

### 1.2. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

#### 1.2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht

Juristische Personen des **privaten Rechts** unterliegen gem § 1 Abs 2 Z 1 KStG der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, sofern sie **Sitz oder Geschäftsleitung** (§ 27 BAO) im Inland haben. Die Rechtsgrundlage der juristischen Person muss sich somit im Privatrecht wiederfinden. Somit ist grundsätzlich von einer Anknüpfung der Körperschaftsteuerpflicht an das (inländische) Zivilrecht auszugehen.<sup>4</sup> Juristische Personen des Privatrechts sind vor allem die Kapitalgesellschaften (GmbH, AG), die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Vereine und Privatstiftungen.

Eine **doppelt ansässige Körperschaft** ist eine solche, die ihren Ort der Geschäftsführung in Österreich hat, jedoch ihren statutarischen Sitz im Ausland (weil sie im Ausland gegründet wurde – wie zB die britische „Limited“) und nach Österreich „zugezogen“ ist. Die herrschende Ansicht<sup>5</sup> geht davon aus, dass bei solchen doppelt ansässigen Körperschaften dennoch eine juristische Person des privaten Rechts vorliegt und sie der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegt, obwohl sie nicht an inländisches Zivilrecht anknüpft.

---

#### ***Jersey-Gesellschaft mit inländischer Geschäftsleitung (EAS 2516, 17.8.2004)***

Verlegt eine nach dem Recht von Jersey gegründete Kapitalgesellschaft, die einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, den Ort der tatsächlichen Geschäftsführung nach Österreich, unterliegt sie der österreichischen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, und zwar ungeachtet des Umstandes, dass sie nach österreichischem Internationalen Privatrecht als solche nicht rechtsfähig ist.<sup>6</sup>

---

Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zur Niederlassungsfreiheit steht fest, dass EU-Gesellschaften im Inland jedenfalls als rechtsfähig anzusehen sind, wenn sie bei Verlegung ihres Ortes der Geschäftsführung (ins Inland) nach dem Recht ihres Gründungsstaates aufrecht bleiben.<sup>7</sup>

---

#### ***Brexit und doppelt ansässige britische Limited?***

Ohne entsprechende Übergangsregelungen könnte für britische „Limiteds“ die Rechtsprechung des EuGH nicht mehr gelten und die Sitztheorie (§ 10 IPRG) zur Anwendung kommen, was dazu führt, dass sie zivilrechtlich als Personengesellschaften angesehen werden (siehe Brugger in SWK 28/2017, 1189). Das Brexit-Begleitgesetz 2019 sieht vor, dass für die kollisionsrechtliche Beurteilung von Gesellschaften, die im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland registriert sind, aber ihren Verwaltungssitz in Österreich haben, das Vereinigte Königreich weiter bis 31.12.2020 als Mitgliedstaat der Europäischen Union gilt.<sup>8</sup>

---

<sup>4</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 903.

<sup>5</sup> Blasina/Modarressy in Renner/Strimitzer/Vock, KStG<sup>30</sup> § 1 Tz 30; Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG § 1 Tz 306; Dommes/Eckert/Lembeck/Metzler, Die englische Private Company Limited in Österreich – gesellschaftsrechtliche Fragen, SWI 2005, 477; EAS 2516 vom 17.8.2004; UFS 23.8.2011, RV/0820-L/11; BFG 21.5.2014, RV/4100330/2012; VwGH 20.09.2006, 2005/14/0124.

<sup>6</sup> Die zugezogene Gesellschaft verliert aufgrund des Statutenwechsels iSd § 10 IPRG mangels Firmenbuchtragung ihre Rechtsfähigkeit als juristische Person. Im österreichischen Firmenbuch erfolgt keine Eintragung, weil die Gesellschaft nicht nach inländischen Rechtsvorschriften errichtet wurde.

<sup>7</sup> EuGH 9.3.1999, C-212/97, Rs Centros; 5.11.2002, C-208/00, Rs Überseering; 30.9.2003, C-167/01, Rs Inspire Art.

<sup>8</sup> BGBl I 2019/25, sofern ein Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland ohne Austrittsabkommen gem Art 50 Abs 2 EUV erfolgt.

### 3.2.4. Betriebskategorie

Die österreichische Finanzverwaltung teilt die Betriebe in verschiedene Kategorien ein. Bis 30.6.2020 erfolgt die sachliche Abgrenzung der Prüfzuständigkeit zwischen Großbetriebsprüfung und der Betriebsprüfung durch die Finanzämter aufgrund interner Regelungen betreffend die Betriebskategorisierung.

Die Ermittlung der Betriebskategorie orientiert sich einerseits am Umsatz (KZ 000 + KZ 001) aus der Umsatzsteuererklärung und andererseits an den Erlösen (KZ 9040 + KZ 9050 + KZ 9090 + KZ 9460 + KZ 9041 + KZ 9042) aus der Körperschaftsteuererklärung. Je nachdem, welcher Betrag höher ist, bestimmt dieser die Betriebskategorie.<sup>60</sup>

Maßgebende Kennziffern:

Umsatzsteuererklärung		Körperschaftsteuererklärung	
KZ	Beschreibung	KZ	Beschreibung
000	<b>Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (ohne Eigenverbrauch) einschließlich Anzahlungen (jeweils ohne Umsatzsteuer)</b>	9040	<b>Umsatzerlöse</b>
001	<b>Eigenverbrauch (§ 1 Abs. 1 Z 2, § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG)</b>	9050	<b>Nicht in den Körperschaftsteuererklärungen enthalten (betrifft Mitteilungen nach § 109a EStG<sup>61</sup>)</b>
		9090	<b>übrige Erträge bzw Betriebseinnahmen</b>
		9460	<b>betrifft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (in K2b enthalten)</b>
		9041	<b>Körperschaftsteuererklärung für Banken</b>
		9042	<b>Körperschaftsteuererklärung für Versicherungen</b>

<sup>60</sup> Anfragebeantwortung vom 28.9.2017 auf die parlamentarische Anfrage 13957/J (25. GP), BMF-310205/0172-I/4/2017.

<sup>61</sup> Siehe dazu zB Drapela/Knechtl/Moser/Wagner, SKW-Spezial: Die Feststellungserklärung 2019, 105.

- **Beispiele für verdeckte Gewinnausschüttungen**

- unangemessen hohe Bezüge für Gesellschafter-Geschäftsführer (Gehälter, Pensionen etc)
- zinsfreie oder zu niedrig verzinst Darlehen an Gesellschafter
- verbilligter Verkauf von Gegenständen an Gesellschafter
- überhöhter Ankauf von Gegenständen des Gesellschafters
- überhöhte Mietzahlungen an den vermietenden Gesellschafter
- Überlassung einer Wohnung an ein Kind des Gesellschafters

Eine verdeckte Ausschüttung ist steuerlich **wie eine offene Ausschüttung** zu behandeln. Liegt eine verdeckte Ausschüttung vor, so ist das Ergebnis der Körperschaft entsprechend zu berichtigen. Das Ergebnis wird daher so korrigiert, wie es sich bei einer fremdüblichen Gestaltung der relevanten Vereinbarung ergeben hätte. Ein **fehlender Ertrag** ist daher dem Gewinn hinzuzurechnen, ein **überhöhter Aufwand** ist entsprechend zu kürzen und ein gänzlich **ungerechtfertigter Aufwand** überhaupt auszuscheiden. Nur der fremdübliche Anteil mindert letztlich die Bemessungsgrundlage (zB als Betriebsausgabe).

Zu beachten ist, dass Zuwendungen an Gesellschafter bei einer natürlichen Person einem KESt-Abzug iHv 27,5 % unterliegen. Bei Zuwendungen an eine Körperschaft sind grundsätzlich 25 % KESt einzubehalten (§ 93 Abs 1a EStG). Übernimmt die ausschüttende Körperschaft für eine verdeckte Ausschüttung auch die Kapitalertragsteuer für den Gesellschafter, so stellt auch dieser übernommene Anteil eine verdeckte Ausschüttung dar (im Ergebnis 37,93 % KESt bei einer natürlichen Person).

- **Beispiel: Entgeltfreie Wohnungsüberlassung**

Die C GmbH überlässt der Tochter des Gesellschafters eine Wohnung ohne Mietentgelt. Die Wohnung steht im Eigentum der C GmbH. Üblich wäre eine monatliche Miete iHv 1.000 € zzgl 10 % USt. Die KESt wird von der Gesellschaft getragen.

Es liegt eine verdeckte Ausschüttung an eine dem Gesellschafter nahestehende Person vor. Für Zwecke der Körperschaftsteuererklärung ist daher wie folgt vorzugehen:

$$1.000 \times 1,1 \times 12 = 13.200,00 \text{ Nettobetrag der verdeckten Ausschüttung (vor KESt)}$$

$$13.200 / 0,725 = 18.206,89 \text{ Bruttobetrag der verdeckten Ausschüttung}$$

Nachdem die KESt von der Gesellschaft getragen wird, ist der Bruttobetrag iHv 18.206,89 (gerechnet in hundert) als verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen.

### 5.2.1.1. Durchgeleitete verdeckte Ausschüttung

Wendet eine GmbH, die **im Eigentum einer Privatstiftung** steht, dem Begünstigten der Stiftung einen Vermögensvorteil zu, und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in gegenüber der GmbH erbrachten Leistungen, sondern in der Stellung des Zuwendungsempfängers als Begünstigtem der Stiftung, wird also das Vermögen der GmbH und auch das Vermögen der Stiftung vermindert, während das Vermögen des Begünstigten eine Vermehrung erfährt, so liegt einerseits eine (verdeckte) Ausschüttung der GmbH an die Stiftung und andererseits eine (verdeckte) Zuwendung der Stiftung an den Begünstigten vor.<sup>109</sup> Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Vorgang auf einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Stiftung beruht. Die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung kann sich schlüssig aus

---

<sup>109</sup> VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050.

### 5.4.4.3. Liquidation des Gruppenträgers bzw eines Gruppenmitgliedes

Die **Liquidation** stellt das gesellschaftsrechtliche Ende einer Körperschaft dar, wofür § 19 KStG ein spezielles Besteuerungsregime vorsieht. Lange war das Verhältnis der beiden Spezialregime in § 9 bzw § 19 KStG nicht abschließend geklärt. In einer Entscheidung des VwGH<sup>223</sup> aus dem Jahr 2019 hat dieser dazu erkannt, dass sich beide Regime nach ihrem Sinn und Zweck nicht vertragen und das **Abwicklungsergebnis** eines nicht mehr operativ tätigen (sondern in Liquidation befindlichen) Gruppenmitglieds nicht im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu verrechnen, sondern gesondert zu versteuern bzw veranlagen ist („**Stand-alone**“-Betrachtung).

Tritt der **Gruppenträger** in die Liquidation ein, endet die Unternehmensgruppe mit Ablauf des letzten WJ des Gruppenträgers vor Beginn des besonderen Liquidationsbesteuerungszeitraumes gem § 19 Abs 2 KStG, weil eine nach § 19 KStG in Liquidation befindliche Körperschaft nicht (mehr) als Gruppenträgerin in Betracht kommt.<sup>224</sup>

Bei **Gruppenmitgliedern** hatte die Finanzverwaltung bisher die Meinung<sup>225</sup> vertreten, dass ein Gruppenmitglied, welches in die **Liquidation** eintritt, selbst in der Gruppe verbleiben kann, hingegen die mit dem betreffenden Gruppenmitglied finanziell verbundenen (darunter befindlichen) weiteren Gruppenmitglieder zwingend aus der Gruppe ausscheiden müssen. Demgemäß käme es auch noch zur Zurechnung des Abwicklungsergebnisses des zu liquidierenden Gruppenmitgliedes zum Gruppenträger.

Dieser Ansicht hat der VwGH<sup>226</sup> nunmehr eine Absage erteilt. Tritt ein Gruppenmitglied in die Liquidation ein, muss dieses zwar **noch nicht sofort aus der Gruppe ausscheiden**. Das Abwicklungsergebnis des Gruppenmitglieds ist jedoch (trotz aufrechter Gruppenmitgliedschaft) nicht mehr dem Gruppenträger zuzurechnen, zumal die Gruppenbesteuerung dem Ausgleich der Gewinne und Verluste werbender Körperschaften diene und die Verrechnung von Abwicklungsergebnissen mit operativen Ergebnissen diesem Zweck nicht entspreche.<sup>227</sup> Dementsprechend ist das **Abwicklungsergebnis** der in Liquidation befindlichen Körperschaft **außerhalb der Gruppe gesondert zu veranlagen**. Es sei aber davon auszugehen, dass das Gruppenmitglied (erst) mit Abschluss der Liquidation aus der Unternehmensgruppe ausscheidet. Daraus ergeben sich folgende praktische Auswirkungen:

- Berücksichtigung des Liquidationszeitraumes bei der dreijährigen **Mindestdauer**,<sup>228</sup>
- **Nachversteuerung** der Verluste von Auslandsgruppenmitgliedern im Jahr des Ausscheidens.<sup>229</sup>

Das Nicht(sofort)ausscheiden gelte auch für die mit dem in Liquidation befindlichen Gruppenmitglied **finanziell verbundenen weiteren** (operativ tätigen) **Gruppenmitglieder**, allerdings sollen deren Ergebnisse – uE nicht schlüssig – während der Liquidation ebenfalls nicht mehr im Rahmen der Gruppe zugerechnet werden können, sondern seien ebenfalls im Rahmen der Individualveranlagung zu erfassen.<sup>230</sup>

---

<sup>223</sup> VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009, worauf die Finanzverwaltung im KStR-WE 2019 noch reagiert hat.

<sup>224</sup> KStR 2013 Rz 1591a. Zu beachten ist, dass für bis zum 6.7.2015 verwirklichte Auflösungstatbestände eine abweichende Regelung gilt.

<sup>225</sup> Siehe dazu KStR 2013 Rz 1591a sowie die davor ergangene BMF-Information vom 25.8.2015, BMF-010216/0009-VI/6/2015.

<sup>226</sup> VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009; zur Umsetzung in den KStR siehe Mayr, KStR zu Gruppenmitgliedern in Liquidation, RdW 2020, 65.

<sup>227</sup> KStR 2013 Rz 1061.

<sup>228</sup> KStR 2013 Rz 1593.

<sup>229</sup> KStR 2013 Rz 1095.

<sup>230</sup> KStR 2013 Rz 1591b.

## **2. Erläuterungen zum Formular K 1**

An das Finanzamt

Eingangsvermerk

2019

Bitte in GROSSBUCHSTABEN und nur in schwarzer oder blauer Farbe ausfüllen. Betragsangaben in Euro und Cent (rechtsbündig).

<b>Abgabenkontonummer</b> Finanzamtsnummer - Steuernummer	
<input type="text"/>	
<b>BEZEICHNUNG DER KÖRPERSCHAFT</b>	
<input type="text"/>	

Wird ohne nähere Bezeichnung auf gesetzliche Bestimmungen verwiesen, ist darunter das Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988) zu verstehen.

Informationen zur elektronischen Erklärungsabgabe finden Sie im Internet ([bmf.gv.at](http://bmf.gv.at)) oder direkt unter FinanzOnline (<https://finanzonline.bmf.gv.at>). Informationen zur Körperschaftsteuer finden Sie im Internet ([bmf.gv.at](http://bmf.gv.at)) unter Findkos - Richtlinien (Körperschaftsteuerrichtlinien 2013).

Körperschaftsteuererklärung für 2019

Körperschaftsteuererklärung für inländische und vergleichbare ausländische **unbeschränkt** Steuerpflichtige, die zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des Unternehmensrechtes verpflichtet sind, sowie Genossenschaften, Betriebe gewerblicher Art und Privatstiftungen, die unter § 7 Abs. 3 fallen.

**Zutreffendes bitte ankreuzen!**

BITTE DIESES GRAUE FELD NICHT BESCHRIFTEN  bmf.gv.at  osministerium en	die unter § 7 Abs. 3 fallen.										Zutreffendes bitte ankreuzen!														
	Sitz der Körperschaft																								
	Anschrift und Telefonnummer der Geschäftsleitung																								
	Branchenkennzahl (ÖNACE 2008) lt. E 2 <b>Bitte unbedingt ausfüllen!</b>										<input type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		Mischbetrieb										
	Dauer des Einkünfteermittlungszeitraumes, <b>nur wenn</b> abweichend von 12 Monaten (Anzahl der Monate)										<input type="checkbox"/> [2]				Der Abschluss für das Wirtschaftsjahr ist von den zuständigen Organen genehmigt worden:						<input type="checkbox"/> ja		<input type="checkbox"/> nein		
	T	T	M	M	J	J	J	J			[3]	T	T	M	M	J	J	J	T	T	M	M	J	J	J
	Bilanzstichtag								Liquidationszeitraum von									bis							
	Das Unternehmen ist (Bitte zusätzlich das Formular K 1g ausfüllen.)										<input type="checkbox"/> [4]														
	Gruppenträger <input type="checkbox"/> Gruppenmitglied <input type="checkbox"/>										Minderbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft		Im Veranlagungszeitraum erfolgte eine Umgründung						<input type="checkbox"/> ja						
	Option zugunsten der Steuerwirksamkeit wird für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 3) ausgeübt (bitte Beilage K 10 anzuschließen) <b>Beachten Sie bitte:</b> Die Beilage K 10 ist auch dann anzuschließen, wenn eine Option in Vorjahren ausgeübt wurde.																				<input type="checkbox"/> [5]				
Option zur Behandlung als § 7 Abs. 3 - Körperschaft für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften																				<input type="checkbox"/> [6]					
1. Bilanzposten gemäß § 224 UGB																				Beträge in Euro und Cent					
Grund und Boden EKR 020-022																				<b>9310</b>					
Gebäude auf eigenem Grund EKR 030_031																				<b>9320</b>					
Finanzanlagen EKR 08-09																				<b>9330</b>					
Vorräte EKR 100-199																				<b>9340</b>					
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen EKR 20-21																				<b>9350</b>					
Sonstige Rückstellungen (ohne Rückstellungen für Abfertigungen, Pensionen oder Steuern) EKR 304-309																				<b>9360</b>					
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und Finanzinstituten EKR 311-319																				<b>9370</b>					
A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	A12	A13	A14	A15	A16	A17									



**K 1-2019** Bundesministerium für Finanzen – 12/2019 (Auf. 2019)

K 1, Seite 1, Version vom 07.10.2019

### 2.2.3.2. KZ 9060 – Anlagenerlöse

A19

Betroffen sind folgende Konten des Einheitskontenrahmens:

EKR	Kontenbezeichnung
460–462	Erlös aus dem Abgang vom Anlagevermögen, ausgenommen Finanzanlagen

Zu erfassen sind in dieser Kennziffer Erlöse aus dem Abgang von Anlagevermögen vor einer allfälligen Auflösung auf EKR 463–465 bzw EKR 783. Gewinne oder Verluste aus dem Abgang von Anlagevermögen bleiben in dieser Kennzahl unberücksichtigt. Zu erfassen ist nur der Verkaufserlös oder der Entnahmewert.

Der Buchwert der abgegangenen Anlagen wird in KZ 9210 erfasst (siehe 2.2.3.15.).

### 2.2.3.3. Bestandsveränderungen und aktivierte Eigenleistungen

§ 231 UGB enthält die zentrale unternehmensrechtliche Vorschrift, wie die Gewinn- und Verlustrechnung, die entweder nach dem **Gesamtkostenverfahren** oder nach dem **Umsatzkostenverfahren** aufzustellen ist, gegliedert werden muss. Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens (§ 232 Abs 2 UGB) sind die Bestandsveränderungen (§ 232 Abs 2 Z 2 UGB) und die anderen aktivierten Eigenleistungen (§ 232 Abs 2 Z 3 UGB) auszuweisen.

Werden von einer Kapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter des Anlage- oder Umlaufvermögens selbst hergestellt, sind die dafür benötigten Aufwendungen (Löhne für die Arbeitnehmer, Materialaufwand etc) bereits in den Betriebsausgaben enthalten, obwohl dieser Aufwand eingesetzt wurde, um ein Wirtschaftsgut herzustellen, das noch im Unternehmen vorhanden ist; im Unternehmen befindet sich somit ein Vermögensgegenstand. Dieser Wert muss ertragsmäßig erfasst werden.

#### 2.2.3.3.1. KZ 9070 – Aktivierte Eigenleistungen

A20

Betroffen sind folgende Konten des Einheitskontenrahmens:

EKR	Kontenbezeichnung
458–459	Andere aktivierte Eigenleistungen

Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Bei der Berechnung der Herstellungskosten sind auch angemessene Teile dem einzelnen Erzeugnis nur mittelbar zurechenbarer fixer und variabler Gemeinkosten in dem Ausmaß, wie sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, einzurechnen. Kosten der allgemeinen Verwaltung und des Vertriebs dürfen nicht als Herstellungskosten aktiviert werden.<sup>46</sup>

Zu den steuerlichen Herstellungskosten gehören auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten (§ 6 Z 2 lit a EStG). Es kann davon ausgegangen werden, dass sich der Umfang der aktivierungspflichtigen Herstellungskosten unternehmens- und steuerrechtlich deckt.<sup>47</sup>

<sup>46</sup> ZB Konezny in Torggler, UGB<sup>2</sup> § 203 Tz 42.

<sup>47</sup> Bertl/Deutsch-Goldoni/Hirscher, Buchhaltungs- und Bilanzierungshandbuch<sup>9</sup> 360.

### 2.2.4.11. Korrekturen im Zusammenhang mit Rückstellungen

Gem § 198 Abs 8 Z 4 UGB sind Rückstellungen insb zu bilden für:

- Anwartschaften auf Abfertigungen
- laufende Pensionen und Anwartschaften auf Pensionen
- Kulanz, nicht konsumierten Urlaub, Jubiläumsgelder, Heimfalllasten und Produkthaftungsrisiken
- auf Gesetz oder Verordnung beruhende Verpflichtungen zur Rücknahme und Verwertung von Erzeugnissen

Aufgrund der Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen Bestimmungen für die steuerliche Gewinnermittlung sind auch aus steuerlicher Sicht solche Rückstellungen zu bilden. Allerdings finden sich in den **steuerlichen Vorschriften (§§ 9 und 14 EStG)** Abweichungen zu den unternehmensrechtlichen Rückstellungsansätzen. Aus dem Verbot für Pauschalrückstellungen (§ 9 Abs 3 EStG) ergibt sich der Umkehrschluss, dass nur Einzelrückstellungen erlaubt sind.<sup>104</sup> Es muss sich demnach um eine Rückstellung handeln, die aufgrund konkreter Umstände, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist, gebildet wurde.

### 2.2.4.12. KZ 9282 – Korrekturen im Zusammenhang mit Sozialkapitalrückstellungen

**A53**

Unter Sozialkapitalrückstellungen versteht man insb Abfertigungs-, Pensions- und Jubiläumsgeldrückstellungen. § 14 EStG enthält eine eigene Bewertungsvorschrift für steuerliche Zwecke für solche Rückstellungen. § 14 Abs 13 EStG sieht für den Fall einer Änderung der biometrischen Rechnungsgrundlagen im Bereich der Pensionsrückstellungen und der Jubiläumsgeldrückstellungen besondere Regelungen vor, sofern diese Rückstellungen nach den Grundsätzen der Versicherungsmathematik berechnet werden. Wird die Berechnung der Jubiläumsgeldrückstellung nach der finanzmathematischen Methode vorgenommen, haben die allgemeinen Lebens- und Invaliditäts erwartungen – und damit auch die Richttafeln – keine Bedeutung.<sup>105</sup> Zur Override-Ver ordnung siehe 2.2.3.7.

Das Bundesfinanzgericht hat wegen der unterschiedlichen Abzinsungssätze in den §§ 9 und 14 hinsichtlich der Jubiläumsgeldrückstellungen einen Normprüfungsantrag beim Verfassungsgerichtshof eingebracht.<sup>106</sup>

#### Abfertigungsrückstellung

Für alle Arbeitsverträge, die laut Arbeitsvertrag nach dem 31. Dezember 2002 beginnen, besteht grundsätzlich kein Direktanspruch des Arbeitnehmers auf Abfertigung gegenüber dem Arbeitgeber („Abfertigung Neu“). Für Arbeitsverhältnisse, die vor 2003 begonnen haben, bestehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten:

- Möglichkeit des Wechsels in das System der „Abfertigung Neu“ oder
- Verbleib im alten System.

Mit dem Verbleib im alten System ergibt sich die Notwendigkeit, Rückstellungen für die zukünftig zu leistenden Abfertigungen zu bilden. Unternehmensrechtlich kann die Rückstellung nach dem sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ergebenden Betrag gebildet werden (§ 211 Abs 2 UGB). Im Grundsatz bemisst sich die

<sup>104</sup> VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085.

<sup>105</sup> Winkler in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG § 14 Anm 55 ff.

<sup>106</sup> BFG 13.1.2020, 13.1.2020, RN/7100001/2019.

### **Praxishinweis zur EU-Zinsschranke**

Die **Anti-BEPS-Richtlinie** (Anti-Tax Avoidance Directive, kurz ATAD<sup>160</sup>) verpflichtet die EU-Mitgliedstaaten zur Umsetzung zahlreicher Maßnahmen zur Vermeidung der Gewinnverlagerung und Steuervermeidung. Eine dieser Maßnahmen ist die generelle Limitierung der Abzugsfähigkeit aller **Fremdkapitalkosten** durch Implementierung einer sog. „**Zinsschranke**“<sup>161</sup> in nationales Recht. In Österreich war man bisher davon ausgegangen, dass die bereits bestehenden Zinsenabzugsbeschränkungen im KStG – wie insb § 12 Abs 1 Z 10 KStG – ausreichen würden, um die verlängerte Umsetzungsfrist bis spätestens 1.1.2024 auszunützen zu können. Nach einer Ende 2018 veröffentlichten Mitteilung der EU-Kommission seien die diesbezüglichen Anforderungen jedoch nicht erfüllt.<sup>162</sup> Demgemäß wäre die Umsetzung der EU-Zinsschranke im österreichischen Steuerrecht bereits bis 31.12.2018 geboten gewesen.<sup>163</sup>

Im Sommer 2019 wurde bekannt, dass die EU-Kommission bereits ein förmliches Aufforderungsschreiben an Österreich gesendet hat, worin die richtlinienkonforme Umsetzung der Zinsschranke eingemahnt wird. Dies ist als erster Schritt eines diesbezüglichen **Vertragsverletzungsverfahrens gegen Österreich** anzusehen. Derzeit ist noch unklar, wie das österreichische BMF bzw die Politik darauf reagieren wird. Die Einführung einer EU-konformen Zinsschrankenregelung mit einer Rückwirkung zum 1.1.2019 würde jedoch neben entsprechenden Praxisproblemen wohl auch verfassungsrechtliche Bedenken in sich bergen. In den derzeit vorliegenden Erklärungsformularen für 2019 wurde die Zinsschranke jedenfalls noch nicht berücksichtigt. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten.

---

### **Praxishinweis zu hybriden Gestaltungen gem § 14 KStG**

„**Hybride**“ Gestaltungen<sup>164</sup> nutzen die **unterschiedliche Besteuerung** ein und derselben Transaktion in **verschiedenen Staaten**, um dadurch Aufwendungen in mehr als einem Staat als Betriebsausgabe geltend machen zu können, steuerpflichtige Einkünfte generell zu eliminieren oder in einem Staat künstlich zu erzeugen, um Anrechnungssubstrat für ausländische Steuern zu schaffen und so entsprechende **Steuervorteile** zu erlangen.<sup>165</sup>

Die neuen **Sondervorschriften für hybride Gestaltungen** gem § 14 KStG idF StRefG 2020 setzen die Vorgaben der ATAD in diesem Bereich um. Das KStG enthält mit § 10 Abs 4 und § 12 Abs 1 Z 10 bereits bisher Normen, welche hybride Gestaltungen verhindern sollten. Der Anwendungsbereich der neuen Sonderbestimmungen geht jedoch noch über diesen Anwendungsbereich deutlich hinaus. Der neue § 14 KStG ist **ab 1.1.2020** und damit erst für **Veranlagungen ab 2020** anwendbar.<sup>166</sup>

---

### **2.2.4.22. KZ 9296 – 1/7 von Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverlusten von Beteiligungen des Anlagevermögens**

Abzugsfähige TWA oder Veräußerungsverluste aus einer Beteiligung des Anlagevermögens sind steuerlich nach **§ 12 Abs 3 Z 2 KStG** auf sieben Jahre zu verteilen. Zur

**A62**

<sup>160</sup> Richtlinie (EU) 2016/1164 vom 12.7.2016.

<sup>161</sup> Siehe allgemein zur Zinsschranke Zöchlind/Brugger, Zinsschranke – aufgeschoben ist nicht aufgehoben, SWK 2016, 1052.

<sup>162</sup> Mitteilung der Europäischen Kommission 2018/C 441/01 vom 7.12.2018.

<sup>163</sup> Mayr, Die Zinsschranke – Wie geht es weiter? SWI 2019, 115; Mitterlehner/Panholzer, Zinsschranke – vorzeitige Umsetzung auch in Österreich? SWK 2019, 108.

<sup>164</sup> Siehe auch Allgemeiner Teil 5.7.

<sup>165</sup> Bendlinger, Steueroasen und Offshore-Strukturen 98.

<sup>166</sup> Näheres zu § 14 KStG siehe ua Schlager, Die neuen Regelungen zu hybriden Gestaltungen im Überblick, SWI 2019, 239; Knesl, Ausgewählte Änderungen im Körperschaftsteuergesetz und bei Umgründungen durch das StRefG 2020, ÖStZ 2019, 526 (527 ff).

Die Bilanzberichtigung erfordert grundsätzlich die Aktivierung des Herstellungsaufwands iHv 600.00 € in 2010 und eine Fortentwicklung des Buchwerts unter Berücksichtigung einer AfA von 30.000 € pro WJ. Im ersten noch nicht verjährten Jahr 2013 ist die Korrektur im Zuge der Körperschaftsteuererklärung durchzuführen.

Der (fortentwickelte) Buchwert in der steuerlichen „Eröffnungsbilanz“ des ersten nicht-verjährten Jahres beträgt 510.000 € (600.000 € Herstellungskosten abzgl 90.000 € AfA für drei Jahre). Der (fortentwickelte) Buchwert in der Schlussbilanz beträgt demnach 480.000 € (510.000 € abzgl 30.000 €).

Bisher wurde im Zusammenhang mit diesem Vorgang nur im Jahr 2010 ein Aufwand iHv 600.000 € erfasst. Die AfA des Jahres 2013 iHv 30.000 € wird über die Abschreibungen entsprechend den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchhaltung erfasst. Um eine Korrektur des Totalgewinnes zu erreichen, ist daher im Jahr 2013 ein Gewinnzuschlag von 510.000 € anzusetzen, sodass nach der Veranlagung des Jahres 2013 in Summe 120.000 € (= AfA für vier Jahre) aufwandswirksam berücksichtigt worden sind.

Sofern keine Korrektur der unternehmensrechtlichen Abschlüsse für die relevanten WJ durchgeführt wird, muss eine Anpassung über die Steuererklärungen vorgenommen werden. Stellt man die bisherige (falsche) Erfassung der gebotenen richtigen Erfassung gegenüber, lässt sich der Korrekturbedarf für das zu erklärende WJ wie folgt erkennen:

WJ	bisherige (falsche) Erfassung		richtige Erfassung		Korrekturbedarf	
2010	– 600.000	Aufwand	– 30.000	AfA		
2011			– 30.000	AfA		
2012			– 30.000	AfA		
2013			– 30.000	AfA	– 30.000	AfA enthalten in KZ 9240
					+510.000	Zuschlag in KZ 9247

### (Berichtigte) Steuererklärung 2013

Die Körperschaftsteuererklärung für das erste noch nicht verjährige WJ 2013 ist nach § 293b BAO zu berichtigen, da ein offensichtlicher Fehler vorliegt. In der (berichtigten) Körperschaftsteuererklärung des WJ 2013 ist in der KZ 9247 daher der Gewinnzuschlag iHv 510.000 € zu erfassen. Die AfA ist entsprechend in der KZ 9240 („Abschreibungen auf das Anlagevermögen“) anzupassen.

### (Berichtigte) Steuererklärungen 2014 bis 2018

Die Körperschaftsteuererklärungen für die Veranlagungsjahre 2014 bis 2018 sind ebenfalls zu berichtigen und bereits erlassene Bescheide nach § 295 Abs 3 BAO abzuändern. Die jährlichen AfA-Beträge iHv 30.000 € sind entsprechend in der KZ 9240 zu erfassen (KZ 9130 oder 9240).

### Steuererklärung 2019

In der aktuell zu erstellenden Körperschaftsteuererklärung 2019 ist ebenfalls die aus dem Zuschlag im Jahr 2013 resultierende Jahres-AfA iHv 30.000 € zu berücksichtigen.

## 2.2.4.30. KZ 9304 – Sonstige Zurechnungen

A70

In der KZ 9304 sind sämtliche Korrekturen – die mittels Hinzurechnungen vorzunehmen sind – zu erfassen, wenn für den zu korrigierenden Sachverhalt keine der speziellen vorgenannten KZ anwendbar ist. Die KZ 9304 (wie auch für Abrechnungen die KZ 9306) dient daher als „**Auffangatbestand**“ für alle übrigen, nicht gesondert zu deklarierenden Korrekturen. Die sonstigen Zurechnungen **erhöhen die steuerlichen Einkünfte** entsprechend.

### 2.5.1. Allgemeines zur Beilage

Entsprechend der im Steuerrecht anzuwendenden Spiegelbildtheorie (siehe 2.2.5.15.) sind im steuerlichen Ergebnis der Kapitalgesellschaft auch die Gewinn- bzw Verlustanteile aus Mitunternehmerschaften, an denen die Kapitalgesellschaft beteiligt ist, enthalten. Zusätzlich ist in der Steuererklärung K 1 die Summe aller Gewinn- bzw Verlustanteile anzuführen, die in den Einkünften aus Gewerbebetrieb enthalten sind.

#### Ausschnitt aus dem Formular K 1

4. In den Einkünften aus Gewerbebetrieb sind enthalten:		
Verlustanteile aus der Beteiligung an Personengesellschaften/ Gemeinschaften (Beilage K 11)		
Darin enthaltene nicht ausgleichsfähige Verluste (§ 2 Abs. 2a EStG 1988)	615	
Gewinnanteile aus der Beteiligung an Personengesellschaften/ Gemeinschaften (Beilage K 11)		616

Die Gewinn- bzw Verlustanteile können sich jedoch aus einer Vielzahl von Beteiligungen zusammensetzen. Die Beilage K 11 dient dazu, das Ergebnis aus jeder einzelnen Beteiligung darzustellen und somit die in der Steuererklärung K 1 eingetragene Summe aufzugliedern. Auch die Summe der in der Steuererklärung K 1 eingetragenen Beträge in den KZ 615 bzw KZ 616 muss aus der Beilage K 1 nachvollziehbar sein.

### 2.5.2. Bezeichnung der Kapitalgesellschaft

- D1** Siehe 2.1.1. und 2.1.2.

### 2.5.3. Daten zu den Personengesellschaften

- D2** Jede Personengesellschaft, an der die Kapitalgesellschaft beteiligt ist und einen Gewinn- bzw Verlustanteil erhält, muss mit dem Namen der Personengesellschaft (bei im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaften ist dies der Firmenname) samt Adresse und der Steuernummer der Personengesellschaft bezeichnet werden. Darüber hinaus ist auch der Bilanzstichtag der Personengesellschaft anzuführen.

### 2.5.4. Betriebliche Einkünfte

- D3** Spruchbestandteil eines Feststellungsbescheides nach § 188 BAO ist auch die Art der Einkünfte. Eine Feststellung nach § 188 BAO findet nur statt, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind. Bei Steuerpflichtigen, die aufgrund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, sind alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG) zuzurechnen. Daraus ergibt sich, dass für inländische Kapitalgesellschaften, die nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen können (§ 7 Abs 3 KStG), nur eine Eintragung in der Zeile „2. aus Gewerbebetrieb“ in Betracht kommt. Siehe auch Pkt A.4.2.1.).

### 2.5.5. Einkünfte aus Leitungsrechten und Regelbesteuerung

- D4,** Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten (§ 107 EStG) unterliegen einer Abzugsteuer und müssen nicht veranlagt werden. Wenn die Besteuerung der anteilig zuzurechnenden Einkünfte gewünscht wird (Regelbesteuerungsoption, § 107
- D5**