

*Steuern u. Gebühren*

*126/ME*

**BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN**  
GZ 13 5002/1-IV/13/88/25

DVR: 0000078  
Himmelpfortgasse 4-8  
Postfach 2  
A-1015 Wien

Sachbearbeiter:  
Dr. Wiesner  
Telefon: 51 433/2597 DW

An den  
Prä-sidenten des Nationalrates

Parlament

- 25 fach -

<b>Gesetzentwurf</b>	
Zl.	<i>39 - GE/1988</i>
Datum	<i>1. 4. 1988</i>
Verteilt	<i>5. April 1988 Hell</i>

*Dr. Pointner*

Das Bundesministerium für Finanzen beehrt sich, den Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das ~~Gewerbsteuergesetz 1953~~ *o. w. u. g.* ~~geändert wird~~, samt Erläuterungen und Textgegenüberstellung zur gefälligen Kenntnisnahme mit dem Bemerken zu übersenden, daß der Entwurf den gesetzlichen Interessenvertretungen zur gutächtlichen Äußerung bis 11. Mai 1988 übermittelt wurde. *KSTG 488*

Gleichzeitig wurden die gesetzlichen Interessenvertretungen gebeten, je 22 Abzüge ihrer Stellungnahme dem Präsidenten des Nationalrates zuzuleiten.

30 .März 1988

Für den Bundesminister:

Dr. Bauer

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung:

*Gay*

## E n t w u r f

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

### Inhaltsverzeichnis:

#### **I. PERSÖNLICHE STEUERPFLICHT**

##### **1. Arten der Steuerpflicht**

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

##### **2. Befreiungen**

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

#### **II. EINKOMMEN**

##### **1. Allgemeine Vorschriften**

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

##### **2. Sondervorschriften für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften**

- § 13. Rückvergütungen bei Verbrauchergenossenschaften

##### **3. Sondervorschriften für Banken**

- § 14. Haftrücklage

##### **4. Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen**

- § 15. Versicherungstechnische Reserven
- § 16. Risikorücklage
- § 17. Prämienrückerstattung (Gewinnbeteiligung)

##### **5. Beginn und Ende der Steuerpflicht**

- § 18. Beginn und Ende der Steuerbefreiung
- § 19. Auflösung und Abwicklung (Liquidation)
- § 20. Verschmelzung (Fusion) und Umwandlung
- § 21. Verlegung der Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines Betriebes in das Ausland

- 2 -

**III. BESTEUERUNG BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGER**

- § 22. Inländische Einkünfte
- § 23. Zweigniederlassungen von ausländischen  
Versicherungsunternehmen
- § 24. Verlegung einer Betriebsstätte in das Ausland

**IV. TARIF**

- § 25. Steuersatz
- § 26. Sanierungsgewinn und Freibetrag für begünstigte Zwecke

**V. ERHEBUNG UND ENTRICHTUNG DER STEUER**

- § 27. Erhebung und Entrichtung der Steuer

**VI. VERWEISE AUF ANDERE BUNDESGESETZE**

- § 28. Verweise auf andere Bundesgesetze

**VII. ÜBERGANGS- UND SCHLÜßVORSCHRIFTEN**

- § 29. Inkrafttreten und Aufhebung
- § 30. Vollziehung

- 3 -

## I. PERSÖNLICHE STEUERPF LICHT

### 1. Arten der Steuerpflicht

#### Unbeschränkte Steuerpflicht

§ 1. (1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind nur **Körperschaften**. Körperschaften sind:

1. Juristische Personen des privaten Rechts.
2. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2).
3. Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 4).

(2) Körperschaften sind unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihre **Geschäftsleitung** oder ihren **Sitz** (§ 27 der Bundesabgabenordnung) im Inland haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte nach § 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Körperschaften im Sinne des Abs. 1 Z 1 sind **ab jenem Zeitpunkt steuerpflichtig**, in dem die Satzung, der Gesellschaftsvertrag, der Stiftungsbrief oder eine andere Rechtsgrundlage festgestellt sind und sie erstmalig nach außen in Erscheinung treten.

(4) Körperschaften sind **bis zu jenem Zeitpunkt steuerpflichtig**, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, längstens jedoch, bis das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist.

#### Betriebe gewerblicher Art

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

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

dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.

(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.

- 4 -

(3) **Versorgungsbetriebe** einer Körperschaft des öffentlichen Rechts dürfen zu einem einheitlichen Betrieb zusammengefaßt werden, wenn sie organisatorisch zusammengefaßt sind und unter einer gemeinsamen Leitung stehen.

Versorgungsbetrieb ist ein Betrieb, der die Bevölkerung nur mit

- Wasser oder
- Gas oder
- Elektrizität oder
- Wärme

versorgt oder ein Betrieb, der nur

- 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 Sinn 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. Hoheitsbetriebe sind insbesondere Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen.

### **Beschränkte Steuerpflicht**

§ 3. (1) Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind:

1. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind und die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) im Inland haben.
2. Inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts und Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, soweit sie von der Körperschaftsteuer befreit sind.

(2) Die Steuerpflicht richtet sich nach § 22.

### **Abgrenzung der persönlichen Steuerpflicht**

§ 4. 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.

- 5 -

## 2. Befreiungen

§ 5. Von der Körperschaftsteuer sind befreit:

1. - Die **Österreichischen Bundesbahnen** und  
- die **staatlichen Monopolbetriebe**,  
soweit sie nicht in eine privatrechtliche Form gekleidet sind.
2. Die **Österreichische 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 Zinszuschüssen 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 (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, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen (Vorstands- oder Geschäftsführergehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) begünstigen.
  - d) Bei Auflösung der Bank dürfen die Eigentümer (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.

- 6 -

5. **Personengemeinschaften** in den Angelegenheiten der **Bodenreform** (Art. 12 Abs. 1 Z 5 des Bundes-Verfassungsgesetzes in der Fassung von 1929), 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 anderen entgeltlich für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke zur Nutzung überlassen.
6. **Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen**, die
- nach Gesetz, Satzung, Stiftungssbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung
  - ausschließlich und unmittelbar
  - der **Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke** (§§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung)
- dienen.
7. **Rechtsfähige Pensions-, Unterstützungs- oder Hilfskassen** (§ 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** beschränkt (zB Zucht-, Weide-, Maschinengenossenschaften).
10. **Bauvereinigungen**, die nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz als gemeinnützig anerkannt sind, wenn sich der Betrieb nachweislich 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**, hat die Finanzlandesdirektion auf Antrag die unbeschränkte Steuerpflicht bescheidmäßig auf diese Geschäfte unter der Auflage zu beschränken, daß für diese Geschäfte eine gesonderte Buchführung 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 unter folgenden Voraussetzungen befreit:

1. Die Kasse muß einen **Rechtsanspruch** auf Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung gewähren und ein Versicherungsunternehmen im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes sein.
2. Der **Zweck** der Kasse muß sich auf die Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung für Zugehörige oder frühere Zugehörige des Betriebes oder der Betriebe eines Arbeitgebers (Trägerunternehmen) beschränken. Zu den Zugehörigen zählen auch deren Angehörige. Angehörige sind nur der Ehegatte und Kinder im Sinne des § 106 des Einkommensteuergesetzes 1988.
3. Der **Kreis der Leistungsberechtigten** muß in der Satzung der Kasse genau bezeichnet sein. Die Mehrzahl dieser Personen darf sich nicht aus dem Unternehmer oder dessen Angehörigen (Z 2) und bei Gesellschaften nicht aus den Gesellschaftern und deren Angehörigen (Z 2) zusammensetzen.
4. Das **Ausmaß der Beiträge** an die Kasse muß in der Satzung in Prozentsätzen der Lohn- und Gehaltssumme der leistungsberechtigten Arbeitnehmer festgelegt werden. Dabei darf der Prozentsatz von Beiträgen der Leistungsberechtigten den Prozentsatz der Beiträge des Trägerunternehmens nicht übersteigen. Das Trägerunternehmen muß sich zu einer laufenden Beitragsleistung verpflichten, es darf die Beitragsleistungen nur aus zwingenden wirtschaftlichen Gründen mit Zustimmung des Betriebsrats des Trägerunternehmens unterbrechen. In diesem Fall ist die Verschiebung der im zweiten Satz genannten Prozentsätze steuerlich unbeachtlich.
5. Die **Pensionsleistungen** der Kasse dürfen den letzten Aktivbezug des Zugehörigen nicht übersteigen. Beiträge des Trägerunternehmens dürfen nicht abgefunden werden. Beiträge der Leistungsberechtigten dürfen nur bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses abgefunden werden, sofern der Versicherungsfall noch nicht gegeben ist. Der Leistungsberechtigte muß hinsichtlich der Beiträge des Trägerunternehmens auch bei Auflösung des Arbeitsverhältnisses einen Rechtsanspruch auf die Pension besitzen, wenn er mehr als fünf Jahre ununterbrochen Arbeitnehmer des Trägerunternehmens war und die Ansprüche aus seinen Beiträgen nicht abfinden läßt.
6. Den leistungsberechtigten Arbeitnehmern muß satzungsmäßig und tatsächlich das Recht zustehen, an der **Verwaltung** sämtlicher Beträge, die der Kasse zufließen, **mitzuwirken**.
7. Bei **Auflösung** der Kasse darf ihr Vermögen satzungsmäßig nur den Leistungsberechtigten (Z 3) zufallen. Darüber hinaus darf das Vermögen nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der Bundesabgabenordnung verwendet werden.

- 8 -

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

1. Die Kasse muß für **Zugehörige** oder frühere Zugehörige eines einzelnen Betriebes oder mehrerer wirtschaftlich verbundener Betriebe (Trägerunternehmen) bestimmt sein. Zu den Zugehörigen zählen auch deren Angehörige. Angehörige sind nur der Ehegatte und Kinder im Sinne des § 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 Gesamt-
		leistung.

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 (Vertrauenspersonen) 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.

- 9 -

## II. EINKOMMEN

### 1. 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 (§ 26 Z 1) sowie des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 26 Z 2). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

(3) Bei Steuerpflichtigen, die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur **Buchführung verpflichtet** sind, sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988), auf die sich die Buchführung erstreckt, 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) Der Gewinn ist nach dem **Wirtschaftsjahr** zu ermitteln. Als Wirtschaftsjahr gilt grundsätzlich das Kalenderjahr.

(5) Steuerpflichtige, die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und buchführende Steuerpflichtige, die Land- und Forstwirtschaft betreiben, können 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 sinngemäß anzuwenden.

#### **Einlagen, Einkommensverwendung**

§ 8. (1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben **Einlagen, Zuschüsse oder Beiträge jeder Art**, die von Gesellschaftern oder Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter oder Mitglieder geleistet werden, außer Ansatz. Dies gilt nicht für Beiträge, soweit sie Leistungsentgelte darstellen, und für Beiträge an Versicherungsunternehmen.

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das **Einkommen** im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder in anderer Weise **verwendet** wird.

- 10 -

(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 **Erwerb- und**

**Wirtschaftsgenossenschaften** in Form von Kaufpreistrückvergütungen, Kaufpreinsnachzahlungen oder Unkostenvergütungen gewährt werden und aus dem Mitgliedergeschäft erwirtschaftet wurden. Dies gilt auch für Rückvergütungen der Verbrauchergenossenschaften, die das im § 13 genannte Höchstmaß übersteigen.

3. Zuwendungen des Organträgers (§ 9 Abs. 3) an Gesellschafter der Organgesellschaft (§ 9 Abs. 2) als Ausgleich für entgehende Ausschüttungen (**Dividengarantie**).

(4) **Sonderausgaben**, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen sind, sind nur die folgenden:

1. Aufwendungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1, 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988.

2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 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 Verfassung im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (**Mantelkauf**).

3. Bei Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften die **Vermögenssteuer** und die Abgabe nach dem Erbschaftsteueräquivalentgesetz. Dies gilt für andere Steuerpflichtige, die Partizipationskapital ausgeben, anteilig im Verhältnis des Nennbetrages des ausgegebenen Partizipationskapitals zur Summe der Nennbeträge des gesamten Eigenkapitals. Zum Eigenkapital zählen nicht Rücklagen, die mit steuerlicher Wirkung gebildet worden sind.

- 11 -

## Organschaft

§ 9. (1) Verpflichtet sich eine **Organgesellschaft** (Abs. 2) durch Abschluß eines **Ergebnisabführungsvertrages** (Abs. 4), ihren ganzen Gewinn (Verlust) auf den **Organträger** (Abs. 3) zu übertragen, ist der steuerlich ermittelte Gewinn (Verlust) der Organgesellschaft abzüglich der Sonderausgaben im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 3 dem Organträger zuzurechnen.

(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 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 (§ 1) sind,

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

(4) Der **Ergebnisabführungsvertrag** muß vor dem Bilanzstichtag jenes Jahres abgeschlossen werden, ab dem der Vertrag gelten soll. Die Verpflichtung, den ganzen Gewinn (Verlust) auf den Organträger zu übertragen, gilt auch dann als erfüllt, wenn die Organgesellschaft

- Rücklagen mit steuerlicher Wirkung oder
- freie Rücklagen, die aus wirtschaftlichen Gründen geboten sind, bildet.

(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.

- 12 -

### Befreiung für Beteiligungserträge

§ 10. (1) Von der Körperschaftsteuer sind Beteiligungserträge befreit. Beteiligungserträge sind:

1. Gewinnanteile auf Grund **offener Ausschüttungen** inländischer Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auf **Gesellschafts- und Genossenschaftsanteile** sowie auf **Genußrechte** (§ 8 Abs. 3 Z 1). Bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ist Voraussetzung, daß der Nennbetrag neu auszugebender Anteile im Genossenschaftsvertrag mit mindestens 500 S festgesetzt ist.  
Als Gewinnanteile auf Grund offener Ausschüttungen gelten auch **Rückvergütungen** von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach § 8 Abs. 3 Z 2.
2. Gewinnanteile auf Grund offener Ausschüttungen auf **Partizipationskapital** im Sinne des Kreditwesengesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes.
3. Der Nennwert von Freianteilen auf Grund einer **Kapitalerhöhung nach dem Kapitalberichtigungsgesetz**.
4. Bei unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen Gewinnanteile auf Grund offener Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind, wenn der Steuerpflichtige nachweislich
  - am Grund- oder Stammkapital der ausländischen Gesellschaft in Form von Gesellschaftsanteilen
  - seit mindestens zwölf Monaten vor dem für die Ermittlung des Einkommens maßgebenden Bilanzstichtag
  - ununterbrochen und unmittelbar
  - mindestens zu einem Viertelbeteiligt ist (**internationales Schachtelprivileg**). 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.

(2) Voraussetzung für die Befreiung nach Abs. 1 Z 1 und 2 ist, daß

- die Ausschüttungen auf Gesellschafts- oder Genossenschaftsanteile auf Grund eines den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses erfolgen bzw.
- die Ausschüttungen auf Partizipationskapital und Genußrechte sowie die Rückvergütungen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gleichzeitig mit einem den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Beschluß über die Verwendung des Reingewinnes bzw. Überschusses vorgenommen werden.

### Abzugsfähige Aufwendungen

§ 11. (1) Neben den Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 sind abzugsfähig:

1. Bei Steuerpflichtigen im Sinne des § 7 Abs. 3 die von ihnen zu tragenden **Aufwendungen im Zusammenhang mit Einlagen, Zuschüssen und Beiträgen** (§ 8 Abs. 1).
2. Bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften Rückvergütungen nach § 13.
3. Bei Banken die Haftrücklage nach § 14.
4. Bei Versicherungsunternehmen die Zuführungen zu versicherungstechnischen Reserven, Rücklagen und Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen) nach den §§ 15 bis 17 und § 23.

(2) Ist ein Steuerpflichtiger zum Teil von der Körperschaftsteuer befreit und **zum Teil unbeschränkt steuerpflichtig**, dürfen Ausgaben bzw Aufwendungen nur insoweit abgezogen werden, als sie mit steuerpflichtigen Einnahmen bzw Erträgen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

### Nichtabzugsfähige Aufwendungen

§ 12. (1) Zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen gehören:

1. Die Aufwendungen für die **Erfüllung von Zwecken** des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind.
2. **Repräsentationsaufwendungen** nach § 20 Abs. 1 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988.
3. Aufwendungen, die bei einer natürlichen Person die **Lebensführung berühren** und die nicht schon unter § 8 Abs. 2 fallen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind.
4. Geld- und Sachzuwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 4 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 oder § 18 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 abzugsfähig sind.
6. Die Steuern vom Einkommen und sonstige **Personensteuern** sowie die Abgabe nach dem Erbschaftssteueräquivalent, soweit sie nicht unter § 8 Abs. 4 Z 3 fallen, und die **Umsatzsteuer**, die auf **nichtabzugsfähige Aufwendungen** entfällt.

- 14 -

7. Die Hälfte der **Vergütungen** jeder Art einschließlich der Reisekostenersätze, die an Mitglieder des **Aufsichtsrates**, **Verwaltungsrates** oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen für diese Funktion gewährt werden.

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

## 2. 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.

## 3. Sondervorschriften für Banken

### Haftrücklage

§ 14. (1) Die **Zuführung** zur Haftrücklage (§ 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 hiefür gebildeter Rückstellungen um nicht mehr als 15 % übersteigen.

(2) Die bestimmungsgemäße **Verwendung** der Haftrücklage 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 Haftrücklage einschließlich einer Sonderhaftrücklage (Abschnitt I Art. III Abs. 2 Z 2 lit. c des Bundesgesetzes BGB1. Nr. 325/1986) übersteigt.

#### **4. Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen**

##### **Versicherungstechnische Reserven**

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

(2) Zuführungen zu Reserven 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 des betreffenden Wirtschaftsjahres.

##### **Prämienrückerstattung (Gewinnbeteiligung)**

§ 17. (1) Für **Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen)**, die auf Grund des Geschäftsergebnisses gewährt werden, gilt folgendes:

1. Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen), die aus dem Lebens-, Kranken- oder Unfallversicherungsgeschäft mit Prämienrückerstattung für die Versicherten stammen, sind abzugsfähig.
2. Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen), die nicht aus dem Lebens-, Kranken- oder Unfallversicherungsgeschäft mit Prämienrückerstattung für die Versicherten stammen, sind nur insoweit abzugsfähig, als sie den Überschuß nicht übersteigen, der sich ergeben würde, wenn die auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Versicherungsleistungen, Überträge und Reserven sowie sämtliche sonstige persönliche und sachliche Betriebsausgaben allein aus der auf das Wirtschaftsjahr entfallenden Prämieinnahme bestritten worden wären.

- 16 -

Die Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen) müssen spätestens bei Genehmigung des Abschlusses des Wirtschaftsjahres durch die satzungsmäßig zuständigen Organe mit der Maßgabe beschlossen werden, daß sie spätestens auf die Prämien, die in dem der Beschlußfassung folgenden Kalenderjahr fällig werden, anzurechnen oder während desselben bar auszuzahlen sind.

(2) **Zuführungen zu Reserven für Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen)** sind nur insoweit abzugsfähig, als sie für Leistungen aus den am Bilanzstichtag laufenden Versicherungsverträgen erforderlich sind und die ausschließliche Verwendung dieser Reserven für eine planmäßige Ausschüttung durch Satzung oder durch geschäftsplanmäßige Erklärung gesichert ist.

Die ausschließliche Verwendung dieser Reserven im Lebens-, Kranken- oder Unfallversicherungsgeschäft mit Prämienrückgewähr für die Zwecke der Prämienrückerstattung (Gewinnbeteiligung) gilt auch dann noch als gesichert, wenn nach der Satzung oder der geschäftsplanmäßigen Erklärung mit Genehmigung der Versicherungsaufsichtsbehörde im Interesse der Versicherten in Ausnahmefällen aus den Reserven für Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen) Beträge zur Abwendung eines Notstandes entnommen werden dürfen. Abs. 1 Z 2 erster Satz gilt sinngemäß.

(3) Bei Versicherungsunternehmen, die das Lebens-, Kranken- und Unfallversicherungsgeschäft mit Prämienrückgewähr für die Versicherten allein oder neben anderen Versicherungszweigen betreiben, sind für das Lebens-, Kranken- und Unfallversicherungsgeschäft mit Prämienrückgewähr mindestens 10 % des steuerlich ermittelten Gewinnes zu versteuern, von dem der bei dem Lebens(Kranken)versicherungsgeschäft für die Versicherten bestimmte Anteil noch nicht abgezogen ist.

## **5. Beginn und Ende der Steuerpflicht**

### **Beginn und Ende einer Steuerbefreiung**

§ 18. (1) Wird eine **steuerpflichtige** Körperschaft (§ 1) von der Körperschaftsteuer **befreit**, hat sie zum Zeitpunkt des Endes der Steuerpflicht für das Betriebsvermögen eine Schlußbilanz zu erstellen und der Besteuerung zugrunde zu legen. Dabei sind die Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

(2) Wird eine von der Körperschaftsteuer **befreite** Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse **steuerpflichtig**, hat sie auf den Beginn der Steuerpflicht für das Betriebsvermögen eine Eröffnungsbilanz aufzustellen, in der die Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind.

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

### **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 Liquidationsgewinn der Besteuerung 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, vermindert um steuerfreie Vermögenszugänge, die im Abwicklungszeitraum angefallen sind. Sind im Abwicklung-Endvermögen 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, vermindert um im Abwicklungszeitraum ausgeschüttete Gewinne, 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 allgemeinen Vorschriften anzuwenden.

(7) Erfolgt bei einem **nicht unter § 7 Abs. 3 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 entsprechend 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 (Eintragung im Handelsregister). Soweit eine Gegenleistung in Form von neuen Gesellschaftsanteilen nicht gewährt wird, ist der Teilwert der Wirtschaftsgüter einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen.

- 18 -

(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.

#### **Verlegung der Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines Betriebes in das Ausland**

§ 21. (1) Verlegt eine Körperschaft (§ 1) ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in das Ausland und geht das Besteuerungsrecht der Republik Österreich dadurch verloren, ist § 18 Abs. 1 entsprechend anzuwenden.

(2) Abs. 1 gilt sinngemäß, wenn eine Körperschaft (§ 1) einen Betrieb oder Teilbetrieb in das Ausland verlegt.

### **III. BESTEUERUNG BESCHRÄNKT STEUERPFLICHTIGER**

#### **Inländische Einkünfte**

§ 22. (1) Was als inländische Einkünfte gilt und wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 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.

(3) Bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 1 sind die §§ 5 und 26 nicht anwendbar.

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

### **Zweigniederlassungen von ausländischen Versicherungsunternehmen**

§ 23. (1) Bei inländischen Zweigniederlassungen von ausländischen Versicherungsunternehmen ist für die Ermittlung des Gewinnes vom technischen Ergebnis des inländischen Versicherungsgeschäftes auszugehen.

- Hinzuzurechnen ist der dem Inlandsgeschäft entsprechende Anteil an den Vermögenserträgen des Gesamtunternehmens.
- Abzuziehen ist der dem inländischen Versicherungsgeschäft entsprechende Anteil an den Generalunkosten, soweit sie nicht im technischen Ergebnis des inländischen Versicherungsgeschäftes enthalten sind.

(2) Wenn für das inländische Versicherungsgeschäft eine steuerlich einwandfreie gesonderte Ermittlung des Gewinnes nicht möglich ist, so ist als inländischer Gewinn der dem Verhältnis der inländischen Prämieinnahme zur Gesamtprämieinnahme entsprechende Teil des ausgewiesenen Gewinnes des Gesamtunternehmens zugrunde zu legen.

(3) Bei Ermittlung des Gewinnes nach den Abs. 1 und 2 sind die nichtabzugsfähigen Aufwendungen (§ 12) hinzuzurechnen.

### **Verlegung einer Betriebsstätte in das Ausland**

§ 24. Verlegt ein beschränkt Steuerpflichtiger eine inländische Betriebsstätte in das Ausland, ist § 18 Abs. 1 sinngemäß anzuwenden.

## **IV. TARIF**

### **Steuersatz**

§ 25. (1) Die **Körperschaftsteuer** vom Einkommen (§ 7 Abs. 2) oder vom Gesamtbetrag der inländischen Einkünfte (§ 22 Abs. 1) beträgt jährlich 30 vH.

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

- 20 -

## **Sanierungsgewinn und Freibetrag für begünstigte Zwecke**

§ 26. Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 7 Abs. 2) sind auszuscheiden:

1. Jene Einkommensteile, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der **Sanierung** entstanden sind.
2. Bei Steuerpflichtigen, die nicht zur Gänze nach **§ 5 Abs. 1 Z 6** befreit sind, ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch **100.000 S.**

## **V. ERHEBUNG UND ENTRICHTUNG DER STEUER**

§ 27. (1) Die Körperschaftsteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen **veranlagt**, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat, außer es ergibt sich, daß eine Veranlagung nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 unterbleibt.

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

## **VI. VERWEISE AUF ANDERE BUNDESGESETZE**

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

## **VII. ÜBERGANGS- UND SCHLUBVORSCHRIFTEN**

### **Inkrafttreten und Aufhebung**

§ 29. (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.

- 21 -

(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. § 8 Abs. 4 Z 2 ist erstmalig anzuwenden, wenn der Mantelkauf in einem Wirtschaftsjahr erfolgt, das nach dem 31. Dezember 1988 endet.
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 beginnt. 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 eines Monats ab Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt wird.

(5) Pensionskassen, die nach § 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 befreit waren und die Voraussetzungen für die Körperschaftsteuerbefreiung nach § 6 am 1.1.1989 nicht erfüllen, bleiben steuerfrei, wenn der Aufsichtsbehörde eine entsprechende Satzungsänderung bis 30.6.1989 angezeigt wird.

(6) Ergebnisabführungsverträge im Sinne des § 8 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 gelten als Ergebnisabführungsverträge im Sinne des § 9 Abs. 4.

(7) § 10 ist anzuwenden für

- Beteiligungserträge aus offenen Ausschüttungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 1988 enden, bzw. für

- Freianteile, wenn die Kapitalberichtigung Wirtschaftsjahre betrifft, die nach dem 31. Dezember 1988 enden.

§ 10 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 ist abweichend von Abs. 2 auf Gewinnanteile jeder Art anzuwenden, wenn sich die Ausschüttungen auf Wirtschaftsjahre beziehen, die vor dem 1. Jänner 1989 enden.

(8) § 12 Abs. 1 Z 7 ist erstmalig auf jene Vergütungen und Kostenersätze anzuwenden, die sich auf die Tätigkeit für ein im Kalenderjahr 1989 endendes Wirtschaftsjahr beziehen.

(9) Beziehen sich bundesgesetzliche Vorschriften auf Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes 1966, BGBl. Nr. 156 (KStG 1966), treten an die Stelle dieser Bestimmungen die entsprechenden Bestimmungen dieses Bundesgesetzes.

### Vollziehung

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

- 22 -

## Gegenüberstellung der Paragraphen des KStG 1966 und KStG 1988

## I. Verzeichnis der Fundstellen der Bestimmungen des KStG 1966 im KStG 1988

## KStG 1966

§ 1  
 § 2 Abs. 1  
     Abs. 2  
     Abs. 3  
     Abs. 4  
     Abs. 5  
 § 3  
 § 4  
 § 5 Abs. 1 Z 1-7  
             Z 8  
             Z 9-12  
             Z 13  
     Abs. 2  
     Abs. 3  
     Abs. 4,5  
 § 6  
 § 7 Abs. 1  
     Abs. 2  
 § 8 Abs. 1  
     Abs. 2  
     Abs. 3  
     Abs. 4  
 § 9  
 § 10  
 § 11  
 § 12  
 § 13  
 § 14  
 § 15  
 § 16  
 § 17  
 § 18  
 § 19  
 § 20 Abs. 1  
     Abs. 2  
 § 21  
 § 22 Abs. 1  
     Abs. 2,3  
     Abs. 4  
     Abs. 5  
     Abs. 6  
 § 23  
 § 24  
 § 25  
 § 26

## KStG 1988

§ 1  
 § 2 Abs. 1  
     Abs. 3  
     Abs. 4  
     Abs. 5  
     Abs. 1  
 § 3  
 § 4  
 § 5 Z 1-7  
     Z 9  
 entfallen  
     Z 8  
 § 22 Abs. 4  
 § 22 Abs. 3  
 entfallen  
 § 6  
 § 7 Abs. 1  
     Abs. 5  
 § 7 Abs. 2  
 § 8 Abs. 2  
 § 7 Abs. 3  
 § 8 Abs. 2  
 § 9  
 § 8 Abs. 1  
 § 10  
 zT neu  
 § 13  
 § 11  
 § 15  
 § 17  
 § 23  
 § 12  
 § 11 Abs. 2  
 § 12 Abs. 2  
 § 19  
 § 20  
 § 21 Abs. 1  
 § 24  
 § 25 Abs. 2  
 § 25 Abs. 1  
 entfallen  
 § 26 Z 1  
 § 26 Z 2  
 entfallen  
 § 27  
 entfallen  
 § 29  
 § 30

## II. Verzeichnis der Fundstellen der Bestimmungen des KStG 1988 im KStG 1966

### KStG 1988

§ 1 Abs. 1,2  
       Abs. 3,4  
 § 2 Abs. 1  
       Abs. 2  
       Abs. 3-5  
 § 3 Abs. 1  
       Abs. 2  
 § 4  
 § 5 Z 1-7  
       Z 8  
       Z 9  
       Z 10  
 § 6  
 § 7 Abs. 1  
       Abs. 2  
       Abs. 3  
       Abs. 4  
       Abs. 5  
 § 8 Abs. 1  
       Abs. 2  
       Abs. 3  
       Abs. 4  
 § 9  
 § 10  
 § 11 Abs. 1  
       Abs. 2  
 § 12 Abs. 1 Z 1,2  
                   Z 3  
                   Z 4,5  
                   Z 6  
                   Z 7  
 § 13  
 § 14 Abs. 1,2  
       Abs. 3  
 § 15  
 § 16  
 § 17  
 § 18  
 § 19  
 § 20  
 § 21  
 § 22  
  
 § 23  
 § 24  
 § 25  
  
 § 26  
 § 27  
 § 28  
 § 29  
 § 30

### KStG 1966

§ 1 Abs. 1,2  
 -  
 § 2 Abs. 1  
 zT Abs. 1  
 Abs. 2-4  
 § 3  
 -  
 § 4  
 § 5 Abs. 1 Z 1-7  
                   Z 13  
                   Z 8  
 übernommen aus WGG  
 § 6  
 § 7 Abs. 1  
 § 8 Abs. 1  
 zT Abs. 2  
 -  
 § 7 Abs. 2  
 zT § 9  
 § 8 Abs. 1,3  
 zT § 8 Abs. 3  
 -  
 zT § 8 Abs. 4  
 zT § 10 Abs. 2  
 § 12  
 § 17  
 § 16 Z 1,2  
 -  
                   Z 5  
 zT Z 3  
 zT Z 4  
 § 11 Abs. 9  
 § 12 Z 3  
 -  
 § 13  
 § 12 Z 2  
 § 14  
 -  
 § 18  
 § 19  
 § 20 Abs. 1  
 zT -  
 § 3 Z 2  
 § 5 Abs. 2,3  
 § 15  
 § 20 Abs. 2  
 § 22 Abs. 1  
 § 21  
 § 22 Abs. 4,5  
 § 23  
 -  
 § 25  
 § 26

- 24 -

**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.

## E r l ä u t e r u n g e n

### 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 Einnahmenausfall 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 Achtzigerjahre 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 werden und der Abbau der wirtschaftlichen Doppelbelastung auch auf der Ebene der Körperschaften durch die Einführung einer allgemeinen Beteiligungsertragsbefreiung vollständig verwirklicht wird. 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 Erträge aus Beteiligungen empfangenden Körperschaften eine weitere Besteuerung der mit 30 % vorbelasteten Ausschüttungserträge.

- 26 -

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 enthält in gestraffter Form die im § 1 KStG 1966 enthaltene Aufzählung der unbeschränkt Steuerpflichtigen. Da die im § 1 Abs. 1 Z 1 bis 3 KStG 1966 aufgezählten Körperschaften juristische Personen des privaten Rechts sind, kann eine gesonderte Erwähnung im KStG 1988 unterbleiben.

Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sollen wie bisher als unbeschränkt Steuerpflichtige gelten, während die Trägerkörperschaft weiterhin unter die beschränkte Steuerpflicht nach § 3 fällt.

Die Übernahme der bisher im § 1 Abs. 1 Z 5 KStG 1966 verankerten nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen etc grenzt wie bisher die Körperschaftsteuerpflicht im Wege des unverändert bleibenden § 4 gegenüber der Einkommensteuerpflicht ab.

Mit den neuen Abs. 3 und 4 werden der Beginn und das Ende der persönlichen Steuerpflicht im Sinne der bisherigen Lehre und Verwaltungsübung verankert. Ist für das Entstehen der Rechtspersönlichkeit die Eintragung in ein öffentliches Register erforderlich, wird die Anordnung des Abs. 3 wie bisher nur dann gelten, wenn die Eintragung planmäßig betrieben wird und auch tatsächlich erfolgt. Die Regelung des Abs. 3 erstreckt sich nur auf juristische Personen des privaten Rechts, da sich der Beginn der Steuerpflicht für Körperschaften im Sinne des Abs. 1 Z 2 und 3 aus den Regelungen der §§ 2 und 4 ergibt.

### Zu § 2:

Die Begriffsbestimmung des Betriebes gewerblicher Art entspricht inhaltlich dem bisherigen Recht. Daß die Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht sein muß, soll Bagatellfälle, wie etwa kleine Brückenwaagen oder Gelegenheitsaktivitäten (gesellige Veranstaltungen) von der persönlichen Steuerpflicht ausnehmen. Aus der Begriffsbestimmung ergibt sich wie bisher, daß der Betrieb gewerblicher Art nur gewerbliche Tätigkeiten anspricht und abgabenrechtlich nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen kann. Hinsichtlich der Gewinnermittlung siehe auch die Erläuterungen zu § 7. Die 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 weiterhin erwähnte Vorteilserzielung neben der Einnahmenerzielung soll 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.

- 28 -

Die Neufassung des Abs. 3 stellt nunmehr legistisch eindeutig klar, daß eine Zusammenfassung von Versorgungsbetrieben zu einem einheitlichen Betrieb und damit zu einem einheitlichen Steuersubjekt möglich ist. Damit wird gleichzeitig zum Ausdruck gebracht, daß alle übrigen Betriebe gewerblicher Art jeweils gesondert als Steuersubjekte zu erfassen sind. Unberührt davon bleibt die Frage, wieweit eine Zusammenfassung mehrerer privatwirtschaftlicher Tätigkeiten der Körperschaft öffentlichen Recht e i n e n 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 intensive Verbindung von an sich verschiedenartigen Tätigkeiten (zB Unterhalten einer Zentralküche, die ausschließlich oder überwiegend die Gastbetriebe der Körperschaft öffentlichen Rechts versorgt), gegeben sein.

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 zunächst darauf gerichtet sein, ob ein Tätigkeitsbereich wirtschaftlich so verselbständigt 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 vereinigt (zB ein Hochschulinstitut, das auch Auftragsgutachten für die Industrie erstellt), sodaß das Überwiegen der Tätigkeit in Richtung Hoheitsbetrieb oder Betrieb gewerblicher Art zu prüfen ist.

**Zu § 3:**

Die beschränkte Steuerpflicht umfaßt wie bisher die Gruppe der ausländischen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen und die Gruppe der inländischen öffentlich-rechtlichen bzw ganz oder zum Teil persönlich befreiten Körperschaften. Der Umfang der beschränkten Steuerpflicht soll nunmehr im 3. Abschnitt (§ 22) geregelt werden.

**Zu § 5:**

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

Soweit die Steuerbefreiung wirksam ist, sind diese Körperschaften beschränkt im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 steuerpflichtig, soweit die Steuerbefreiung nicht gegeben ist, liegt unbeschränkte Steuerpflicht vor. Eine entsprechende Abgrenzungsnorm für abzugsfähige Aufwendungen ist im § 11 Abs. 2 verankert.

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 Teilsteuerpflicht auf die entgeltliche Überlassung von Grundstücken für andere als land- und forstwirtschaftliche Zwecke (etwa zur Sportausübung) erweitert wird.

- 29 -

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.

Die Steuerbefreiung für Bauvereinigungen nach § 1 Abs. 3 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes soll in das KStG 1988 übernommen werden. Mit der Anordnung des zweiten Satzes in § 5 Z 10 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. Das der Finanzlandesdirektion gemäß § 35 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes zustehende Recht, einen Antrag auf Entziehung der Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu stellen, bleibt unangetastet. § 29 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 verfügten 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 adaptiert werden und eine steuerliche Grundlage für den Aufbau einer betrieblichen Altersversorgung durch den Arbeitgeber außerhalb des 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 Vermögensteuer befreit sein, um die Mittel für die betriebliche Altersversorgung möglichst ungeschmälert aufbringen zu können. Sie sind durch § 22 Abs. 4 KStG 1988 bzw durch § 93 Abs. 6 EStG 1988 auch von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht freigestellt.

- 30 -

Da eine betriebliche Pensionskasse nach § 62 Abs. 2 des Versicherungsaufsichtsgesetz nur in der Rechtsform eines kleinen Versicherungsvereines geführt werden kann, ist die im § 6 Abs. 1 Z 2 KStG 1966 verankerte Alternative der Bildung einer Konzern-Pensionskasse nicht in das KStG 1988 übernommen worden. § 6 Z 1 bis 3 entspricht im übrigen inhaltlich dem bisherigen Recht. Mit der Z 4 wird die bisherige Wahlmöglichkeit zwischen dem "Leistungsprimat" (Versprechen einer bestimmten Pension) und dem "Beitragsprimat" (Versprechen eines bestimmten Beitrages) bei Pensionskassen zugunsten des zweitgenannten Prinzips eingeschränkt. Die Prozentsätze müssen nicht für alle Leistungsberechtigten gleich hoch sein. Die Begrenzung der Abzugsfähigkeit der Beitragsleistungen des Arbeitgebers im § 4 Abs. 4 Z 2 EStG mit 10 % der Lohn- und Gehaltssumme der Leistungsberechtigten wird in aller Regel die Beitragsobergrenze darstellen. Nicht als Betriebsausgaben abzugsfähige Mehrleistungen des Arbeitgebers berühren die Steuerfreiheit der Kasse allerdings nicht. Die Begrenzung der Arbeitnehmerbeiträge mit der Höhe der Arbeitgeberbeiträge schließt satzungsmäßige Regelungen nicht aus, nach denen

- Arbeitnehmerbeiträge überhaupt nicht vorgesehen sind, oder
- Arbeitnehmer sich für die Mitgliedschaft bzw. ihre Dauer frei entscheiden können, oder
- Arbeitnehmer ab dem freiwilligen Beitritt zur Kasse zu Beiträgen verpflichtet sind, oder
- alle Arbeitnehmer unter bestimmten Voraussetzungen zur Kassenmitgliedschaft und zur Beitragsleistung verpflichtet sind.

Der Arbeitgeber muß nach der Satzung zu laufenden Beitragsleistungen verpflichtet sein. Liegt ein Unterbrechungsgrund vor, wird durch den letzten Satz der Z 4 sichergestellt, daß die Arbeitnehmerbeiträge in der ursprünglichen Höhe fortgesetzt werden können.

Die im § 6 Abs. 1 Z 4 KStG 1966 enthaltenen Leistungsgrenzen werden durch eine dem § 14 Abs. 7 EStG 1988 entsprechende Begrenzung der Leistungen mit dem letzten Aktivbezug ersetzt. Zur Verstärkung des Vorsorgeprinzips ist vorgesehen, daß Arbeitnehmerbeiträge nur bei vorzeitigem Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis abgefunden werden dürfen, sofern das Ausscheiden nicht den Versorgungsfall (Frühpension, Witwen- oder Waisenpension) begründet. Eine wesentliche Neuerung ist das Erfordernis der Unverfallbarkeit des Arbeitgeberbeitrages unter bestimmten Voraussetzungen. Die Arbeitgeberbeiträge verfallen demnach nur dann zugunsten der übrigen Leistungsberechtigten, wenn der ausscheidende Leistungsberechtigte innerhalb von fünf Jahren nach Begründung des Arbeitsverhältnisses ausscheidet oder nach diesem Zeitraum ausscheidet und seine Beiträge abfinden läßt.

Die Übergangsvorschrift des § 29 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 und 8:**

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 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. Im Grundsatz ergibt sich dadurch aber keine Änderung.

§ 7 Abs. 3 ist gegenüber § 8 Abs. 2 KStG 1966 präziser gefaßt. 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 auch dann den Gewinn nach § 5 EStG zu ermitteln haben, wenn sie nicht im Handelsregister eingetragen sind. Die neue Abgrenzungsvorschrift des § 4 Abs. 8 EStG 1988 ist in diesen Fällen anwendbar.

§ 8 enthält eine dem Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG nachempfundene Abgrenzung des Einkommens gegenüber körperschaftsteuerrechtlichen Einlagen und "Entnahmen". Der Entnahme-Einlagentatbestand des § 4 Abs. 1 EStG kann im Körperschaftsteuerrecht nur dort Bedeutung haben, wo eine außerbetriebliche Ebene der Körperschaft denkbar ist. Der körperschaftsteuerrechtliche Einlagentatbestand, der die gesellschaftsrechtlichen offenen und verdeckten Einlagen oder sonstige durch die Eigentümer- oder Mitgliederstellung veranlaßte Zuwendungen umfaßt, ist daher nur wirtschaftlich dem einkommensteuerrechtlichen Einlagentatbestand gleichzustellen.

§ 8 Abs. 1 erster Satz deckt die Steuerneutralität dieser Vermögenszugänge allgemein ab und ersetzt damit auch die bisherige Regelung des § 9 KStG 1966 über Mitgliedsbeiträge. 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.

- 32 -

§ 8 Abs. 2 faßt die bisherigen Aussagen des § 8 Abs. 1 zweiter Satz KStG 1966 über die Erfassung verdeckte 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 Einbeziehung der genossenschaftlichen Rückvergütungen stellt lediglich eine Klarstellung dar. Ungeachtet des genossenschaftlichen Förderungsauftrages und der Betrachtung des Überschusses der Genossenschaft aus dem Mitgliedergeschäft als korrekturbedürftige 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 entgegengetreten 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 Abgabenrecht muß aber als Wirtschaftsrecht Bestrebungen entgegengetreten können, Verluste zum Gegenstand von Erwerbsvorgängen zu machen. Die Regelung soll daher für Extremfälle, in denen eine vollkommene Strukturänderung einer Körperschaft mit einer Veränderung der Eigentümerstellung im Zusammenhang steht, eine Rechtsgrundlage zur Versagung des

Verlustvortragsrechtes bei der zivilrechtlich ident bleibenden Körperschaft führen. Ihr liegt damit ein der Regelung des Überganges des Verlustvortragsrechtes bei Verschmelzungen im Strukturverbesserungsgesetz vergleichbares Motiv zugrunde. § 29 Abs. 3 Z 3 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 Erbschaftsteueräquivalents bei der Einkommensermittlung wird aber die Belastung auf der Ebene der Körperschaft gemildert. Diese Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Personensteuern gegenüber natürlichen Personen und nicht in die Regelung einbezogenen Körperschaften ist mit dem Vorhandensein von zwei Vermögensteuerebenen 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 Erbschaftsteueräquivalentabzug anteilig möglich sein.

#### **Zu § 9:**

Die Regelungen über die Vollorganschaft entsprechen inhaltlich 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),
- daß trotz einer vollständigen Gewinnabfuhrverpflichtung die Bildung freier Rücklagen in wirtschaftlich begründeten Fällen zulässig ist und
- daß das steuerliche Organergebnis jenem Wirtschaftsjahr des Organträgers zuzurechnen ist, in dem das Wirtschaftsjahr des Organs endet.

#### **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 ununterbrochenen 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 Körperschaften hinsichtlich der Ausschüttungen auf Aktien, GesmbH-Anteile, Genossenschaftsanteile, Substanz-Genußrechte und

Partizipationskapital unabhängig vom Beteiligungsausmaß und von der Besitzdauer der Anteile. Auf der anderen Seite ist diese Beteiligungsertragsbefreiung im Gegensatz zum § 10 KStG 1966 auf offene Ausschüttungen beschränkt. Diese Einschränkung stellt den Gleichklang zum Halbsatzverfahren bei der Besteuerung der Beteiligungserträge natürlicher Personen her und trägt ordnungspolitischen Gesichtspunkten Rechnung.

Keine Änderung gegenüber dem bisherigen Recht ergibt sich hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Beteiligung selbst. Veräußerungsgewinne oder -verluste sind grundsätzlich steuerwirksam, Teilwertabschreibungen fallen nicht unter das im § 12 Abs. 2 normierte Abzugsverbot.

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 natürlichen Personen in die Halbsatzbesteuerung (§ 37 Abs. 4 EStG 1988) einbezogen werden.

Die Übergangsvorschrift des § 29 Abs. 7 grenzt den Geltungsbereich des § 10 gegenüber der Schachtelbefreiung des § 10 KStG 1966 ab. Gewinnanteile jeder Art sollen, wann immer sie als Ertrag anfallen, letztmalig unter § 10 KStG 1966 fallen, wenn sie sich auf das Wirtschaftsjahr 1988 (1987/88) beziehen. Beteiligungserträge aus offenen Ausschüttungen, Rückvergütungen und Kapitalberichtigungen sollen erstmalig unter § 10 KStG 1988 fallen, wenn sie sich auf das Wirtschaftsjahr 1989 (1988/89) beziehen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind erstmalig uneingeschränkt steuerpflichtig, wenn sie sich auf das Wirtschaftsjahr 1989 (1988/89) beziehen.

Unverändert gegenüber dem bisherigen Recht soll das internationale Schachtelprivileg übernommen werden. Die weiterhin geltenden Einschränkungen sind damit zu rechtfertigen, daß hier nicht eine nationale Doppelbelastung vermieden wird, sondern die inländische Einfachbelastung aus Gründen einer Förderung der Internationalisierung heimischer Körperschaften unterdrückt wird.

#### **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 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.

#### Zu § 12:

Die demonstrative Aufzählung von nichtabzugsfähigen Aufwendungen 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, soll im Wege des § 12 Abs. 1 Z 2 weiterhin für Körperschaften gelten. Die neue Vorschrift des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 über die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs bei auch mit der Lebensführung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen soll aus den gleichen Erwägungen in den § 12 Abs. 1 als Z 3 übernommen werden. Da Körperschaften keine private Lebenssphäre besitzen können, stellt die Vorschrift auf die bei natürlichen Personen sowohl die betrieblich/berufliche als auch die private Sphäre betreffenden Aufwendungen ab. Soweit solche 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 Anlagevermögen ein unangemessener Teil auszuscheiden ist, erstreckt sich die eingeschränkte Abzugsfähigkeit auf alle mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängende Aufwendungen (Finanzierungskosten Abschreibungen, Investitionsbegünstigungen, laufende mit dem unangemessenen Teil zusammenhängende Aufwendungen, Veräußerungserfolge).

Mit dem neugefaßten § 12 Abs. 1 Z 7 werden einerseits die Aufsichtsratsvergütungen zur Hälfte als abzugsfähig erklärt, womit dem geänderten Charakter der Aufsichtsratsfunktionen Rechnung getragen wird. Auf der anderen Seite werden sämtliche Reisekostenersätze in die neue Regelung einbezogen. Mit der Übergangsvorschrift des § 29 Abs. 6 wird erreicht, daß unabhängig vom Auszahlungszeitpunkt jene Vergütungen erstmalig unter die neue Vorschrift fallen, die auf die Funktionsausübung im Wirtschaftsjahr 1989 (1988/89) entfallen.

§ 12 Abs. 2 entspricht wörtlich dem § 20 Abs. 2 EStG 1988 und löst die bisherige Regelung des § 17 KStG 1966 ab. Eine inhaltliche Änderung - 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.

- 36 -

**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 unterscheidet sich von den übrigen nunmehr ausdrücklich als Einkommensverwendung bezeichneten Rückvergütungen durch die Tatsache der Festlegung des Vergütungsanspruches vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres. Die 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 Haftrücklage überführt wurden. Die latenten Risiken sind daher durch die Bildung der nach Abs. 1 steuerlich grundsätzlich abzugsfähigen Haftrücklage ausreichend berücksichtigt. Eine Berücksichtigung der bereits durch die Haftrücklage 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 Haftrücklage einschließlich einer Sonderhaftrücklage 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 (z.B. 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 für Versicherungsunternehmen nach § 12 Z 2, § 13 und § 14 KStG 1966 wurden nahezu unverändert in das KStG 1988 übernommen. Die Erweiterung der Prämienrückerstattungsregelung auf die Unfallversicherung mit Prämienrückerstattung für die Versicherten trägt der bestehenden Verwaltungsübung Rechnung.

**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 soll gewährleistet werden, daß stille Reserven im Betriebsvermögen nicht unbesteuert bleiben. Der zwingende Ansatz des gemeinen Wertes bewirkt, daß der Firmenwert bei dieser Endbesteuerung nicht anzusetzen ist. Auch Steuertatbestände der nicht unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaften außerhalb des Betriebsvermögensbereiches (§§ 27 bis 31 EStG 1988) gelten nicht als verwirklicht.

Beim Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht muß umgekehrt sichergestellt werden, daß stille Reserven im Betriebsvermögen aus der steuerfreien Zeit nicht in die Besteuerung einbezogen werden. Bestehende selbstgeschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter einschließlich eines Firmenwertes sind daher ebenfalls mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Außerhalb des Betriebsvermögens sind keine Regelungen vorgesehen, Veräußerungstatbestände im Sinne der §§ 27 bis 31 EStG 1988 nach Eintritt in die Steuerpflicht kommen daher bei nicht unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaften unter Einbeziehung der historischen Anschaffungskosten und der Besitzzeiten aus der steuerfreien Zeit zur Anwendung.

**Zu § 19:**

Die Regelung des § 18 KStG 1966 über die Liquidationsbesteuerung ist im wesentlichen inhaltsgleich in den § 19 übernommen und auf alle 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.

**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 stiller 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:**

§ 21 entspricht dem Grunde nach § 20 KStG 1966. Die Besteuerung der stillen Reserven hängt im neuen Körperschaftsteuerrecht allerdings davon ab, ob das Besteuerungsrecht der Republik Österreich durch die Verlegung von Sitz oder Geschäftsleitung untergeht.

Abs. 2 soll die Besteuerung der stillen Reserven auch für den Fall einer Verlegung eines (Teil)Betriebes sicherstellen.

**Zu §§ 22 bis 24:**

Der Systematik des EStG 1988 folgend soll auch im KStG 1988 ein eigener Abschnitt über die Besteuerung beschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger enthalten sein, der die bisher in den §§ 3, 5, 15, 17 und 20 KStG 1966 enthaltenen Teilregelungen zusammenfaßt und ergänzt.

§ 22 Abs. 1 enthält eine dem § 7 Abs. 2 entsprechende Verweisregelung. Die Geltung der sogenannten isolierenden Betrachtungsweise wird nicht beeinträchtigt, 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. Abs. 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.

§ 22 Abs. 3 nimmt beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige von den persönlichen Befreiungen und vom Abzug des Sanierungsgewinnes bzw des Freibetrages für begünstigte Zwecke aus.

§ 22 Abs. 4 enthält die bisher im § 3 Z 2 und im § 5 Abs. 2 KStG 1966 enthaltenen Regelungen über den Umfang der beschränkten Steuerpflicht. 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, mit Zinsenerträgen aus Sparguthaben und Wertpapieren insoweit, als im EStG 1988 Ausnahmen vorgesehen sind. Beteiligungsfondsgesellschaften sind wie bisher mit allen Einkünften innerhalb der Beteiligungsfonds von der Kapitalertragsteuer befreit.

§ 23 entspricht dem § 15 KStG 1966.

§ 24 entspricht dem § 20 Abs. 2 KStG 1966.

**Zu §§ 25 und 26:**

Die Tarifbestimmungen des § 22 KStG 1966 konnten infolge der Einführung des Einheitssteuersatzsystems wesentlich vereinfacht werden. Infolge des Wegfalles des ermäßigten Ausschüttungssteuersatzes (§ 22 Abs. 2 KStG 1966) war neben der Festlegung des dreißigprozentigen Steuersatzes nur die Rundungsbestimmung des § 33 Abs. 2 EStG 1988 zu verankern, da die Tarifbestimmungen des EStG 1988 für Körperschaften nicht anwendbar sind.

- 39 -

Aus diesem Grunde mußte auch die bisher in § 22 Abs. 5 KStG 1966 verankerte Kürzungsbestimmung über die Sanierungsgewinn im § 26 Z 1 verankert werden. Der Gemeinnützigkeitsfreibetrag gemäß 22 Abs. 6 KStG 1966 ist nunmehr betraglich unverändert im § 26 Z 1 genauer umschrieben.

**Zu § 27:**

§ 27 enthält eine dem § 39 EStG 1988 entsprechende Veranlagungsbestimmung, die durch die bisher im § 23 KStG 1966 verankerte Verweisregel ergänzt wird. Damit erübrigt sich die Übernahme des § 22 Abs. 7 KStG 1966 in das KStG 1988. § 24 KStG 1966 betreffend die Pauschbesteuerung soll infolge der Bedeutungslosigkeit dieser Regelung entfallen.

**Zu § 28:**

Die Verweisregelung des § 28 sichert die dynamische Zitierweise.

**Zu § 29:**

Abs. 3 stellt sicher, daß das KStG 1988 hinsichtlich der steuerabzugspflichtigen Einkünfte auf alle Abgabenansprüche anzuwenden ist, die ab dem Inkrafttreten entstanden sind.

Hinsichtlich der Abs. 4 bis 8 wird auf die Erläuterungen zu den §§ 5, 6, 10 und 12 verwiesen.