem betreffenden Versicherungszweig mit erheblichen Schwankungen des Jahresbedarfes zu rechnen sein.
2. Die Schwankungen des Jahresbedarfes dürfen nicht durch die Prämien ausgeglichen werden. Sie müssen aus den am Bilanzstichtag bestehenden Versicherungsverträgen herrühren und dürfen nicht durch Rückversicherungen gedeckt sein.

Risikorücklage

§ 16. Die Zuführung zur Risikorücklage gemäß § 73 a des Versicherungsaufsichtsgesetzes ist abzugsfähig. Die Auflösung der Rücklage erhöht den Gewinn oder vermindert den Verlust des betreffenden Wirtschaftsjahres.

Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen)

§ 17. (1) Für Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen), die auf Grund des Ergebnisses des direkten Versicherungsgeschäftes im Eigenbehalt gewährt werden, gilt folgendes:

1. Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen) im Lebens-, Kranken- oder Unfallversicherungsgeschäft mit Prämienrückgewähr sind abzugsfähig.
2. Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen) in anderen Versicherungszweigen sind nur insoweit abzugsfähig, als sie in diesen Versicherungszweigen insgesamt die auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Prämieinnahmen
 - zuzüglich einer Verminderung der versicherungstechnischen Rückstellungen und

der den versicherungstechnischen Rückstellungen einschließlich der Rückstellungen für Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen) zuzuordnenden Nettoerträge der Kapitalanlagen, und

- abzüglich der auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Versicherungsleistungen, Erhöhungen der versicherungstechnischen Rückstellungen und Aufwendungen für den Versicherungsbetrieb
- nicht übersteigen.

(2) Für Rückstellungen für Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen) gilt folgendes:

1. Zuführungen sind bei Zutreffen der Voraussetzungen des Abs. 1 abzugsfähig,
 - wenn die ausschließliche bestimmungsgemäße Verwendung dieser Rückstellungen nach dem Geschäftsplan gesichert ist und
 - soweit die noch nicht verwendeten Rückstellungen das unter Bedachtnahme auf eine kontinuierliche Prämienrückerstattung für Leistungen aus den am Bilanzstichtag laufenden Versicherungsverträgen erforderliche Ausmaß nicht übersteigen.
2. Jene Teile der Rückstellungen gelten als bereits verwendet, die spätestens bei Genehmigung des Abschlusses des Wirtschaftsjahres durch die satzungsmäßig zuständigen Organe mit der Maßgabe beschlossen werden, daß sie spätestens an dem auf die Beschlußfassung folgenden Bilanzstichtag oder in dem auf die Beschlußfassung folgenden Kalenderjahr
 - den einzelnen Versicherungsnehmern gutzuschreiben oder
 - bis zum Ende des auf die Beschlußfassung folgenden Kalenderjahres bar auszuzahlen oder
 - auf fällig werdende Prämien anzurechnen sind.
3. Die ausschließliche Verwendung der Rückstellungen für Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen) im Lebens-, Kranken- oder Unfallversicherungsgeschäft mit Prämienrückgewähr gilt auch insoweit als gesichert, als Beträge nach dem Geschäftsplan mit Genehmigung der Versicherungsaufsichtsbehörde in Ausnahmefällen aus diesen Rückstellungen entnommen werden dürfen, um die dauernde Erfüllbarkeit der Verpflichtungen aus den Versicherungsverträgen zu gewährleisten.

(3) Versicherungsunternehmen haben mindestens 10% des nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Gewinnes zu versteuern, von dem der für die Versicherten bestimmte Anteil noch nicht abgezogen ist.

7. ABSCHNITT

Einkommensermittlung bei Beginn und Ende der Steuerpflicht

Beginn und Ende einer Steuerbefreiung

§ 18. (1) Wird eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit, hat sie zum Zeitpunkt des Endes der Steuerpflicht den Buchwert der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens dem gemeinen Wert dieser Wirtschaftsgüter gegenüberzustellen und den Unterschiedsbetrag der Besteuerung zugrunde zu legen. Von diesem Unterschiedsbetrag ist bei einem nicht unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 abzuziehen.

(2) Wird eine von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreite Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig, hat sie auf den Beginn der Steuerpflicht den gemeinen Wert der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens anzusetzen. Ist Grund und Boden innerhalb der letzten zehn Jahre angeschafft worden, dann sind aber seine Anschaffungskosten fortzuführen.

(3) Beginnt oder endet die unbeschränkte Steuerpflicht nicht zur Gänze, gelten die Abs. 1 und 2 für die betroffenen Teile.

Auflösung und Abwicklung (Liquidation)

§ 19. (1) Erfolgt bei einem unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen, der seine Auflösung beschlossen hat, tatsächlich die Abwicklung, ist der Besteuerung der Liquidationsgewinn zugrunde zu legen.

(2) Liquidationsgewinn ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens ergibt.

(3) Der Besteuerungszeitraum darf drei Jahre nicht übersteigen. Das Finanzamt kann diesen Zeitraum in berücksichtigungswürdigen Fällen auf Antrag verlängern.

(4) Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen. Sind im Abwicklungs-Endvermögen nicht veräußerte Wirtschaftsgüter enthalten, sind sie mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

(5) Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluß des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen war. Wird die Auflösung im Wirtschaftsjahr der Gründung (Errichtung) beschlossen, ist Abwicklungs-Anfangsvermögen das eingezahlte Kapital.

(6) Auf die Gewinnermittlung sind im übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.

(7) Erfolgt bei einem nicht unter Abs. 1 fallenden Steuerpflichtigen die Abwicklung, richtet sich die Steuerpflicht nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes.

Verschmelzung (Fusion) und Umwandlung

§ 20. (1) Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft mit oder ohne Abwicklung (Liquidation) auf einen anderen über, ist § 19 anzuwenden.

(2) Für die Ermittlung des Liquidationsgewinnes tritt an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der Wert der für die Übertragung des Vermögens gewährten Gegenleistung nach dem Stande im Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung aber nicht vor der Eintragung im Handelsregister. Soweit eine Gegenleistung in Form von neuen Gesellschaftsanteilen nicht gewährt wird, ist der Teilwert der Wirtschaftsgüter einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen.

(3) Die Liquidationsbesteuerung unterbleibt insoweit, als folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Das Vermögen einer inländischen Kapitalgesellschaft muß als Ganzes auf eine andere inländische Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der übernehmenden Gesellschaft übergehen.
2. Es muß sichergestellt sein, daß der nicht der Liquidationsbesteuerung unterzogene Gewinn später der Körperschaftsteuer unterliegt.

3. TEIL

BESTEuerung BEI BESCHRÄNKTER STEUERPFlicht

Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht

§ 21. (1) Bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 gilt folgendes:

1. Die Steuerpflicht erstreckt sich nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.
2. Bei beschränkt Steuerpflichtigen, die hinsichtlich einer Betriebsstätte nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, sind alle der Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte als gewerbliche Einkünfte zu behandeln. Der Gewinn ist nach § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln.

(2) Bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 erstreckt sich die Steuerpflicht

auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Dies gilt nicht

- für Beteiligungserträge im Sinne des § 10 und
- für Einkünfte innerhalb eines Beteiligungsfonds (§ 1 des Beteiligungsfondsgesetzes).

4. TEIL

TARIF

Steuersatz

§ 22. (1) Die Körperschaftsteuer vom Einkommen (§ 7 Abs. 2) oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 beträgt 30%.

(2) Wenn das Einkommen oder der Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger nicht durch 100 S teilbar sind, dann sind Restbeträge bis einschließlich 50 S zu vernachlässigen und Restbeträge von mehr als 50 S als volle 100 S zu rechnen.

Sanierungsgewinn und Freibetrag für begünstigte Zwecke

§ 23. Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 7 Abs. 2) oder des Gesamtbetrages der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) auszuschneiden:

1. Jene Einkommensteile, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.
2. Bei Körperschaften im Sinne des § 5 Z 6 ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch 100 000 S.

5. TEIL

ERHEBUNG DER STEUER

§ 24. (1) Die Körperschaftsteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

(2) Die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten, außer es ergibt sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988, daß eine Veranlagung zu erfolgen hat.

(3) Die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und die Entrichtung der Steuer sind entsprechend anzuwenden.

6. TEIL

VERWEISE AUF ANDERE BUNDESGESETZE

§ 25. Soweit in diesem Bundesgesetz auf andere Bundesgesetze verwiesen wird, sind diese in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.

7. TEIL

ÜBERGANGS- UND SCHLUSSVORSCHRIFTEN

Inkrafttreten und Aufhebung

§ 26. (1) Dieses Bundesgesetz ist anzuwenden,

1. wenn die Körperschaftsteuer veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1989,
2. wenn die Körperschaftsteuer durch Abzug erhoben wird, für die Zeit ab 1. Jänner 1989.

(2) Das Körperschaftsteuergesetz 1966 ist letztmalig anzuwenden,

1. wenn die Körperschaftsteuer veranlagt wird, bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1988,
2. wenn die Körperschaftsteuer durch Abzug erhoben wird, für die Zeit bis 31. Dezember 1988.

(3) Abweichend von Abs. 1 und 2 gilt folgendes:

1. § 8 Abs. 3 Z 3 und § 18 sind auf alle nicht rechtskräftigen Veranlagungen anzuwenden.
2. a) § 8 Abs. 4 Z 2 ist anzuwenden auf Mantelkäufe, die in Wirtschaftsjahren erfolgen, die nach dem 31. Dezember 1988 enden.
b) § 117 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist anzuwenden.
3. § 14 Abs. 3 ist erstmalig ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1987 anzuwenden.

(4) Für gemeinnützige Bauvereinigungen im Sinne des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes gilt folgendes:

1. § 1 Abs. 3 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes ist für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1. Jänner 1989 enden.
2. § 5 Z 10 ist erstmalig für jenes Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1988 endet. Bei gemeinnützigen Bauvereinigungen, die am Beginn des im ersten Satz genannten Wirtschaftsjahres Geschäfte außerhalb der in § 7 Abs. 1 bis 3 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes bezeichneten Art tätigen, ist der Bescheid der Finanzlandesdirektion für dieses Wirtschaftsjahr unter der Voraussetzung wirksam, daß der Antrag innerhalb von drei Monaten ab Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt wird. Der Antrag muß jedoch in keinem Fall vor dem 1. April 1989 gestellt werden.

622 der Beilagen

11

(5) Pensionskassen, die nach § 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 befreit waren und die Voraussetzungen für die Körperschaftsteuerbefreiung nach § 6 am 1. Jänner 1989 nicht erfüllen, bleiben steuerfrei, wenn der Aufsichtsbehörde eine entsprechende Satzungsänderung bis 31. Dezember 1989 angezeigt wird.

(6) Hat ein Organträger im Sinne des § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 ein abweichendes Wirtschaftsjahr, ist das Einkommen der Organgesellschaft für das Jahr 1988 dem Einkom-

men des Organträgers für das Jahr 1988 zuzurechnen.

(7) Beziehen sich bundesgesetzliche Vorschriften auf Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes 1966, treten an die Stelle dieser Bestimmungen die entsprechenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes.

Vollziehung

§ 27. Mit der Vollziehung dieses Bundesgesetzes ist der Bundesminister für Finanzen betraut.

VORBLATT**Problem:**

Die Durchführung der großen Steuerreform und die Reform des Rechnungslegungsrechtes erfordern umfangreiche Änderungen im Bereich des Körperschaftsteuerrechts.

Ziel und Lösung:

Schaffung eines neuen Körperschaftsteuergesetzes.

Kosten:

Die voraussichtlichen Kosten von rund 8 Mrd S werden durch ein voraussichtliches Mehraufkommen in gleicher Höhe aus den Änderungen im Einkommensteuergesetz 1988 und im Körperschaftsteuergesetz 1988 gedeckt.

Erläuterungen

Allgemeiner Teil

Die Bundesregierung hat sich zum Ziel gesetzt, mit Wirkung ab 1989 eine Steuerreform durchzuführen, die ein einfacheres und gerechteres Steuersystem schafft. Die Reform der Einkommensteuer ist von der Überlegung getragen, den Steuertarif entscheidend zu senken und den dadurch bedingten Einnahmefall im wesentlichen durch den Abbau von Befreiungen und Begünstigungen zu finanzieren.

Die Körperschaftsteuer muß in dieses Reformvorhaben eingebunden werden. Das Thema Körperschaftsteuerreform ist bereits seit Anfang der achtziger Jahre Gegenstand der Arbeiten der Steuerreformkommission. Teilbereiche dieser Reform wurden bereits 1986 mit dem Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung der von Körperschaften ausgeschütteten Gewinne durch das Halbsatzverfahren verwirklicht. Ein weiterer großer Schritt soll nunmehr mit der Umgestaltung des Körperschaftsteuersystems nach dem von der Steuerreformkommission vorgeschlagenen Modell gesetzt werden. Es soll ein für alle Körperschaften geltender deutlich niedriger Einheitssatz geschaffen und der Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung auch auf der Ebene der Körperschaften durch die Einführung einer allgemeinen Beteiligungsertragsbefreiung vollständig verwirklicht werden. Die Körperschaftsteuerreform wird nicht zuletzt auch von der bevorstehenden Reform des Rechnungslegungsrechtes beeinflusst.

Die Körperschaftsteuerreform ist auch unter dem Blickwinkel der EG-Konformität zu beurteilen. Eine EG-Richtlinie über die Harmonisierung der Körperschaftsteuer besteht derzeit noch nicht. Der Entwurf einer entsprechenden EG-Richtlinie läßt eine Tendenz zum Anrechnungsverfahren erkennen. Das in Österreich vorgesehene Modell des Einheitskörperschaftsteuersatzes in Verbindung mit einer allgemeinen Beteiligungsertragsbefreiung steht mit einem künftigen Anrechnungsverfahren (Anrechnung der auf die Ausschüttung entfallenden Körperschaftsteuer auf die persönliche Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Gesellschafters) nicht in Widerspruch, es läßt sich ohne Schwierigkeiten adaptieren, sollte die Entscheidung

in der EG für ein Anrechnungsverfahren getroffen werden.

Die Entscheidung, den einheitlichen Körperschaftsteuersatz mit 30% festzulegen und damit eine Absenkung des bisherigen Spitzensatzes um 25 Prozentpunkte vorzunehmen, wird einerseits durch die Änderungen im Bilanzsteuerrecht (vor allem durch Streichungen bzw. Einschränkungen im Rahmen der Investitionsbegünstigungen) und andererseits durch körperschaftsteuerrechtliche Änderungen ermöglicht. Die Einfachbesteuerung bei personenbezogenen juristischen Personen wird durch eine Verbindung der dreißigprozentigen Körperschaftsteuer mit einer um fünf Prozentpunkte auf 25% angehobenen Kapitalertragsteuer auf Ausschüttungen bei Weitergeltung des Halbsatzverfahren sichergestellt. Die allgemeine Beteiligungsertragsbefreiung verhindert bei allen Erträgen aus Beteiligungen empfangenden Körperschaften eine weitere Besteuerung der mit 30 % vorbelasteten Ausschüttungserträge.

Der Wegfall des im § 22 Abs. 2 KStG 1966 verankerten sogenannten „gespaltenen Körperschaftsteuersatzes“ für offene Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaften und Kreditgenossenschaften bewirkt keine Verschlechterung der Besteuerungssituation und damit keine Negativwirkung für den Kapitalmarkt, da die durchschnittliche Steuerbelastung bei der Ausschüttung der Einkommen über 1,2 Mio S bisher zwischen 28 und 38% betrug. Der dreißigprozentige Körperschaftsteuersatz wird eine wesentliche Verbesserung für thesaurierende Körperschaften bewirken und damit eine stärkere Tendenz zur Gründung von Kapitalgesellschaften auslösen. Die Reform kann im Gegenzug eine gewisse Entlastung im Bestand der Kapitalgesellschaften zur Folge haben, da die Bedeutung der Holdinggesellschaften als Instrument der Vermeidung der Schattenwirkung des bisherigen Ausschüttungssteuersatzes wegfallen wird.

Das Körperschaftsteuergesetz 1988 wird im Aufbau dem Einkommensteuergesetz 1988 entsprechen, einen neu geordneten Text aufweisen, die bisherige Verwaltungsübung in verschiedenen Punkten gesetzlich verankern und den Rechtsstoff sprachlich und optisch besser darstellen.

Besonderer Teil

Zu § 1:

§ 1 entspricht in seinem Aufbau dem § 1 EStG 1988, bezieht daher die Anwendung des Gesetzes programmatisch auf Körperschaften und regelt die unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht.

Abs. 2 zählt gegenüber § 1 Abs. 1 KStG 1966 in gestraffter Form die unbeschränkt Steuerpflichtigen auf. Da die im § 1 Abs. 1 Z 1 bis 3 KStG 1966 genannten Körperschaften juristische Personen des privaten Rechts sind, kann eine gesonderte Erwähnung im KStG 1988 unterbleiben.

Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts gelten wie bisher als unbeschränkt Steuerpflichtige, während die Trägerkörperschaft weiterhin unter die beschränkte Steuerpflicht fällt.

Die Übernahme der bisher im § 1 Abs. 1 Z 5 KStG 1966 verankerten nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen usw. grenzt wie bisher die Körperschaftsteuerpflicht im Wege des gegenüber dem KStG 1966 unverändert bleibenden § 3 gegenüber der Einkommensteuerpflicht ab.

Die aus § 3 KStG 1966 in den Abs. 3 übernommene Regelung der beschränkten Steuerpflicht umfaßt wie bisher die Gruppe der ausländischen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die Gruppe der inländischen öffentlich-rechtlichen Körperschaften und die Gruppe der ganz oder zum Teil persönlich befreiten Körperschaften. Der Umfang der beschränkten Steuerpflicht wird nunmehr im 3. Teil (§ 21) geregelt.

Zu § 2:

Die Begriffsbestimmung des Betriebes gewerblicher Art im Abs. 1 entspricht inhaltlich dem bisherigen Recht.

Der Begriff wirtschaftliche Selbständigkeit hat die gleiche Bedeutung wie der im § 2 Abs. 1 KStG 1966 demonstrativ umschriebene. Die Bezugnahme auf „jede“ Einrichtung bringt unverändert gegenüber dem KStG 1966 zum Ausdruck, daß jeder Betrieb gewerblicher Art grundsätzlich gesondert als Steuersubjekt zu erfassen ist. Unberührt davon bleibt die Frage, wieweit eine Zusammenfassung mehrerer privatwirtschaftlicher Tätigkeiten der Körperschaft öffentlichen Rechts einen Betrieb gewerblicher Art begründet. Dies wird wie bisher im Falle eines engen technisch wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhanges der Tätigkeiten, sei es bei Wiederholung der gleichen Tätigkeit (zB Verkaufs- oder Festveranstaltungen) oder bei örtlich getrennten gleichartigen Tätigkeiten oder bei einer intensiven Verbindung von an sich verschiedenartigen Tätigkeiten (zB Unterhalten einer Zentralküche, die ausschließlich oder überwiegend

die Gastbetriebe der Körperschaft öffentlichen Rechts versorgt), gegeben sein.

Daß die Tätigkeit von „wirtschaftlichem Gewicht“ sein muß, soll Bagatellfälle, wie etwa kleine Brückenwaagen oder Gelegenheitsaktivitäten (gesellige Veranstaltungen) von der persönlichen Steuerpflicht ausnehmen. Mit der neuen Aussage in Abs. 1 letzter Satz wird der steuerliche Charakter der Betätigung verstärkt und die Zuordnung für den Bereich der Einkommensermittlung klargestellt. Siehe auch die Erläuterungen zu § 7.

Die in Abs. 1 erwähnte Vorteilserzielung neben der Einnahmenerzielung soll wie im Geltungsbereich des KStG 1966 die Steuersubjekteigenschaft der sogenannten Innenbetriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts sicherstellen. Die Betriebseigenschaft ist im Sinne der bisherigen Interpretation dann anzunehmen, wenn der Eigenbedarfsbetrieb als Konkurrenzbetrieb zu privatwirtschaftlichen Betrieben der Trägerkörperschaft Kosten erspart und damit wirtschaftliche (geldwerte) Vorteile verschafft.

Die im § 1 fingierte Steuersubjekteigenschaft des Betriebes gewerblicher Art hat unverändert zur Folge, daß die Beziehung zur Trägerkörperschaft abgabenrechtlich so zu sehen ist, als ob die Trägerkörperschaft der einzige Gesellschafter des Betriebes gewerblicher Art wäre.

Die Erweiterung des Betriebsbegriffes auf Mitunternehmerbeteiligungen und die Betriebsverpachtung oder sonstige Nutzungsüberlassung in Abs. 2 entspricht der bisherigen Verwaltungsübung und § 2 Abs. 1 KStG 1966.

Die Neufassung des Abs. 3 stellt nunmehr legisstisch eindeutig klar, daß abweichend von der in Abs. 1 angeordneten gesonderten Erfassung jedes einzelnen Betriebes Versorgungsbetriebe zu einem einheitlichen Betrieb und damit zu einem einheitlichen Steuersubjekt zusammengefaßt werden dürfen. Die taxative Aufzählung der Versorgungsbetriebe schließt entsprechend der bisherigen Lehre und Rechtsprechung die Einbeziehung von Ergänzungs- oder Hilfsbetrieben auch im Geltungsbereich des KStG 1988 nicht aus.

Abs. 4 entspricht § 2 Abs. 3 KStG 1966.

Im Abs. 5 wird der Begriff der Ausübung der öffentlichen Gewalt nunmehr mit der Bezeichnung Hoheitsbetrieb verbunden und damit der Gegensatz zum Betrieb gewerblicher Art verdeutlicht. Das Erfordernis einer Abgrenzung zwischen diesen beiden Betrieben wird wie bisher darauf gerichtet sein, ob ein Tätigkeitsbereich wirtschaftlich so verselbstständigt ist, daß er ausschließlich zum Betrieb gewerblicher Art wird (zB der Kantinenbetrieb einer Behörde) oder ob eine Tätigkeit Elemente der Ausübung der öffentlichen Gewalt und einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit untrennbar in sich vereint (zB ein Hochschulinstitut, das auch Auftrags-

gutachten für die Industrie erstellt), sodaß das Überwiegen der Tätigkeit in Richtung Hoheitsbetrieb oder Betrieb gewerblicher Art zu prüfen ist.

Der Katalog der in § 2 Abs. 5 konkret aufgezählten Hoheitsbetriebe bleibt gegenüber dem KStG 1966 unverändert.

Zu § 3:

§ 3 entspricht § 4 KStG 1966.

Zu § 4:

Im § 4 werden der Beginn und das Ende der persönlichen Steuerpflicht erstmalig gesetzlich geregelt und im Sinne der bisherigen Lehre und Rechtsprechung verankert. Ist für das Entstehen der Rechtspersönlichkeit die Eintragung in ein öffentliches Register erforderlich, wird die Anordnung des Abs. 1 wie bisher nur dann gelten, wenn die Eintragung planmäßig betrieben wird und auch tatsächlich erfolgt.

Zu § 5:

§ 5 enthält wie § 5 KStG 1966 persönliche Steuerbefreiungen. Da auf Grund des § 1 nur Körperschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland betroffen sein können, ist § 5 auf die Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht bezogen. Soweit die Steuerbefreiung wirksam ist, sind diese Körperschaften beschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 3. Eine entsprechende Abgrenzungsnorm für abzugsfähige Aufwendungen ist im § 11 Abs. 2 verankert.

Die im § 5 Z 1 bis 9 enthaltenen persönlichen Steuerbefreiungen entsprechen mit geringfügigen sprachlichen Abweichungen im wesentlichen dem bisherigen Recht.

Die Befreiung der in Z 1 genannten Staatsbetriebe ist aus Vereinfachungsgründen gerechtfertigt, da allfällige Gewinne im Wege der Gewinnabfuhr unmittelbar budgetwirksam sind.

Die besondere währungs- und kreditpolitische Bedeutung der Oesterreichischen Nationalbank rechtfertigt die Ausnahme von der unbeschränkten Steuerpflicht in Z 2.

Die Befreiung der in Z 3 genannten Banken erfolgt aus Vereinfachungsgründen, da sie nach Z 3 lit b keinen Gewinn anstreben und daher höchstens Zufallsgewinne anfallen dürfen.

Die Ausnahme der Beteiligungsfonds von der unbeschränkten und nach § 21 Abs. 2 auch von der beschränkten Steuerpflicht soll wie bisher die Ansprüche der Genußscheinzeichner auf möglichst ungeschmälernte Ausschüttungen sicherstellen.

Eine Änderung gegenüber dem KStG 1966 ergibt sich für die gemäß § 5 Z 5 befreiten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der

Bodenreform bzw. den Siedlungsträgern, da die Teilsteuerverpflicht auf die entgeltliche Überlassung von Grundstücken für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke (etwa zur Sportausübung) erweitert wird.

Die Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke und die Förderung der betrieblichen Altersversorgung im Wege von Pensions- und Unterstützungskassen rechtfertigt die Befreiung der betreffenden Körperschaften in den Z 6 und 7.

Die begrenzte Befreiung der kleinen Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit in Z 8 erfolgt aus Vereinfachungsgründen.

Die Befreiungen des § 5 Abs. 1 Z 9 und 10 KStG 1966 betreffend bestimmte landwirtschaftliche Verwertungsgenossenschaften, Z 11 betreffend Saatbaugenossenschaften und Z 12 betreffend Zentralen von Genossenschaften entfallen. Für diesen Fall und für andere Fälle des Wechsels von der persönlichen Steuerbefreiung in die unbeschränkte Steuerpflicht oder umgekehrt schafft § 18 eine entsprechende Abgrenzung.

Mit Z 10 wird die Steuerbefreiung für Bauvereinigungen aus § 1 Abs. 3 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes in das KStG übernommen. Die neue Befreiung gewährt den Bauvereinigungen wie bisher grundsätzlich eine umfassende Befreiung. Geschäfte außerhalb des § 7 Abs. 1 bis 3 lösen aber — abweichend von § 1 Abs. 3 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes — zunächst die volle Steuerpflicht aus. Im Falle der rechtzeitigen Antragstellung hat die zuständige Finanzlandesdirektion allerdings, sofern sie nicht einen Antrag nach § 35 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes auf Entziehung der Anerkennung der Gemeinnützigkeit stellt, die unbeschränkte Steuerpflicht auf die Geschäfte außerhalb des § 7 Abs. 1 bis 3 zu beschränken. Unberührt von dieser Regelung bleiben wie in § 1 Abs. 3 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes die in Z 10 genannten Fälle der Vermögensverwaltung.

Mit dieser gesetzlichen Regelung wird erreicht, daß die Tatsache steuerpflichtbegründender Geschäfte der Abgabenbehörde rechtzeitig bekannt wird und der Umfang der Steuerpflicht leichter bestimmbar ist. Damit wird dem Erfordernis nach einer wirksameren Kontrolle im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen. § 26 Abs. 4 ermöglicht, daß die Wohnbauvereinigungen mit steuerpflichtbegründenden Geschäften die bisherigen Begünstigungen nicht verlieren.

Zu § 6:

Betriebliche Pensionskassen haben in den letzten Jahrzehnten immer mehr an Bedeutung verloren, da der Ausbau der allgemeinen Sozialversicherung

solche Kassen entbehrlich gemacht hat. Der Ausbau der betrieblichen Altersversorgung im Wege von Pensionszusagen ist seit den mit dem 2. Abgabenänderungsgesetz 1977 verfüigten Einschränkungen gebremst worden. Die vor der Verwirklichung stehende Rechnungslegungsreform wird eine handelsrechtliche Verpflichtung zur Passivierung künftiger Pensionsverpflichtungen nach versicherungsmathematischen Grundsätzen mit sich bringen. Neben einer entsprechenden Anpassung der steuerlichen Vorschriften über die Abzugsfähigkeit der Pensionsrückstellungen im § 14 EStG 1988 soll als Alternative der Aufbau neuer Pensionskassen abgabenrechtlich unterstützt werden. Dieser Aufbau steht mit einer Entwicklung in Zusammenhang, die einerseits in sozialpolitischer Hinsicht eine zivil- und arbeitsrechtliche Regelung der Betriebspensionen, andererseits in struktur- und kapitalmarktpolitischer Hinsicht eine gesetzliche Regelung überbetrieblicher Pensionskassen zum Ziele hat.

Aus diesen Gründen sollen die bisherigen Bestimmungen des § 6 KStG 1966 über Kassen mit Rechtsanspruch der Leistungsberechtigten adaptiert werden und eine steuerliche Grundlage für den Aufbau einer betrieblichen Altersversorgung durch den Arbeitgeber außerhalb seines Unternehmens oder für einen Transfer von Arbeitgeberzusagen auf die Kassen bilden.

Pensionskassen sollen bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen weiterhin von der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer und der Vermögenssteuer befreit sein, um die Mittel für die betriebliche Altersversorgung möglichst ungeschmälert aufbringen zu können. Sie sind durch § 21 Abs. 2 KStG 1988 und durch § 94 Z 6 EStG 1988 auch von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht freigestellt.

§ 6 Abs. 1 normiert ganz allgemein die Voraussetzungen für die Befreiung. Die Kasse muß einer Staatsaufsicht unterliegen und auf mindestens 1 000 Personen ausgelegt sein. Sie kann der Vorsorge für die Leistungsberechtigten eines einzigen Arbeitgebers oder einer Mehrheit von Arbeitgebern, zB im Rahmen einer Konzern-Pensionskasse, dienen.

Die Kasse kann leistungsorientiert (Versprechen einer konkret bestimmten Pension) oder beitragsorientiert (Versprechen einer Pension auf Grund eines bestimmten Beitrages) sein. Die im § 6 KStG 1966 genannten absoluten Leistungsobergrenzen entfallen zugunsten einer relativen mit 80% des letzten Aktivitätsbezuges begrenzten Obergrenze. Eine indirekte Beschränkung wird sich aus der begrenzten Abzugsfähigkeit der Beitragsleistungen des Arbeitgebers im § 4 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 ergeben. Nicht als Betriebsausgaben abzugsfähige Mehrleistungen des Arbeitgebers berühren die Steuerfreiheit der Kasse allerdings nicht.

Die Kasse kann auf Beitragsleistungen der Arbeitgeber beschränkt sein oder auf Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge ausgerichtet sein. Dabei dürfen die Arbeitnehmerbeiträge die Arbeitgeberbeiträge nicht übersteigen, sofern nicht eine begründete Unterbrechung der Beitragsleistungen des Arbeitgebers vorliegt.

Zur Stärkung des Vorsorgeprinzips wird einerseits das Erfordernis der Unverfallbarkeit der Arbeitgeberbeiträge bei mehr als fünfjähriger Kassenzugehörigkeit und andererseits ein grundsätzliches Abfindungsverbot für Pensionen nach Eintritt des Versorgungsfalles verankert. Im Falle der Auflösung des Arbeitsverhältnisses bleiben die Ansprüche des Leistungsberechtigten gewahrt, er soll aber eine Abfindung oder eine Übertragung seiner Ansprüche auf eine andere Pensionskasse begehren können.

Die Übergangsvorschrift des § 26 Abs. 5 gibt den bestehenden Pensionskassen die Möglichkeit, die nunmehrige Steuerbefreiung unter der Voraussetzung einer entsprechenden Satzungsänderung zu erhalten.

§ 6 Abs. 2 regelt die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der betrieblichen Unterstützungskassen in gleicher Weise wie § 6 KStG 1966.

Zu § 7:

Die grundlegenden Vorschriften über die sachliche Steuerpflicht der Körperschaften sollen einerseits gestrafft und andererseits dem Aufbau des EStG 1988 folgend neu geordnet werden.

§ 7 umfaßt daher neben den bisherigen Regelungen über den Veranlagungszeitraum und den Ermittlungszeitraum auch den Einkommensbegriff und den Hinweis auf die grundsätzliche Geltung des Einkommensteuergesetzes 1988 für die Einkommensermittlung. Eine eigene Begriffsbestimmung des Einkommens ist durch die Erweiterung der Begriffsbestimmung im § 2 Abs. 2 EStG 1988 erforderlich geworden, die auf Körperschaften keine Anwendung finden kann.

§ 7 Abs. 3 ist gegenüber § 8 Abs. 2 KStG 1966 präziser gefaßt. Die Ausnahmenorm bezieht sich auf die sogenannten Formkaufleute, vor allem auf Kapitalgesellschaften. Mit dem Verweis auf § 2 Abs. 3 EStG 1988 wird einerseits der Charakter dieser Bestimmung als Zurechnungsvorschrift klarer hervorgehoben. Damit steht eindeutig fest, daß nur „steuerbare“ Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 und 3 sowie 5 bis 7 EStG 1988 der Einkunftsart der § 2 Abs. 3 Z 3 zugerechnet und der Gewinnermittlung unterworfen werden können. Andererseits wird mit dem Hinweis auf § 23 Z 1 EStG im Sinne der bisherigen Verwaltungsübung sichergestellt, daß die zugerechneten Einkünfte stets als „laufende“ gelten, sodaß auch Veräußerungsgewinne darunter fallen.

Mit dem neuen zweiten Satz des § 7 Abs. 3 wird erreicht, daß nach Handelsrecht buchführungspflichtige Betriebe gewerblicher Art und alle Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften den Gewinn auch dann nach § 5 EStG zu ermitteln haben, wenn sie nicht im Handelsregister eingetragen sind. Die neue Abgrenzungsvorschrift des § 4 Abs. 10 EStG 1988 ist in diesen Fällen anwendbar.

§ 7 Abs. 4 trägt dem Gedanken der Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft Rechnung. Das sogenannte internationale Schachtelprivileg ist schon im KStG 1966 als Beteiligungsertragsbefreiung enthalten. Es ist insoweit ein „Privileg“, als nicht eine nationale Doppelbelastung abgebaut wird, sondern die nationale Einfachbesteuerung zwecks Förderung der Exportwirtschaft entfällt. Diesem Grundgedanken trägt die Erweiterung dieser Befreiung auf Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung Rechnung. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung entsprechen daher jenen des § 10 KStG 1966. Neben Gewinnen bleiben auch sonstige Wertänderungen (Verluste, Teilwertabschreibungen) aus der internationalen Schachtelbeteiligung außer Ansatz. Zur Vermeidung von Mißbräuchen ist eine § 31 EStG 1988 entsprechende Fünf-Jahresfrist vorgesehen.

§ 7 Abs. 5 und 6 entspricht inhaltlich § 7 Abs. 2 KStG 1966.

Zu § 8:

§ 8 enthält eine dem Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG nachempfundene Abgrenzung des Einkommens gegenüber körperschaftsteuerrechtlichen Einlagen und „Entnahmen“. Der Entnahme-Einlagenatbestand des § 4 Abs. 1 EStG kann im Körperschaftsteuerrecht nur dort Bedeutung haben, wo eine außerbetriebliche Ebene der Körperschaft denkbar ist (wenn etwa ein Verein ein Wirtschaftsgut aus dem Vereinsvermögen in seinen Betrieb einbringt oder aus dem Betriebsvermögen entnimmt).

Der körperschaftsteuerrechtliche Einlagenatbestand, der die gesellschaftsrechtlichen offenen und verdeckten Einlagen oder sonstige durch die Eigentümer- oder Mitgliederstellung veranlaßte Zuwendungen umfaßt, ist daher nur wirtschaftlich dem einkommensteuerrechtlichen Einlagenatbestand gleichzustellen. § 8 Abs. 1 erster Satz deckt die Steuerneutralität dieser Vermögenszugänge allgemein ab und schließt damit auch die bisherige Regelung des § 9 KStG 1966 über echte Mitgliedsbeiträge ein. Die Aufnahme des Einlagenbegriffes in das KStG 1988 ist nur als programmatische Regelung und nicht als Regelung des Begriffsinhaltes (zB hinsichtlich der Nutzungseinlage) zu verstehen. Es ist daher etwa auch der Begriff der mittelbaren Einlage als Einlage durch eine dem Gesell-

schafter nahestehende Person im Geltungsbereich des KStG 1988 anwendbar.

Durch die Aufnahme der Geltung des Tauschgrundsatzes für die Einlage von Wirtschaftsgütern in § 6 Z 14 EStG 1988 ist nunmehr klargestellt, daß die Einlagenbewertungsvorschrift des § 6 Z 5 EStG 1988 auf gesellschaftsrechtliche Einlagen nicht anwendbar ist und bei der die Einlage (den Zuschuß) empfangenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ein Anschaffungsvorgang vorliegt.

§ 8 Abs. 2 faßt die bisherigen Aussagen des § 8 Abs. 1 zweiter Satz KStG 1966 über die Erfassung verdeckter Gewinnausschüttungen und des § 8 Abs. 3 erster Satz KStG 1966 über die Unbeachtlichkeit der Einkommensverwendung zusammen. Unter den Überbegriff der Einkommensverwendung fallen insbesondere die offene und verdeckte Ausschüttung. Der bisher im KStG 1966 verwendete Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung erfährt durch die neue allgemein auf Ausschüttungen bezogene Gesetzesaussage keine inhaltliche Änderung, da verdeckte Ausschüttungen auch in Verlustjahren und bei außerbetrieblichen Einkünften denkbar sind. Verdeckte Ausschüttungen sind alle vermögenswerten Vorteile, die eine Körperschaft dem Beteiligten oder einem ihm Nahestehenden lediglich in seiner Eigenschaft als Beteiligter (oder ihm Nahestehender) und nicht als Vertragspartner im Wege unangemessener oder unangemessen hoher Aufwendungen oder des Verzichtes auf Erträge zu Lasten ihres Gewinnes oder ihrer steuerpflichtigen Einkünfte gewährt.

Die gesondert aufgezählten Einkommensverwendungstatbestände im § 8 Abs. 3 umfassen wie bisher die Substanz-Genußrechte und formell neu das Partizipationskapital, die genossenschaftlichen Rückvergütungen und die bei Organschaften vorkommende Dividendengarantie.

Die Erwähnung der genossenschaftlichen Rückvergütungen in Z 2 stellt lediglich eine Klarstellung dar. Ungeachtet des genossenschaftlichen Förderungsauftrages und der Betrachtung des Überschusses der Genossenschaft aus dem Mitgliedergeschäft als korrekturbedürftiges Fehlergebnis im Geschäftsverkehr mit den Genossenschaftsmitgliedern waren diese Rückvergütungen nach Lehre und Rechtsprechung bisher den verdeckten Gewinnausschüttungen zuzurechnen, soweit nicht § 11 KStG 1966 eine Abzugsmöglichkeit eröffnete. Diese Zuordnung wird im Geltungsbereich des KStG 1988 und des EStG 1988 zugunsten einer Gleichstellung mit offenen Ausschüttungen geändert (siehe die Erläuterungen zu § 10). Damit ist aber gleichzeitig auch im Sinne der bisherigen steuerlichen Grundsätze klargestellt, daß eine Gestaltung der Geschäftsbeziehungen zwischen Genossenschaft und Genossenschafter zum Vorteil der Mitglieder und zum Nachteil der Genossenschaft im Wege der aktiven Preispolitik weiterhin zu den verdeckten (Gewinn)Ausschüttungen gehört.

Mit § 8 Abs. 4 werden die Sonderausgabentatbestände des EStG 1988 soweit übernommen, als sie auf Körperschaften begrifflich anwendbar sind, und Sonderregelungen in den Z 2 und 3 geschaffen.

Eine gesetzliche Regelung des sogenannten Mantelkaufes in § 8 Abs. 4 Z 2 erweist sich aus ordnungspolitischen Gesichtspunkten als geboten. Der Verwaltungsgerichtshof mußte mangels einer gesetzlichen Regelung der behördlichen Auffassung über den Untergang des Verlustvortragsrechtes bei Verlust der wirtschaftlichen Identität entgegenstehen und den Verlustvortrag als höchstpersönliches Recht der zivilrechtlich unveränderten Körperschaft in einem Fall bestätigen, in dem sämtliche Gesellschafter einer vermögenslosen Gesellschaft wechselten und Name, Sitz, Zweck und Betriebsgegenstand geändert wurden. Das Abgaberecht muß aber als Wirtschaftsrecht Bestrebungen entgegenstehen können, Verluste zum Gegenstand von Erwerbsvorgängen zu machen. Die Regelung schafft daher für Extremfälle, in denen eine vollkommene Strukturänderung einer Körperschaft mit einer Veränderung der Eigentümerstellung auf entgeltlicher Grundlage im Zusammenhang steht, eine Rechtsgrundlage zur Versagung des Verlustvortragsrechtes bei der zivilrechtlich ident bleibenden Körperschaft. Ihr liegt damit ein der Regelung des Überganges des Verlustvortragsrechtes bei Verschmelzungen im Strukturverbesserungsgesetz vergleichbares Motiv zugrunde.

Das Verlustvortragsrecht soll allerdings im Sanierungsfall nicht verloren gehen. Voraussetzung ist, daß die wesentliche Strukturänderung der Körperschaft in Verbindung mit dem wesentlichen Gesellschafterwechsel der Sanierung der Körperschaft zum Zwecke der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze dient. Eine Sanierung wird daher nur dann anzunehmen sein, wenn eine sanierungsbedürftige Betriebsstruktur vorhanden ist. Ob in der Folge die Betriebsstruktur erhalten bleibt oder eine neue Betriebsstruktur zur Erhaltung der Arbeitsplätze geschaffen wird, ist unbeachtlich. Ist die Betriebsstruktur vor dem Wechsel bereits untergegangen, wird ein Sanierungsfall nicht angenommen werden können.

§ 26 Abs. 3 Z 2 lit a stellt sicher, daß erst jene Mantelkäufe zum Verlust des Verlustvortragsrechtes führen sollen, die in einem im Kalenderjahr 1989 endenden Wirtschaftsjahr erfolgen.

Mit der neu geschaffenen Sonderausgabenregelung des § 8 Abs. 4 Z 3 soll die wirtschaftliche Doppelbelastung der Anteile ausgebenden juristischen Personen mit Vermögensteuer entschärft werden. Dabei bleibt die Vermögensteuerpflicht von Gesellschaft und Gesellschafter zwar aufrecht, durch die Abzugsfähigkeit der Vermögensteuer und des Erbschaftssteueräquivalents bei der Einkommensermittlung wird aber die Belastung auf der Ebene der

Körperschaft gemildert. Diese Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Personensteuern gegenüber natürlichen Personen und den nicht in die Regelung einbezogenen Körperschaften ist mit dem Vorhandensein von zwei Vermögensteuerbenen verfassungsrechtlich zu rechtfertigen. Dabei soll die Abzugsmöglichkeit zur Vermeidung eines unzumutbaren Ermittlungsaufwandes nach der typisierenden Betrachtungsweise den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften uneingeschränkt eingeräumt werden. Soweit Sparkassen, Hypothekenbanken und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit Partizipationskapital ausgeben, soll im Hinblick auf die gesellschafterähnliche Position der Berechtigten ein Vermögensteuer- und Erbschaftssteueräquivalentabzug anteilig möglich sein. Dabei ist das ausgegebene Partizipationskapital (Nennwert und Aufgeld) mit der Summe von Partizipationskapital und jeweils maßgebendem Eigenkapital (§ 12 Abs. 4 des Kreditwesengesetzes und §§ 34 und 41 des Versicherungsaufsichtsgesetzes) in Beziehung zu setzen.

Zu § 9:

Die Regelungen über die Vollorganschaft entsprechen inhaltlich im wesentlichen dem bisherigen Recht. Der bisherigen Verwaltungsübung entsprechend ist zusätzlich festgehalten,

- daß eine unmittelbare gesellschaftsrechtliche Verflechtung zwischen Organträger und Organgesellschaft gegeben sein muß (keine Mehrmütterorganschaft),
- daß Organgesellschaften ihrerseits Organträger sein können (mehrstöckige Organschaft) und
- daß trotz einer vollständigen Gewinnabfuhrverpflichtung die Bildung der gesetzlichen Rücklage oder freier Rücklagen in wirtschaftlich begründeten Fällen zulässig ist.

Die Tatsache, daß Abs. 4 wie § 8 Abs. 4 KStG 1966 keine Regelung über die Mindestdauer des Ergebnisabführungsvertrages enthält, ändert nichts am Erfordernis eines auf einen längeren Zeitraum abgestellten Vertrages.

Im Abs. 5 ist neu verankert, daß das steuerliche Organergebnis jenem Wirtschaftsjahr des Organträgers zuzurechnen ist, in dem das Wirtschaftsjahr des Organs endet. Im Hinblick auf die bisherige davon abweichende Verwaltungsübung sieht § 26 Abs. 6 zur Vermeidung einer Doppelverrechnung eine Zurechnungsanordnung für das Jahr 1988 vor.

Zu § 10:

Einer der Eckwerte der Körperschaftsteuerreform ist die Erweiterung der Schachtelbefreiung auf eine allgemeine Beteiligungsertragsbefreiung.

Gegenüber dem § 10 KStG 1966 fallen die Voraussetzungen einer mehr als fünfundzwanzigprozentigen Beteiligung, einer zwölfmonatigen unun-

terbrochenen Behaltefrist, einer unmittelbaren Beteiligung, einer Beschränkung auf Anteile an Kapitalgesellschaften und bestimmte Genossenschaften und der Zugehörigkeit zu bestimmten Rechtsformen der Körperschaften weg.

Befreit sind nunmehr alle unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften hinsichtlich der Ausschüttungen auf Aktien, GesmbH-Anteile, Genossenschaftsanteile, Substanz-Genußrechte und Partizipationskapital unabhängig vom Beteiligungsausmaß und von der Besitzdauer der Anteile. Entsprechend dem einkommensteuerrechtlichen Halbsatzverfahren ist die Befreiung auch bei mittelbarer Beteiligung gegeben. Abweichend vom Halbsatzverfahren aber unverändert gegenüber der bisherigen Schachtelbefreiung erstreckt sich die Beteiligungsertragsbefreiung auf Gewinnanteile jeder Art, somit auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen.

Da Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften abgabenrechtlich als Gewinnverwendung anzusehen sind (§ 8 Abs. 3 Z 2), sollen diese (von dem als Betriebsausgabe abzugsfähigen Teil der Rückvergütung der Verbrauchergenossenschaften abgesehen) nunmehr einer offenen Ausschüttung gleichgestellt werden und daher bei Körperschaften in die Beteiligungsertragsbefreiung und für natürliche Personen in die Halbsatzbesteuerung (§ 37 Abs. 4 EStG 1988) einbezogen werden.

Unverändert gegenüber dem bisherigen Recht soll das internationale Schachtelprivileg übernommen werden. Im Hinblick auf den Verzicht auf die inländische Einfachbesteuerung (siehe die Erläuterungen zu § 7 Abs. 4) ist dem Gedanken Vorrang einzuräumen, daß die Ertragsbefreiung in diesem Fall nur auf qualifizierte Beteiligungen bezogen werden soll, weil nur solche Beteiligungen geeignet erscheinen, dem Aufbau und Ausbau der Exportwirtschaft im Wege von Tochtergesellschaften zu dienen.

Von internationalen Schachtelbeteiligungen abgesehen (§ 7 Abs. 4) ergibt sich hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Beteiligungen selbst keine Änderung gegenüber dem bisherigen Recht. Veräußerungsgewinne oder -verluste sind grundsätzlich steuerwirksam und Teilwertabschreibungen fallen nicht unter das im § 12 Abs. 2 normierte Abzugsverbot.

Zu § 11:

Die Regelung des § 11 Abs. 1 über die abzugsfähigen Aufwendungen ersetzt jene des § 12 KStG 1966.

Im Gegensatz zu § 12 Z 1 KStG 1966 eröffnet § 11 Abs. 1 Z 1 einen uneingeschränkten Abzug der Ausgabekosten von Einlagen, Zuschüssen und Beiträgen aller Art. Damit wird der Ausnahmecharakter

der dieser Norm gegenüber der nunmehr im § 12 Abs. 2 verankerten Grundregel bestärkt, nach der Aufwendungen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen nicht abzugsfähig sind. Für Gründungskosten ist durch einen Hinweis klargestellt, daß nur für die nach den handelsrechtlichen Vorschriften von der Körperschaft zu tragenden Kosten Abzugsfähigkeit gegeben ist. Bei nicht unter § 7 Abs. 3 fallende Körperschaften sind Gründungs- oder Kapitalzuführungskosten nach allgemeinen Grundsätzen als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn sie einen Betrieb betreffen.

Der Grundgedanke der Regelung im § 11 Abs. 2 ist aus § 17 KStG 1966 übernommen. Die Bestimmung soll wie bisher sicherstellen, daß bei partieller Steuerpflicht steuerbefreiter Körperschaften nur die dem steuerpflichtigen Teil wirtschaftlich zuzurechnenden Aufwendungen abzugsfähig sind. Da sich Abs. 2 nur auf die Ermittlung der Einkünfte bezieht, bleibt der Abzug von Sonderausgaben (zB der Verlustvortrag) unberührt.

Zu § 12:

Die demonstrative Aufzählung von nichtabzugsfähigen Aufwendungen im Abs. 1 ist dem Grunde nach aus § 16 KStG 1966 übernommen worden.

Die Repräsentationskostenregelung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, die an sich ein Fremdkörper im Körperschaftsteuerrecht ist, aber aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung schon im KStG 1966 auf juristische Personen übertragen wurde, gilt im Wege des § 12 Abs. 1 Z 3 weiterhin auch für Körperschaften.

Die neue Vorschrift des § 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG 1988 über die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs bei bestimmten auch mit der Lebensführung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen soll aus den gleichen Erwägungen in den § 12 Abs. 1 als Z 2 übernommen werden. Soweit die im EStG 1988 aufgezählten Aufwendungen nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen oder bei nicht an der Körperschaft Beteiligten nicht als Lohn- oder Honorarbestandteile zu behandeln sind, kann die Abzugsbeschränkung in besonders gelagerten Fällen auch bei Körperschaften in Frage kommen. Der Umstand, daß besonders verdiente und für den Bestand des Unternehmens wertvolle Mitarbeiter besondere Benefizien in Anspruch nehmen können, wie die Zurverfügungstellung einer aus wertvollen antiken Beständen bestehenden Büroeinrichtung oder eines besonders luxuriösen (trotz Ausscheidens eines der Privatnutzung Rechnung tragenden voll abzugsfähigen Teiles) mit dem Sicherheitsbedürfnis nicht mehr erklärbaren Personenkraftwagens, ändert jenseits der Angemessenheitsgrenze nichts an der Geltung dieses Abzugsverbotes. Eine kleinliche und schematische Auslegung dieser Angemessenheitsprüfung wird dabei nicht zu vertreten sein.

Soweit bei den betroffenen Wirtschaftsgütern ein unangemessener Teil auszuscheiden ist, erstreckt sich dies auf alle mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängende Aufwendungen (Finanzierungskosten, Abschreibungen, Investitionsbegünstigungen, laufende mit dem unangemessenen Teil zusammenhängende Aufwendungen) und entsprechend auf den Realisierungstatbestand.

Mit dem neugefaßten § 12 Abs. 1 Z 7 werden die Aufsichtsratsvergütungen zur Hälfte als abzugsfähig erklärt, womit dem geänderten Charakter der Aufsichtsratsfunktionen Rechnung getragen wird. Reisekostenersätze sind voll abzugsfähig, soweit sie die Sätze des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht übersteigen, darüber hinaus zur Hälfte.

§ 12 Abs. 2 entspricht nahezu wörtlich dem § 20 Abs. 2 EStG 1988 und löst die bisherige Regelung des § 17 KStG 1966 ab. Eine inhaltliche Änderung des Geltungsumfanges — ausgenommen die Erweiterung der Abzugsfähigkeit der Ausgabekosten im § 11 Abs. 1 Z 1 — ist damit nicht verbunden. Es werden daher etwa Zinsen zum Erwerb einer Beteiligung im Sinne des § 10 weiterhin zur Gänze vom Abzugsverbot betroffen sein.

Zu § 13:

Die Vorschriften des § 11 KStG 1966 über die Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütungen bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften entfallen im Zusammenhang mit der Neuordnung der Genossenschaftsbesteuerung bis auf die im § 13 verankerte Rabattregelung für Verbrauchergenossenschaften (siehe die Erläuterungen zu den §§ 5, 8 und 10). Die Rabattregelung, die ihre Begründung im Rabattgesetz erfährt, unterscheidet sich von den übrigen nunmehr ausdrücklich als Einkommensverwendung bezeichneten Rückvergütungen dadurch, daß der Vergütungsanspruch vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres festgelegt sein muß und daß die Rückvergütungen unabhängig vom Betriebsergebnis gewährt werden. Eine gesetzliche Verankerung dieser Sonderregelung ist dessenungeachtet zur Vermeidung des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung erforderlich, da nur Mitglieder der Verbrauchergenossenschaft Anspruch auf die Rückvergütung haben.

Zu § 14:

§ 14 Abs. 1 und 2 entspricht § 12 Z 3 KStG 1966.

§ 14 Abs. 3 trägt dem Umstand Rechnung, daß Banken seit 1.1.1987 keine Sammelwertberichtigungen mehr zu bilden haben und die vorher gebildeten Sammelwertberichtigungen in die durch die KWG-Novelle 1986 geschaffene Hafrücklage überführt wurden. Die latenten Risiken sind daher durch die Bildung der nach Abs. 1 steuerlich grundsätzlich abzugsfähigen Hafrücklage ausreichend berücksichtigt. Eine Berücksichtigung der bereits durch die Hafrücklage gedeckten Risiken in Form

einer gesondert gebildeten pauschalen Wertberichtigung für Forderungen ist somit ab der Veranlagung für 1987 auszuschließen. Abs. 3 stellt daher sicher, daß eine pauschale Wertberichtigung steuerlich nur insoweit zu berücksichtigen ist, als sie erwiesenermaßen den Betrag der Hafrücklage einschließlich einer Sonderhafrücklage übersteigt.

Pauschal ist eine Wertberichtigung, wenn sie undifferenziert dem allgemeinen Kreditrisiko Rechnung trägt. Wird hingegen eine größere Zahl von Forderungen auf Grund konkreter bis zum Bilanzstichtag eingetretener Umstände (zB vorübergehende oder dauernde Einstellung von Kreditrückzahlungen) nach bestimmten Kriterien wie nach der Art der Forderung oder dem Grad der Gefährdung einheitlich mit einem niederen Ansatz bewertet, handelt es sich dabei nicht um eine pauschale Wertberichtigung, sondern um eine pauschale Form der Einzelwertberichtigung. Im Hinblick auf die Nahebeziehung zwischen der pauschalen Wertberichtigung und der pauschalen Einzelwertberichtigung werden hinsichtlich der Zuordnung strenge Beurteilungsmaßstäbe zu fordern sein. Nicht berührt sind weiters Wertberichtigungen von Auslandsforderungen, wenn die Gefährdung der Einbringlichkeit aller Forderungen gegenüber einem bestimmten Land gleichartig ist (Länderrisiko).

Zu §§ 15 bis 17:

Die Sondervorschriften der §§ 15 bis 17 für Versicherungsunternehmen sind ihrer Grundstruktur nach aus § 12 Z 2, § 13 und § 14 KStG 1966 übernommen, aber an die Erfordernisse des Versicherungsaufsichtsgesetzes 1979 und die Entwicklungen der Versicherungswirtschaft angepaßt worden.

Die Erweiterung der Prämienrückerstattungsregelung des § 17 auf die Unfallversicherung mit Prämienrückerstattung trägt der bestehenden Verwaltungsübung Rechnung.

Mit der Neufassung des § 17 Abs. 1 Z 2 wird im Rahmen des Schaden-Unfallversicherungsgeschäftes erreicht, daß neben den auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Prämieinnahmen auch die Nettoerträge der Kapitalanlagen, die den versicherungstechnischen Rückstellungen und Rückstellungen für Prämienrückerstattungen zuzuordnen sind, in die Berechnung des Überschusses einzubeziehen ist, der für steuerlich abzugsfähige Prämienrückerstattungen verwendet werden kann.

Die Neufassung des Abs. 2 trägt den Erfordernissen der Versicherungspraxis Rechnung.

Die Vorschrift des Abs. 3 über die Mindestbesteuerung erstreckt sich gegenüber § 14 Abs. 3 KStG 1966 auf sämtliche Versicherungssparten, um zu gewährleisten, daß auch in der Schaden-Unfallversicherung trotz Erweiterung des für steuerlich abzugsfähige Prämienrückerstattungen verwendba-

ren Überschusses in den Jahren, in denen die Rückstellung für Prämienrückerstattung dotiert wird, ein Teil des Überschusses versteuert werden muß.

Die Regelungen des § 15 KStG 1966 über die beschränkt steuerpflichtigen Versicherungsunternehmen sind seit dem Inkrafttreten des Versicherungsaufsichtsgesetzes 1979 inhaltsleer geworden und werden daher nicht in das KStG 1988 übernommen.

Zu § 18:

Die neugeschaffene Regelung über die Abgrenzung der Besteuerungsverhältnisse bei einem Wechsel von der unbeschränkten Steuerpflicht in die persönliche Steuerbefreiung oder umgekehrt, deckt eine Lücke im bisherigen Körperschaftsteuerrecht ab.

Bei Beendigung der Steuerpflicht ist durch Abs. 1 gewährleistet, daß stille Reserven im Betriebsvermögen nicht unbesteuert bleiben. Der zwingende Ansatz des gemeinen Wertes bewirkt, daß der Firmenwert bei dieser Endbesteuerung nicht anzusetzen ist. Abs. 1 zweiter Satz stellt sicher, daß Körperschaften, die nicht auf Grund ihrer Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtig sind, der Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 im Ausmaß von 100 000 S zusteht. Damit wird vor allem bei Vereinen, die nach Änderung der Statuten als gemeinnützige Vereine aus der unbeschränkten Steuerpflicht ausscheiden, erreicht, daß sie nicht oder nicht in vollem Umfang der Endbesteuerung unterliegen.

Beim Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht wird umgekehrt durch den Ansatz des gemeinen Wertes sichergestellt, daß stille Reserven im Betriebsvermögen aus der steuerfreien Zeit nicht in die Besteuerung einbezogen werden. Grund und Boden ist allerdings analog zur Einlagenbewerterungsregel des § 6 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nur dann mit dem gemeinen Wert anzusetzen, wenn er innerhalb von zehn Jahren vor dem Eintritt in die Steuerpflicht angeschafft wurde. Bestehende selbstgeschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter einschließlich eines Firmenwertes sind nicht anzusetzen, diese Reserven werden damit im Realisierungsfall steuerlich erfaßt.

Zu § 19:

Die Regelung des § 18 KStG 1966 über die Liquidationsbesteuerung ist im wesentlichen inhaltsgleich in den § 19 übernommen und auf alle auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtige Körperschaften erweitert worden. Voraussetzung ist entsprechend der bisherigen Verwaltungsübung eine tatsächliche Abwicklung. Scheinabwicklungen führen weiterhin zur Kalenderjahresbesteuerung.

Im Abs. 4 wird sichergestellt, daß in Fällen, in denen das Abwicklungs-Endvermögen nicht nur aus liquiden Mitteln besteht, der gemeine Wert der vorhandenen Wirtschaftsgüter anzusetzen ist, um die stillen Reserven erfassen zu können.

Abs. 7 enthält lediglich eine programmatische Aussage, da schon nach dem bisherigen Recht für die nicht nach Handelsrecht buchführungspflichtigen Körperschaften die Vorschriften des § 24 EStG über die Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe anzuwenden waren.

Die Übernahme der Regelungen des § 20 KStG 1966 über die Liquidationsbesteuerung bei Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland ist auf Grund des § 6 Z 6 EStG 1988 nicht erforderlich.

Zu § 20:

§ 20 entspricht mit kleinen sprachlichen Änderungen grundsätzlich dem § 19 KStG 1966. Im Abs. 2 wird klargestellt, daß im Falle der Liquidationsbesteuerung eine vollständige Erfassung aller stillen Reserven einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter und damit auch des Firmenwertes Platz zu greifen hat. Dies entspricht dem im ersten Satz des Abs. 2 verankerten Grundsatz, da in der Gegenleistung der Gesamtwert des übertragenen Vermögens ihren Ausdruck finden muß.

Die Übernahme ergänzender Regelungen aus dem Strukturverbesserungsgesetz soll unterbleiben, da eine Neuordnung des Umgründungssteuerrechtes vorbereitet werden soll.

Zu § 21:

Der Systematik des EStG 1988 folgend enthält auch das KStG 1988 einen eigenen Abschnitt über die Besteuerung bei beschränkter Steuerpflicht.

§ 21 Abs. 1 regelt die Besteuerung ausländischer Körperschaften. Die Verweisregelung stellt sicher, daß Gegenstand der steuerlichen Erfassung die inländischen Einkünfte des § 98 EStG 1988 sind und daß bei der Ermittlung der Einkünfte die einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften anzuwenden sind.

Die sogenannte isolierende Betrachtungsweise, nach der sich die Einkünfte der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft nicht nach der Rechtsform, sondern nach der Art der Tätigkeit im Sinne des § 98 EStG 1988 richtet, ist auch im Geltungsbereich des KStG 1988 maßgebend. § 21 Abs. 1 Z 2 trägt diesem Gesichtspunkt dadurch Rechnung, daß sich die handelsrechtliche Buchführungspflicht bezüglich einer Betriebsstätte nicht auf alle inländischen Einkünfte des beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen erstreckt, sondern nur auf die der Betriebsstätte zuzurechnenden Wirtschaftsgüter.

§ 21 Abs. 2 regelt die Besteuerung inländischer beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger. Inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts und die von der Körperschaftsteuer nach welchen Vorschriften immer befreiten Körperschaften sind nunmehr mit allen dividendenartigen Einkünften von der Abzugsbesteuerung freigestellt, um eine dem § 10 entsprechende Einfachbesteuerung sicherzustellen. Mit Zinserträgen aus Sparguthaben und Wertpapieren unterliegen diese Körperschaften der Abzugsbesteuerung, soweit nicht im § 94 EStG 1988 Ausnahmen vorgesehen sind. Beteiligungsfondsgesellschaften sind wie bisher mit allen Einkünften innerhalb der Beteiligungsfonds von der Kapitalertragsteuer befreit.

Zu §§ 22 und 23:

Die Tarifbestimmungen des § 22 konnten infolge der Einführung des Einheitssteuersatzsystems gegenüber § 22 KStG 1966 wesentlich vereinfacht werden. Der ermäßigte Ausschüttungssteuersatz (§ 22 Abs. 2 KStG 1966) ist ebenso weggefallen wie der halbe Steuersatz für kleine Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 22 Abs. 3 KStG 1966). § 22 enthält neben der Festlegung des dreißigpro-

zentigen Steuersatzes nur die Rundungsbestimmung des § 21 KStG 1966. Eine eigenständige Rundungsvorschrift ist erforderlich, weil die Tarifbestimmungen des EStG 1988 für Körperschaften nicht anwendbar sind. Aus diesem Grunde mußte auch die bisher in § 22 Abs. 4 KStG 1966 verankerte Kürzungsbestimmung über den Sanierungsgewinn im § 23 Z 1 verankert werden. Der Gemeinnützigkeitsfreibetrag gemäß 22 Abs. 5 KStG 1966 ist nunmehr betraglich unverändert im § 23 Z 1 enthalten.

Zu § 24:

§ 24 enthält eine dem § 39 EStG 1988 entsprechende Veranlagungsbestimmung, die durch die bisher im § 23 KStG 1966 verankerte Verweisregel ergänzt wird. § 22 Abs. 6 KStG 1966 ist in modifizierter Form in § 24 Abs. 2 übernommen worden.

§ 24 KStG 1966 betreffend die Pauschbesteuerung entfällt infolge Bedeutungslosigkeit.

Zu § 25:

Die Verweisregelung des § 28 sichert die dynamische Zitierweise.