

SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Schwerpunkt Steuerreform

- Die Änderungen in den Regierungsvorlagen

Tagesfragen

- Gemeinsame Entrichtung von GrESt und Eintragungsgebühr
- Überblick über das neue Einlagensicherungssystem

Einkommensteuer

- KESt-Vorschreibung bei verdeckten Ausschüttungen
- Zwischenschalten einer funktionslosen Gesellschaft

Körperschaftsteuer

- Fremdfinanzierungskosten von Beteiligungen
- Freibetrag für begünstigte Zwecke

Umsatzsteuer

- Gemischt genutzte bewegliche Gegenstände bei KöR



Linde

Gemeinnützige Körperschaften

Freibetrag für begünstigte Zwecke nach § 23 KStG

Ansamlungszeitraum und Berechnung der 5%-Grenze

VON DR. KASPER DZIURDZ*)



Körperschaften wie zB Vereine, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, können einen Freibetrag von bis zu 10.000 Euro geltend machen. Dieser wird vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen und bleibt damit steuerfrei. Bei weitgehend einkommenslosen Jahren kann der noch nicht verbrauchte Freibetrag bis zu zehn Jahre lang vorgetragen werden (Ansamlungszeitraum). Allerdings sind die Voraussetzungen der 5%-Grenze zu beachten: Das kumulierte steuerpflichtige Einkommen darf im Ansamlungszeitraum 5% der im Ansamlungszeitraum maximal vortragsfähigen Freibeträge nicht übersteigen. Im Folgenden wird untersucht, welche Jahre zum relevanten Ansamlungszeitraum zählen und wie die 5%-Grenze zu berechnen ist.

1. Freibetrag für begünstigte Zwecke

Gemäß § 5 Z 6 KStG sind unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften,¹⁾ die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit. Soweit jedoch eine derartige Körperschaft insbesondere einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb iSd § 45 Abs 1 BAO unterhält (entbehrlicher Hilfsbetrieb), greift die Befreiung nicht, doch die übrigen abgabenrechtlichen Begünstigungen bleiben erhalten. Im Ergebnis bestehen ein steuerbefreiter und ein steuerpflichtiger Bereich. Folglich sind die aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse körperschaftsteuerpflichtig, obwohl diese für die begünstigten Zwecke eingesetzt werden. Im Ausmaß der Körperschaftsteuerbelastung verbleiben weniger Mittel für die begünstigten Zwecke. Gerade aber weil die begünstigten Zwecke als förderungswürdig angesehen werden, sind bis zu einem Höchstbetrag von 10.000 Euro – dem Freibetrag für begünstigte Zwecke nach § 23 KStG – die Überschüsse dennoch steuerfrei. Diese stehen daher jedenfalls für die begünstigten Zwecke zur Verfügung.²⁾ Gemäß § 23 Abs 1 KStG wird somit ein Freibetrag gewährt, indem „bei der Ermittlung des Einkommens nach Abzug der Sonderausgaben ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch 10.000 Euro, abzuziehen [ist]“.

Grundsätzlich wäre bei der Periodenbesteuerung der Freibetrag jährlich zu gewähren und würde danach verfallen. Körperschaften iSd § 5 Z 6 KStG, die über mehrere Jahre hinweg kein steuerpflichtiges Einkommen erzielen, in einem bestimmten Jahr (zB bei einem Jubiläumsfest) aber hohe Mittel für begünstigte Zwecke erwirtschaften, würde der Freibetrag effektiv nur einmal gewährt werden. Damit wären diese Körperschaften gegenüber jenen Körperschaften benachteiligt, die periodenübergreifend dieselben Mittel für begünstigte Zwecke erzielen, aber aufgeteilt auf mehrere Jahre, und die daher jedes Jahr aufs Neue vom Freibetrag profitieren können. Um derartige periodenübergreifende Unterschiede bei den Besteuerungsfolgen zu vermeiden, ist in § 23 Abs 2 KStG

*) Dr. Kasper Dziurdz ist APART-Stipendiat der Österreichischen Akademie der Wissenschaften am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang, Dr. Caroline Heber, Dr. Karoline Spies und Viktoria Wöhrer, LL.M., BSc. für wertvolle Anregungen.

¹⁾ Vgl zur Frage, ob auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften vom Freibetrag profitieren können, Dziurdz in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz² (in Vorbereitung) § 23 Rz 23 f.

²⁾ Vgl auch ErlRV 850 BlgNR 15. GP, 22.

ein Vortrag der nicht wirksam gewordenen Freibeträge vorgesehen.³⁾ Erzielt eine Körperschaft in einem Jahr kein steuerpflichtiges Einkommen und kann sie daher nicht vom Freibetrag profitieren, so kann der Freibetrag in einem der kommenden zehn Jahre verwertet werden und kumuliert sich mit anderen Freibeträgen. Diesen zehnjährigen Vortragszeitraum bezeichnet das Gesetz als „*Ansamlungszeitraum*“.

Prinzipiell kann ein Freibetrag nur dann nach § 23 Abs 2 KStG vorgetragen werden, wenn die begünstigte Körperschaft im betreffenden Kalenderjahr „*vor Anwendung des Abs. 1 [dh vor Abzug des für dieses Jahr zustehenden Freibetrags] kein steuerpflichtiges Einkommen [erzielt]*“. Wird dieses strikte Erfordernis der Einkommenslosigkeit erfüllt, ist der dadurch mögliche Vortrag an keine weiteren Voraussetzungen hinsichtlich der zukünftigen Einkommenshöhe gebunden. Innerhalb von zehn Jahren kann der Freibetrag jedenfalls berücksichtigt werden, dh, eine „Ansammlung“ und Verrechnung mit steuerpflichtigem Einkommen ist unabhängig von der zukünftigen Einkommenshöhe möglich.

Mit dieser alleinigen Voraussetzung der Einkommenslosigkeit wären aber „Härfälle“ geschaffen. Schon ein geringes steuerpflichtiges Einkommen von zB nur einem Euro würde zu einem kompletten Verlust des sonst nicht verbrauchten Freibetrags von 9.999 Euro führen, während bei einem Einkommen von null Euro der volle nicht wirksam gewordene Freibetrag von 10.000 Euro vortragsfähig wäre. Aus diesem Grund ist nach § 23 Abs 2 letzter Satz KStG ein zehnjähriger Vortrag eines nicht verbrauchten Freibetrags auch dann möglich, wenn im betreffenden Kalenderjahr sowie im Ansamlungszeitraum von grundsätzlich zehn Jahren ein nur geringes steuerpflichtiges Einkommen erzielt wird (weitgehende Einkommenslosigkeit). Hierbei wird die Geringfügigkeit durch zwei Grenzen festgelegt:

- Einerseits darf im Kalenderjahr das steuerpflichtige Einkommen vor Abzug des Freibetrags 10 % des Freibetrags nicht übersteigen (10%-Grenze).
- Andererseits darf im grundsätzlich zehnjährigen Ansamlungszeitraum das kumulierte steuerpflichtige Einkommen vor Abzug der Freibeträge 5 % der maximal vortragsfähigen Freibeträge nicht übersteigen (5%-Grenze).

Sind beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt, kann der im jeweiligen Kalenderjahr noch nicht verbrauchte Freibetrag vorgetragen werden.⁴⁾ Im Ergebnis bedeutet dies, dass nur bei Freibeträgen aus Kalenderjahren mit einem steuerpflichtigen Einkommen die 10%- und die 5%-Grenze zu prüfen sind, während bei Freibeträgen aus einkommenslosen Jahren der zehnjährige Vortrag jedenfalls zusteht.

Die 10%-Grenze bezieht sich auf den im betreffenden Kalenderjahr anwendbaren Freibetrag und beträgt daher 1.000 Euro (10 % von 10.000 Euro).⁵⁾ Dieser Grenze ist das steuerpflichtige Einkommen aus dem betreffenden Kalenderjahr gegenüberzustellen, das hierbei durch den Freibetrag für begünstigte Zwecke nicht gemindert wird. Übersteigt das steuerpflichtige Einkommen die 10%-Grenze nicht, beträgt daher das steuerpflichtige Einkommen nicht mehr als 1.000 Euro, so ist der noch nicht verbrauchte Freibetrag von maximal 9.000 Euro vortragsfähig, sofern die Voraussetzungen der 5%-Grenze ebenfalls erfüllt sind. Übersteigt hingegen im Kalenderjahr das steuerpflichtige Einkommen die Grenze von 1.000 Euro, geht der nicht verbrauchte Freibetrag verloren.

Die 5%-Grenze bezieht sich auf jene Freibeträge, die im Ansamlungszeitraum von grundsätzlich zehn Jahren maximal vortragsfähig sind. Dieser Grenze ist das kumulierte steuerpflichtige Einkommen im Ansamlungszeitraum gegenüberzustellen, das

³⁾ Vgl auch ErlRV 270 BlgNR 23. GP, 10 f.

⁴⁾ Vgl kritisch zu den „Toleranzgrenzen“ *Zwettler/Wolf*, Die optimale Vereinsbesteuerung – neue Steuerfreiheiten für Vereine, SWK 12/2008, S 407 (S 407 f); zudem *Klinglmaier*, Die Vortragsfähigkeit des Freibetrags für begünstigte Zwecke, taxlex 2/2010, 53 (55).

⁵⁾ Vor 2013 beträgt die Grenze 730 Euro, denn der Freibetrag wurde durch das AIFMG (BGBl I 2013/135) ab 2013 (§ 26c Z 42 KStG) von 7.300 Euro auf 10.000 Euro erhöht (vgl auch AB 2516 BlgNR 24. GP, 4).

hierbei durch die Freibeträge für begünstigte Zwecke nicht gemindert wird. Gemäß § 23 Abs 2 KStG beträgt der maximal vortragsfähige Freibetrag 10.000 Euro, nämlich dann, wenn gar kein steuerpflichtiges Einkommen erzielt wird. Die im Ansammlungszeitraum von zehn Jahren maximal vortragsfähigen Freibeträge betragen somit 100.000 Euro. Im Prinzip darf daher das steuerpflichtige Einkommen innerhalb von zehn Jahren nicht mehr als 5.000 Euro betragen (5 % der im Ansammlungszeitraum maximal vortragsfähigen Freibeträge), damit die Voraussetzungen der 5%-Grenze erfüllt sind und der im jeweiligen Kalenderjahr noch nicht verbrauchte Freibetrag vorgetragen werden kann.

Im Detail ist die Anwendung der 5%-Grenze umstritten, da sich die relevanten Beträge auf einen Ansammlungszeitraum beziehen, der grundsätzlich in der Zukunft liegt. Daher stellt sich die Frage, ob bereits in jenem Kalenderjahr, in dem der Freibetrag nicht verbraucht wurde, über die Vortragsfähigkeit anhand der 5%-Grenze endgültig zu entscheiden ist⁶⁾ oder ob erst im Jahr der potenziellen Verrechnung noch nicht verbrauchter Freibeträge die 5%-Grenze zu prüfen ist.⁷⁾ Im Folgenden wird ein Lösungsweg vorgeschlagen, der zwar auf das Jahr der Verrechnung abstellt, sich jedoch bei jedem Freibetrag auf einen individuellen und grundsätzlich unterschiedlichen Ansammlungszeitraum bezieht.

• **Beispiel 1**

Im Jahr 01 erzielt die begünstigte Körperschaft ein steuerpflichtiges Einkommen von 700 Euro. In diesem Jahr verbleibt damit ein noch nicht verbrauchter Freibetrag von 9.300 Euro. Zudem übersteigt das steuerpflichtige Einkommen vor Abzug des Freibetrags die Grenze von 1.000 Euro (10 % des Freibetrags) nicht. Strittig ist, ob bereits im Jahr 01 auch anhand der 5%-Grenze endgültig über die Vortragsfähigkeit und damit über die zukünftige Verwertbarkeit entschieden werden muss oder ob mit der Prüfung der 5%-Grenze bis zum Jahr der potenziellen Verrechnung abgewartet werden kann (grundsätzlich kann eine Verrechnung in den Jahren 02 bis 11 erfolgen). In beiden Fällen stellt sich die Frage nach dem relevanten Ansammlungszeitraum.

2. Berechnung der 5%-Grenze

2.1. Relevanter Ansammlungszeitraum

Ist ein Freibetrag im betreffenden Kalenderjahr mangels steuerpflichtigen Einkommens gar nicht wirksam geworden, so kann er nach § 23 Abs 2 KStG „in einem der zehn folgenden Jahre“ verwertet werden. Das Gesetz bezeichnet diesen zehnjährigen Zeitraum ausdrücklich als „Ansammlungszeitraum“. Bei diesem Freibetrag liegt somit der Ansammlungszeitraum von zehn Jahren noch in der Zukunft und beginnt nach dem betreffenden Kalenderjahr. Sofern daher ein Freibetrag zwar wirksam geworden, aber nicht vollständig verbraucht wurde, muss sinngemäß der nach § 23 Abs 2 letzter Satz KStG relevante Ansammlungszeitraum für diesen Freibetrag ebenfalls dem betreffenden Kalenderjahr nachfolgen und noch in der Zukunft liegen. Anders gesagt: Der im Jahr 01 zustehende Freibetrag kann grundsätzlich zehn Jahre lang vorgetragen und spätestens im Jahr 11 verbraucht werden; der Ansammlungszeitraum für diesen Freibetrag liegt daher in den Jahren 02 bis 11. Hingegen liegt der Ansammlungszeitraum für den im Jahr 02 zustehenden Freibetrag in den Jahren 03 bis 12, denn dieser Freibetrag kann spätestens im Jahr 12 verbraucht werden. Damit ist der relevante Ansammlungszeitraum für jeden Freibetrag individuell zu ermitteln. „Ansammlungszeitraum“ spiegelt zwar die gesetzliche Intention wider, mehrere Freibeträge aus weitgehend einkommenslosen Jahren in einem gewinnträchtigen Jahr gemeinsam oder „gesammelt“ zu berücksichtigen, führt aber nicht dazu, dass es nur einen gemeinsamen

⁶⁾ In diese Richtung *Lachmayer*, Abgabensicherungsgesetz 2007, ÖStZ 2008, 4 (6), wobei *Lachmayer* die 5%-Grenze nicht nur im Jahr, aus dem der Freibetrag stammt, sondern auch in späteren Jahren erneut prüft.

⁷⁾ So *Achatz/Klinglmair* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg) Körperschaftsteuergesetz (2011) § 23 Tz 30 ff; *Klinglmair*, taxlex 2010, 54 f; *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (25 Lfg, November 2014) § 23 Tz 39.

Ansammlungszeitraum für alle zu berücksichtigenden Freibeträge gibt.⁸⁾ Statt „Ansammlungszeitraum“ könnte ebenso „Vortragszeitraum“ verwendet werden.

Soll in jenem Kalenderjahr, in dem der Freibetrag nicht verbraucht wurde, endgültig anhand der 5%-Grenze darüber entschieden werden, ob der für dieses Jahr zustehende Freibetrag vorgetragen werden kann, so müsste das kumulierte steuerpflichtige Einkommen der nächsten zehn Jahre, also das Einkommen im Ansammlungszeitraum, berücksichtigt werden – dieses ist aber noch unbekannt. Grundsätzlich ließe sich diese Ungewissheit über in Zukunft liegende Ereignisse verfahrensrechtlich überwinden, zB mit vorläufigen Bescheiden nach § 200 BAO. Doch damit könnte bei begünstigten Körperschaften die vorläufige Festsetzung zum Regelfall werden und würde wohl nicht beabsichtigten Verwaltungsaufwand verursachen. Alternativ könnte auf den Ansammlungszeitraum anderer Freibeträge aus Vorjahren abgestellt werden. So ließe sich argumentieren, dass der am weitesten zurückliegende, aber noch bis zum betreffenden Kalenderjahr reichende zehnjährige Ansammlungszeitraum herangezogen werden sollte. Wird zB eine Körperschaft im Jahr 00 gegründet und soll im Jahr 03 darüber entschieden werden, ob der Freibetrag aus dem Jahr 03 in darauffolgende Jahre vorgetragen werden kann, ließe sich auf das kumulierte steuerpflichtige Einkommen aus den Jahren 00 bis 03 abstellen und dieses mit 5 % der in diesen Jahren maximal vortragsfähigen Freibeträge (1.500 Euro) vergleichen.⁹⁾ Allerdings bleibt offen, warum das Jahr 00 zum relevanten Ansammlungszeitraum zählen soll, denn ein Freibetrag nach § 23 Abs 1 KStG stand erstmals im Gründungsjahr 00 zu, sodass ein Ansammlungszeitraum nach § 23 Abs 2 KStG erst im Jahr 01 begonnen haben kann.¹⁰⁾ Zudem fragen *Achatz/Klinglmair*, für welchen Zeitraum ein Freibetrag vortragsfähig bleibt, wenn im Jahr der Entstehung, in dem der Freibetrag nicht verbraucht werden konnte, bei der Prüfung der 5%-Grenze ein bereits zurückliegender Ansammlungszeitraum berücksichtigt wird.¹¹⁾ Immerhin ist der Ansammlungszeitraum in die Zukunft gerichtet und entspricht jenem Zeitraum, in dem der Freibetrag vorgetragen und verrechnet werden kann. Insofern wäre es überraschend, wenn zB beim Freibetrag aus dem Jahr 03 der Ansammlungszeitraum für die 5%-Grenze in den Jahren 00 bis 03 (oder 01 bis 03) liegen würde, obwohl die 5%-Grenze über die Verrechnung in den Jahren 04 bis 13 entscheidet und nur diese Jahre 04 bis 13 vom Gesetz als „Ansammlungszeitraum“ bezeichnet werden.¹²⁾

• Beispiel 2

Im Jahr 00 wird die begünstigte Körperschaft gegründet. Im Jahr 03 erzielt die begünstigte Körperschaft ein steuerpflichtiges Einkommen von 700 Euro. Im Jahr 03 verbleibt damit ein noch nicht verbrauchter Freibetrag von 9.300 Euro. Zudem übersteigt das steuerpflichtige Einkommen vor Abzug des Freibetrags die Grenze von 1.000 Euro (10 % des Freibetrags) nicht. Soll bereits im Jahr 03 auch anhand der

⁸⁾ Anderer Ansicht wohl *Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (25 Lfg, November 2014) § 23 Tz 39, wonach mit Überschreiten der 5%-Grenze ein neuer Ansammlungszeitraum beginnt; im Ergebnis ebenso anderer Ansicht *Achatz/Klinglmair* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 23 Tz 34 Beispiel 6; ähnlich *Klinglmair*, taxlex 2010, 55 Beispiel 1.

⁹⁾ In diese Richtung *Lachmayer*, ÖStZ 2008, 6.

¹⁰⁾ Ähnliche Probleme ergeben sich auch, wenn in einem Jahr der zustehende Freibetrag vollständig verbraucht wurde oder schon aufgrund der 10%-Grenze nicht vortragsfähig ist. Im darauffolgenden Jahr hat dann – mangels Vortragsfähigkeit – kein Ansammlungszeitraum begonnen, sodass bei zukünftigen Freibeträgen auf einen in diesem Jahr beginnenden Ansammlungszeitraum gar nicht abgestellt werden kann (zB im Jahr 00 wurde der Freibetrag vollständig aufgebraucht; im Jahr 01 hat daher gar kein Ansammlungszeitraum begonnen).

¹¹⁾ *Achatz/Klinglmair* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 23 Tz 32.

¹²⁾ Zwar mag das Ziel, periodenübergreifende Unterschiede bei den Besteuerungsergebnissen zu vermeiden, dafür sprechen, auf einen möglichst weitreichenden und daher auch vergangenen Ansammlungszeitraum abzustellen, damit Einkommensschwankungen bei der Berechnung der 5%-Grenze weitestgehend geglättet werden. Dagegen spricht aber, dass das Gesetz in § 23 Abs 2 KStG den Ansammlungszeitraum für jeden nicht wirksam gewordenen Freibetrag individuell definiert: „zehn folgenden Jahre (Ansammlungszeitraum)“. Zudem muss nicht in jedem Jahr ein Ansammlungszeitraum begonnen haben, sodass eine rückwirkende Betrachtung bei einzelnen Jahren leerlaufen könnte. Werden schließlich vergangene Jahre zum relevanten Ansammlungszeitraum gezählt, aber zukünftige Jahre ausgeblendet, damit der Ansammlungszeitraum bei maximal zehn Jahren bleibt, so werden lediglich vergangene statt zukünftiger Einkommensschwankungen geglättet.

5%-Grenze endgültig über die Vortragsfähigkeit und damit über die zukünftige Verwertbarkeit entschieden werden, stellt sich die Frage nach dem relevanten Ansammlungszeitraum. Wird auf die Jahre 00 bis 03 abgestellt, beträgt der Ansammlungszeitraum bereits vier Jahre; das Gesetz bezeichnet jedoch die zukünftigen zehn Jahre 04 bis 13 als „Ansammlungszeitraum“, denn nur in diesen Jahren kann der noch nicht verbrauchte Freibetrag aus dem Jahr 03 mit steuerpflichtigem Einkommen verrechnet werden. Unklar ist dann, ob der erstere Ansammlungszeitraum (00 bis 03) den letzteren Ansammlungszeitraum (04 bis 13) kürzt, damit im Ergebnis ein zehnjähriger Zeitraum verbleibt (dadurch könnte der Freibetrag aus dem Jahr 03 nur in den Jahren 04 bis 09 verwertet werden). Zudem ist fraglich, warum das Gründungsjahr 00 zum relevanten Ansammlungszeitraum zählen soll, denn in diesem Jahr stand erstmals ein Freibetrag zu, sodass ein Ansammlungszeitraum erst im Jahr 01 begonnen haben kann.

Um solche systematischen Probleme zu vermeiden, schlagen *Achatz/Klinglmair* vor, die 5%-Grenze nicht im Jahr der Entstehung, sondern erst im Jahr der möglichen Verrechnung zu prüfen:¹³⁾ Nicht in jenem Jahr, in dem der Freibetrag zusteht, aber nicht vollständig verbraucht werden kann, sondern erst in jenem Jahr, in dem der Freibetrag verrechnet werden soll, ist über die Vortragsfähigkeit anhand der 5%-Grenze zu entscheiden. Allerdings beeinflussen weiterhin vergangene Zeiträume die zukünftige zehnjährige Verwertbarkeit. *Achatz/Klinglmair* prüfen nämlich die Vortragsfähigkeit der Freibeträge aus den Jahren 01 und 02 anhand der 5%-Grenze im Verrechnungsjahr 03 (sowie erneut im Verrechnungsjahr 05, da im Jahr 04 kein Einkommen erzielt wird), indem sie das steuerpflichtige Einkommen aus den Jahren 01 und 02 zusammenrechnen und anhand dieses kumulierten Einkommens die Vortragsfähigkeit beider Freibeträge beurteilen.¹⁴⁾ Dadurch wird im Ergebnis die Vortragsfähigkeit des Freibetrags aus dem Jahr 02 durch das Einkommen aus dem Jahr 01 beeinflusst, obwohl der Freibetrag aus dem Jahr 02 nur in den Jahren 03 bis 12 verrechnet werden kann und daher der Vortragszeitraum, den das Gesetz als „Ansammlungszeitraum“ bezeichnet, in den Jahren 03 bis 12 liegt. *Achatz/Klinglmair* prüfen zwar die 5%-Grenze im Zeitpunkt der Verrechnung, gehen aber anscheinend von nur einem Ansammlungszeitraum für mehrere Freibeträge aus, der in jenem Jahr beginnt, in dem die Körperschaft gegründet wurde, oder – falls die Körperschaft schon länger besteht – in jenem nicht näher definierten Jahr, das dem Jahr „01“ entspricht. Abermals bleibt unklar, warum bei bestimmten Freibeträgen bereits vergangene Zeiträume über die zukünftige zehnjährige „Ansammlung“ entscheiden sollen und welche vergangenen Zeiträume bei der Berechnung der 5%-Grenze überhaupt relevant sind. Wird hingegen von mehreren individuellen Ansammlungszeiträumen ausgegangen, kann das Jahr „01“ ein beliebiges Jahr sein, in dem ein Freibetrag nach § 23 KStG zusteht, denn der individuelle Ansammlungszeitraum liegt (vom Freibetragsjahr ausgehend) stets in der Zukunft.¹⁵⁾

Vor diesem Hintergrund ist die 5%-Grenze bei der Verrechnung zu ermitteln, nämlich in jenem Jahr, in dem der Freibetrag potenziell berücksichtigt werden soll (Verrechnungsjahr). Zudem sind Jahre, die bei der Verrechnung noch in der Zukunft liegen, vom relevanten Ansammlungszeitraum auszunehmen.¹⁶⁾ Schließlich ist die 5%-Grenze für jeden Freibetrag einzeln und mit einem individuellen Ansammlungszeitraum zu ermitteln. Wird daher zB eine Körperschaft im Jahr 00 gegründet und sollen im gewinnträchtigen Jahr 04 noch nicht verbrauchte Freibeträge aus sämtlichen Vorjahren berücksichtigt werden,

¹³⁾ *Achatz/Klinglmair* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 23 Tz 32.

¹⁴⁾ Vgl. *Achatz/Klinglmair* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 23 Tz 34 Beispiel 6; ähnlich *Klinglmair*, taxlex 2010, 55 Beispiel 1.

¹⁵⁾ Lediglich für die Verrechnungsreihenfolge nach § 23 Abs 2 Z 2 KStG („die Freibeträge der zeitlich am weitesten zurückliegenden Jahre [sind] vorrangig zu berücksichtigen“) bleiben vorangegangene Jahre weiterhin von Bedeutung. Für die Berechnung der 5%-Grenze bei allen Freibeträgen, die im Jahr „01“ oder danach erstmals zustanden, zählen vorangegangene Jahre jedoch nicht zum Ansammlungszeitraum und sind damit irrelevant.

¹⁶⁾ Immerhin will § 23 Abs 2 KStG die vortragsfähigen Beträge bestmöglich verrechnen, indem ältere Freibeträge vorrangig verrechnet werden (§ 23 Abs 2 Z 2 KStG), sodass zukünftige, grundsätzlich zum zehnjährigen Ansammlungszeitraum zählende Jahre einer sofortigen Verrechnung ebenso nicht entgegenstehen sollten. Außerdem würde insbesondere eine vorläufige Festsetzung nach § 200 BAO zu wohl nicht beabsichtigten Verwaltungsbelastungen führen.

so ist zwischen den Freibeträgen aus den Jahren 00, 01, 02 und 03 zu unterscheiden: Beim Freibetrag aus dem Jahr 00 liegt der relevante Ansammlungszeitraum in den Jahren 01 bis 03, beim Freibetrag aus dem Jahr 01 in den Jahren 02 bis 03, beim Freibetrag aus dem Jahr 02 im Jahr 03, und beim Freibetrag aus dem Jahr 03 existiert (noch) kein relevanter Ansammlungszeitraum, denn das Jahr 04 muss unberücksichtigt bleiben.

Freibetrag	Ansammlungszeitraum im Verrechnungsjahr 04
00	01, 02, 03
01	02, 03
02	03
03	keiner

Tabelle: Ansammlungszeitraum im Verrechnungsjahr 04

Wird im Jahr der potenziellen Verrechnung überprüft, ob der noch nicht verbrauchte Freibetrag die Voraussetzungen der 5%-Grenze erfüllt und daher verrechnet werden kann, zählt dieses Verrechnungsjahr nicht zum relevanten Ansammlungszeitraum, obwohl es im zehnjährigen Vortragszeitraum liegt. Sollen nämlich in einem Jahr Freibeträge aus Vorjahren nach § 23 Abs 2 Z 1 bis 3 KStG verrechnet werden, muss das steuerpflichtige Einkommen im Verrechnungsjahr bei mehr als 10.000 Euro liegen, denn nur dann verbleibt nach Abzug des für dieses Jahr zustehenden Freibetrags ein verrechnungsfähiger Restbetrag für die Freibeträge aus den Vorjahren. Würde aber das Verrechnungsjahr zum relevanten Ansammlungszeitraum zählen, könnten nach § 23 Abs 2 letzter Satz KStG die vortragsfähigen Freibeträge niemals verrechnet werden. Da im Verrechnungsjahr das steuerpflichtige Einkommen vor Anwendung des Abs 1 (dh vor Abzug des für dieses Jahr zustehenden Freibetrags) bei mehr als 10.000 Euro liegt, wäre die 5%-Grenze von (dann) maximal 5.000 Euro schon allein durch dieses Einkommen und damit stets überschritten. § 23 Abs 2 letzter Satz KStG hätte keinen Anwendungsbereich. Indem hingegen das gewinnträchtige Verrechnungsjahr unberücksichtigt bleibt, beeinflusst es die entscheidende Voraussetzung der Vortragsfähigkeit – weitgehend einkommenslose Jahre – nicht, wodurch ein Vortrag überhaupt erst ermöglicht wird und das Ziel der Bestimmung erreicht werden kann. Im Ergebnis bedeutet dies aber auch, dass die 5%-Grenze beim Freibetrag aus dem Vorjahr (zB der Freibetrag aus dem Jahr 03 soll im Jahr 04 verrechnet werden) nicht relevant ist, denn es fehlt (noch) an einem relevanten Ansammlungszeitraum. Allein die 10%-Grenze ist in diesem Fall entscheidend.

• **Beispiel 3**

Im Jahr 01 erzielt die begünstigte Körperschaft ein steuerpflichtiges Einkommen von 700 Euro. In diesem Jahr verbleibt damit ein noch nicht verbrauchter Freibetrag von 9.300 Euro. Zudem übersteigt das steuerpflichtige Einkommen vor Abzug des Freibetrags die Grenze von 1.000 Euro (10 % des Freibetrags) nicht. Gemäß § 23 Abs 2 letzter Satz KStG ist damit der noch nicht verbrauchte Freibetrag zunächst zehn Jahre lang vortragsfähig. In den Jahren 02 bis 04 erzielt die Körperschaft kein steuerpflichtiges Einkommen. Daher sind nach § 23 Abs 2 KStG die nicht wirksam gewordenen Freibeträge ebenfalls jeweils zehn Jahre lang vortragsfähig.

Im Jahr 05 erzielt die Körperschaft ein steuerpflichtiges Einkommen von 45.000 Euro. Zunächst ist nach § 23 Abs 1 iVm Abs 2 Z 1 KStG der für dieses Jahr zustehende Freibetrag von 10.000 Euro abzuziehen. Von dem verbleibenden Einkommen von 35.000 Euro sind anschließend nach § 23 Abs 2 Z 2 KStG die vortragsfähigen Freibeträge der zeitlich am weitesten zurückliegenden Jahre vorrangig zu berücksichtigen. Anhand der 5%-Grenze ist zu prüfen, ob der noch nicht verbrauchte Freibetrag aus dem Jahr 01 von 9.300 Euro abgezogen werden kann. Da dieser Freibetrag zehn Jahre lang vortragsfähig ist, liegt der Ansammlungszeitraum grundsätzlich in den Jahren 02 bis 11. Allerdings bleiben das Jahr, in dem der Freibetrag abgezogen werden soll, sowie zukünftige Jahre unberücksichtigt, sodass sich der relevante Ansammlungszeitraum auf die Jahre 02 bis 04 beschränkt. In diesen Jahren wurde kein steuerpflichtiges Einkommen erzielt, sodass die 5%-Grenze dem Abzug im Jahr 05 nicht entgegensteht. Nachdem der Freibetrag aus dem Jahr 01 von 9.300 Euro abgezogen wurde, verbleibt ein Einkommen von 25.700 Euro. Davon können die Freibeträge aus den Jahren 02 bis 04 von je

10.000 Euro jedenfalls abgezogen werden, ohne die 5%-Grenze zu prüfen, denn diese Freibeträge stammen aus einkommenslosen Jahren. Im Jahr 05 ist folglich kein Einkommen zu versteuern. Aus dem Jahr 04 verbleibt ein noch nicht verbrauchter Freibetrag von 4.300 Euro, der nach § 23 Abs 2 Z 3 KStG weiterhin vortragsfähig ist.

- **Beispiel 4**

In den Jahren 01 bis 03 erzielt die begünstigte Körperschaft kein steuerpflichtiges Einkommen. Gemäß § 23 Abs 2 KStG sind daher die nicht wirksam gewordenen Freibeträge jeweils zehn Jahre lang vortragsfähig. Im Jahr 04 erzielt die Körperschaft ein steuerpflichtiges Einkommen von 700 Euro. In diesem Jahr verbleibt damit ein noch nicht verbrauchter Freibetrag von 9.300 Euro. Zudem übersteigt das steuerpflichtige Einkommen vor Abzug des Freibetrags die Grenze von 1.000 Euro (10 % des Freibetrags) nicht. Damit ist nach § 23 Abs 2 letzter Satz KStG der noch nicht verbrauchte Freibetrag zunächst ebenfalls zehn Jahre lang vortragsfähig.

Im Jahr 05 erzielt die Körperschaft ein steuerpflichtiges Einkommen von 45.000 Euro. Zunächst ist nach § 23 Abs 1 iVm Abs 2 Z 1 KStG der für dieses Jahr zustehende Freibetrag von 10.000 Euro abzuziehen. Von dem verbleibenden Einkommen von 35.000 Euro sind anschließend nach § 23 Abs 2 Z 2 KStG die vortragsfähigen Freibeträge der zeitlich am weitesten zurückliegenden Jahre vorrangig zu berücksichtigen. Nachdem daher die Freibeträge aus den Jahren 01 bis 03 von je 10.000 Euro abgezogen wurden (aufgrund der Einkommenslosigkeit in diesen Jahren erfolgt keine Prüfung der 5%-Grenze), verbleibt ein Einkommen von 5.000 Euro. Anhand der 5%-Grenze ist zu prüfen, ob der noch nicht verbrauchte Freibetrag aus dem Jahr 04 von 9.300 Euro ebenfalls abgezogen werden kann. Da dieser Freibetrag zehn Jahre lang vortragsfähig ist, liegt der Ansammlungszeitraum grundsätzlich in den Jahren 05 bis 14. Allerdings bleiben das Jahr, in dem der Freibetrag abgezogen werden soll, sowie zukünftige Jahre unberücksichtigt, sodass es (noch) keinen relevanten Ansammlungszeitraum gibt und die 5%-Grenze dem Abzug im Jahr 05 nicht entgegensteht. Da der Freibetrag aus dem Jahr 04 von 9.300 Euro vorgetragen und im Jahr 05 abgezogen werden kann, ist im Jahr 05 kein Einkommen zu versteuern. Es verbleibt ein noch nicht verbrauchter Freibetrag aus dem Jahr 04 von 4.300 Euro.

Wird in einem späteren Jahr geprüft, ob der verbleibende Freibetrag aus dem Jahr 04 verrechnet werden kann, und wird daher die 5%-Grenze nochmals überprüft, so stellt sich die Frage, ob das Jahr 05, in dem ein steuerpflichtiges Einkommen vor Abzug der Freibeträge von 45.000 Euro erzielt wurde, einzubeziehen ist und zum relevanten Ansammlungszeitraum zählt.

2.2. Unvollständige Verrechnung

§ 23 Abs 2 letzter Satz KStG verweist nicht nur auf die Verrechnungsreihenfolge nach § 23 Abs 2 Z 1 und 2 KStG,¹⁷⁾ sondern auch auf § 23 Abs 2 Z 3 KStG, der die weitere Vortragsfähigkeit unvollständig verrechneter Freibeträge gewährt: „Nicht verrechnete Freibeträge nach Z 2 bleiben innerhalb der Frist von zehn Jahren weiter abzugsfähig.“ Daraus lässt sich schließen, dass auch jene Freibeträge, die nach § 23 Abs 2 letzter Satz KStG vortragsfähig sind sowie der 10%-Grenze und der 5%-Grenze unterliegen, innerhalb der zehnjährigen Frist weiterhin abzugsfähig bleiben, wenn sie in einem Jahr nicht vollständig verrechnet werden können. Dies ist der Fall, wenn:

1. zunächst das steuerpflichtige Einkommen in einem Jahr die 10%-Grenze nicht überschreitet, daher der nicht verbrauchte Freibetrag aus diesem Jahr vortragsfähig ist,
2. in einem darauffolgendem Jahr (dem ersten Verrechnungsjahr) das steuerpflichtige Einkommen mindestens 10.000 Euro beträgt und daher der für dieses Jahr zustehende Freibetrag zur Gänze aufgebraucht wird,
3. der zuvor nicht verbrauchte Freibetrag in diesem ersten Verrechnungsjahr die Voraussetzungen der 5%-Grenze erfüllt und damit verrechenbar ist und
4. das steuerpflichtige Einkommen in diesem ersten Verrechnungsjahr nicht ausreicht, um den vorgetragenen Freibetrag vollständig zu verrechnen, sodass ein Restbetrag verbleibt.

Gemäß § 23 Abs 2 Z 3 KStG bleibt der nicht vollständig verrechnete Freibetrag vortragsfähig, kann also abermals verrechnet werden, wenn in einem kommenden Jahr (dem zweiten Verrechnungsjahr) die Voraussetzungen der 5%-Grenze abermals – und grund-

¹⁷⁾ Demnach ist zunächst der für das jeweilige Jahr zustehende Freibetrag abzuziehen (Z 1); verbleibt ein Einkommen, sind aus vorangegangenen Jahren zustehende Freibeträge abzuziehen, wobei die Freibeträge der zeitlich am weitesten zurückliegenden Jahre vorrangig zu berücksichtigen sind (Z 2).

sätzlich mit einem neuen relevanten Ansammlungszeitraum – erfüllt sind. Faktisch wäre aber eine erneute Verrechnung innerhalb der zehn Jahre niemals möglich, falls das Jahr der erstmaligen unvollständigen Verrechnung, dh das erste Verrechnungsjahr, bei der Prüfung der 5%-Grenze im zweiten Verrechnungsjahr zum neuen Ansammlungszeitraum gezählt wird. Bereits das steuerpflichtige Einkommen aus dem ersten Verrechnungsjahr beträgt mindestens 10.000 Euro, da dieses vor Anwendung des Abs 1 (dh vor Abzug des für dieses Jahr zustehenden Freibetrags) zu ermitteln ist. Schon mit diesem Jahr wäre daher die 5%-Grenze von bis zu 4.500 Euro¹⁸⁾ jedenfalls überschritten.

Um daher dem Verweis in § 23 Abs 2 letzter Satz KStG auf § 23 Abs 2 Z 3 KStG einen Sinn zu geben und damit eine erneute Verrechnung sämtlicher unvollständig verrechneter Freibeträge zu ermöglichen, müssen all jene Jahre, in denen das steuerpflichtige Einkommen mindestens 10.000 Euro beträgt, bei der Berechnung der 5%-Grenze außer Betracht gelassen und somit nicht zum relevanten Ansammlungszeitraum gezählt werden. In diesen Jahren – so das Argument – ist schon dem Grunde nach keine Vortragsfähigkeit möglich, weil der für dieses Jahr maximal zustehende Freibetrag gänzlich aufgebraucht wird. Folglich gibt es auch nach § 23 Abs 2 letzter Satz KStG keinen maximal vortragsfähigen Freibetrag, der für Zwecke der 5%-Grenze berücksichtigt werden könnte.¹⁹⁾ Somit ist das steuerpflichtige Einkommen nur dann zu berücksichtigen, wenn dieses weniger als 10.000 Euro beträgt, denn nur dann verbleibt ein Freibetrag. Allein in diesem Fall werden die Voraussetzungen der Vortragsfähigkeit relevant, und es kann von einem maximal vortragsfähigen Freibetrag gesprochen werden. Gleichzeitig wird dadurch eine unterschiedliche Behandlung zwischen der Vortragsfähigkeit bei Einkommenslosigkeit und jener bei geringem Einkommen vermieden. Bei Einkommenslosigkeit bleiben die Freibeträge jedenfalls nach § 23 Abs 2 Z 3 KStG vortragsfähig, wenn sie nach § 23 Abs 2 Z 1 und 2 KStG in einem Folgejahr nicht vollständig verrechnet werden können. Bei weitgehender Einkommenslosigkeit sollte daher ebenso eine weitere Vortragsmöglichkeit bestehen bleiben, wenn die 5%-Grenze in zukünftigen Jahren aufgrund einer sonst weitgehenden Einkommenslosigkeit abermals überprüft und erfüllt wird. Daher muss der relevante Ansammlungszeitraum nicht nur jenes Jahr ignorieren, in dem die Verrechnung (abermals) erfolgen soll, sondern auch alle vorangegangenen Jahre, in denen ein Einkommen von mindestens 10.000 Euro vorlag und eine Verrechnung nach § 23 Abs 2 Z 1 und 2 KStG bereits (aber nur unvollständig) erfolgte.²⁰⁾

- **Beispiel 4 (Fortsetzung)**

Aus dem Jahr 04 ist ein Freibetrag von 4.300 Euro verblieben, der im Jahr 05 nicht verrechnet werden konnte und daher nach § 23 Abs 2 Z 3 KStG innerhalb der Frist von zehn Jahren weiter abzugsfähig bleibt. *Im Jahr 06 erzielt die Körperschaft kein Einkommen.* Gemäß § 23 Abs 2 KStG ist daher der nicht wirksam gewordene Freibetrag zehn Jahre lang vortragsfähig.

Im Jahr 07 erzielt die Körperschaft ein steuerpflichtiges Einkommen von 15.000 Euro. Zunächst ist nach § 23 Abs 1 iVm Abs 2 Z 1 KStG der für dieses Jahr zustehende Freibetrag von 10.000 Euro abzuziehen. Von dem verbleibenden Einkommen von 5.000 Euro sind anschließend nach § 23 Abs 2 Z 2 KStG die vortragsfähigen Freibeträge der zeitlich am weitesten zurückliegenden Jahre vorrangig

¹⁸⁾ Faktisch bleibt nämlich mindestens ein Jahr bei der Berechnung der 5%-Grenze unberücksichtigt, nämlich das Jahr der Verrechnung, sodass der längste relevante Ansammlungszeitraum aus höchstens neun Jahren besteht und die 5%-Grenze bei maximal 4.500 Euro liegt.

¹⁹⁾ So im Ergebnis auch *Achatz/Klinglmair* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 23 Tz 33; *Klinglmair*, taxlex 2010, 54, aber faktisch auf über 10.000 Euro statt wie hier auf *mindestens* 10.000 Euro abstellend.

²⁰⁾ Unbefriedigend bleibt, dass bei einem steuerpflichtigen Einkommen von mehr als 1.000 Euro, aber weniger als 10.000 Euro zwar aufgrund der 10%-Grenze kein Vortrag des unverbrauchten Freibetrags möglich ist, in diesem Jahr aber dennoch ein „maximal vortragsfähiger Freibetrag“ vorliegt und daher dieses Jahr für Zwecke anderer Freibeträge zum relevanten Ansammlungszeitraum zählen kann. Damit ist auch das Einkommen aus diesem Jahr bei der Prüfung der 5%-Grenze zu berücksichtigen und kann im Ergebnis die Vortragsfähigkeit anderer Freibeträge negativ beeinflussen. Jene Freibeträge, die aus einkommenslosen Jahren stammen und daher jedenfalls verrechnungsfähig sind, bleiben somit im Vorteil gegenüber jenen Freibeträgen, die nur aus weitgehend einkommenslosen Jahren stammen und daher der 5%-Grenze unterliegen.

zu berücksichtigen. Anhand der 5%-Grenze ist daher abermals zu prüfen, ob der weiterhin unverbrauchte Freibetrag aus dem Jahr 04 von 4.300 Euro abgezogen werden kann. Da dieser Freibetrag zehn Jahre lang vortragsfähig ist, liegt der Ansammlungszeitraum grundsätzlich in den Jahren 05 bis 14. Allerdings bleiben das Jahr, in dem der Freibetrag abgezogen werden soll, sowie zukünftige Jahre unberücksichtigt, sodass zunächst der relevante Ansammlungszeitraum aus den Jahren 05 und 06 besteht. Zudem sind vom Ansammlungszeitraum auch jene Jahre ausgenommen, in denen ein steuerpflichtiges Einkommen vor Anwendung des Abs 1 von mindestens 10.000 Euro erzielt wurde. Im Jahr 05 wurde ein steuerpflichtiges Einkommen vor Abzug aller Freibeträge von 45.000 Euro erzielt (werden die vorgetragenen und nach Abs 2 verrechneten Freibeträge nicht unter Abs 1 subsumiert und daher abgezogen, beträgt das relevante steuerpflichtige Einkommen dennoch 10.000 Euro). Daher ist das Jahr 05 vom relevanten Ansammlungszeitraum auszunehmen. Da sich damit der relevante Ansammlungszeitraum auf das Jahr 06 mit einem Einkommen von null Euro beschränkt, steht die 5%-Grenze dem Abzug im Jahr 07 nicht entgegen. Nachdem der Freibetrag aus dem Jahr 04 von 4.300 Euro vorgetragen und abgezogen wurde, verbleibt im Jahr 07 ein Einkommen von 700 Euro. Davon kann der Freibetrag aus dem Jahr 06 jedenfalls abgezogen werden, ohne die 5%-Grenze zu prüfen, denn dieser Freibetrag stammt aus einem einkommenslosen Jahr. Im Jahr 07 ist folglich kein Einkommen zu versteuern. Aus dem Jahr 06 verbleibt ein noch nicht verbrauchter Freibetrag von 9.300 Euro, der nach § 23 Abs 2 Z 3 KStG weiterhin vortragsfähig ist.

2.3. Zeitliche Aspekte oder „Zufälle“

Wie die folgenden Beispiele verdeutlichen, kann die 5%-Grenze bei demselben periodenübergreifenden Einkommen zu durchaus unterschiedlichen steuerlichen Folgen führen. Die zukünftige Einkommenshöhe entscheidet nämlich darüber, ob ein noch nicht verbrauchter Freibetrag tatsächlich vorgetragen werden kann, und diese „Zukunft“ – der Ansammlungszeitraum – setzt sich bei jedem Freibetrag aus individuellen und grundsätzlich unterschiedlichen Jahren zusammen. Lediglich die Verrechnung im darauffolgenden Jahr unterliegt noch keiner 5%-Grenze (sondern allein der 10%-Grenze), denn dieses Jahr – das Verrechnungsjahr – zählt nicht zum relevanten Ansammlungszeitraum, sodass kein relevanter Ansammlungszeitraum verbleibt.

- *Beispiel 5²¹⁾*

Im Jahr 01 erzielt die begünstigte Körperschaft ein steuerpflichtiges Einkommen von 900 Euro. In diesem Jahr verbleibt damit ein noch nicht verbrauchter Freibetrag von 9.100 Euro. Zudem übersteigt das steuerpflichtige Einkommen vor Abzug des Freibetrags die Grenze von 1.000 Euro (10 % des Freibetrags) nicht. Gemäß § 23 Abs 2 letzter Satz KStG ist damit der noch nicht verbrauchte Freibetrag zunächst zehn Jahre lang vortragsfähig. In den Jahren 02 und 03 erzielt die Körperschaft ein steuerpflichtiges Einkommen von je 200 Euro. In diesen Jahren verbleibt damit ein noch nicht verbrauchter Freibetrag von jeweils 9.800 Euro. Zudem übersteigt das steuerpflichtige Einkommen vor Abzug des Freibetrags die Grenze von 1.000 Euro (10 % des Freibetrags) nicht. Gemäß § 23 Abs 2 letzter Satz KStG sind damit die noch nicht verbrauchten Freibeträge zunächst zehn Jahre lang vortragsfähig.

Im Jahr 04 erzielt die Körperschaft ein steuerpflichtiges Einkommen von 47.000 Euro. Zunächst ist nach § 23 Abs 1 iVm Abs 2 Z 1 KStG der für dieses Jahr zustehende Freibetrag von 10.000 Euro abzuziehen. Von dem verbleibenden Einkommen von 37.000 Euro sind anschließend nach § 23 Abs 2 Z 2 KStG die vortragsfähigen Freibeträge der zeitlich am weitesten zurückliegenden Jahre vorrangig zu berücksichtigen. Anhand der 5%-Grenze ist zu prüfen, ob der noch nicht verbrauchte Freibetrag aus dem Jahr 01 von 9.100 Euro abgezogen werden kann. Da dieser Freibetrag zehn Jahre lang vortragsfähig ist, liegt der Ansammlungszeitraum grundsätzlich in den Jahren 02 bis 11. Allerdings bleiben das Jahr, in dem der Freibetrag abgezogen werden soll, sowie zukünftige Jahre unberücksichtigt, sodass sich der relevante Ansammlungszeitraum auf die Jahre 02 und 03 beschränkt. In diesen Jahren wurde ein steuerpflichtiges Einkommen von 400 Euro erzielt (200 Euro im Jahr 02 und 200 Euro im Jahr 03), sodass die relevante 5%-Grenze von 1.000 Euro (5 % der im zweijährigen Ansammlungszeitraum maximal vortragsfähigen Freibeträge) dem Abzug im Jahr 04 nicht entgegensteht. Nachdem der Freibetrag aus dem Jahr 01 von 9.100 Euro abgezogen wurde, verbleibt ein Einkommen von 27.900 Euro. Beim Freibetrag aus dem Jahr 02 von 9.800 Euro beschränkt sich der Ansammlungszeitraum auf das Jahr 03. In diesem Jahr wurde ein steuerpflichtiges Einkommen von 200 Euro erzielt, sodass die relevante 5%-Grenze von 500 Euro (5 % der im einjährigen Ansammlungszeitraum maximal vortragsfähigen Freibeträge) dem Abzug im Jahr 04 ebenfalls nicht entgegensteht. Nachdem der Freibetrag aus dem Jahr 01 von 9.800 Euro abgezogen wurde, verbleibt ein Einkommen von 18.100 Euro. Schließlich kann auch der Freibetrag aus dem Jahr 03 von 9.800 Euro verrechnet werden. Bei diesem gibt es keinen relevanten Ansammlungszeitraum, sodass die 5%-Grenze dem Abzug im Jahr 04 nicht entgegensteht. Nachdem der Freibetrag aus dem Jahr 03 von 9.800 Euro ebenfalls abgezogen wurde, ist im Jahr 04 ein Einkommen von 8.300 Euro zu versteuern.

²¹⁾ Inspiriert von *Achatz/Klinglmair* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 23 Tz 31 Beispiel 5.

- **Beispiel 6²²⁾**

In den Jahren 01 und 02 erzielt die begünstigte Körperschaft ein steuerpflichtiges Einkommen von je 200 Euro. In diesen Jahren verbleibt damit ein noch nicht verbrauchter Freibetrag von jeweils 9.800 Euro. Zudem übersteigt das steuerpflichtige Einkommen vor Abzug des Freibetrags die Grenze von 1.000 Euro (10 % des Freibetrags) nicht. Gemäß § 23 Abs 2 letzter Satz KStG sind damit die noch nicht verbrauchten Freibeträge zunächst zehn Jahre lang vortragsfähig. Im Jahr 03 erzielt die Körperschaft ein steuerpflichtiges Einkommen von 900 Euro. In diesem Jahr verbleibt damit ein noch nicht verbrauchter Freibetrag von 9.100 Euro. Zudem übersteigt das steuerpflichtige Einkommen vor Abzug des Freibetrags die Grenze von 1.000 Euro (10 % des Freibetrags) nicht. Gemäß § 23 Abs 2 letzter Satz KStG ist damit der noch nicht verbrauchte Freibetrag zunächst zehn Jahre lang vortragsfähig.

Im Jahr 04 erzielt die Körperschaft ein steuerpflichtiges Einkommen von 47.000 Euro. Zunächst ist nach § 23 Abs 1 iVm Abs 2 Z 1 KStG der für dieses Jahr zustehende Freibetrag von 10.000 Euro abzuziehen. Von dem verbleibenden Einkommen von 37.000 Euro sind anschließend nach § 23 Abs 2 Z 2 KStG die vortragsfähigen Freibeträge der zeitlich am weitesten zurückliegenden Jahre vorrangig zu berücksichtigen. Anhand der 5%-Grenze ist zu prüfen, ob der noch nicht verbrauchte Freibetrag aus dem Jahr 01 von 9.800 Euro abgezogen werden kann. Da dieser Freibetrag zehn Jahre lang vortragsfähig ist, liegt der Ansammlungszeitraum grundsätzlich in den Jahren 02 bis 11. Allerdings bleiben das Jahr, in dem der Freibetrag abgezogen werden soll, sowie zukünftige Jahre unberücksichtigt, sodass sich der relevante Ansammlungszeitraum auf die Jahre 02 und 03 beschränkt. In diesen Jahren wurde ein steuerpflichtiges Einkommen von 1.100 Euro erzielt (200 Euro im Jahr 02 und 900 Euro im Jahr 03), sodass die relevante 5%-Grenze von 1.000 Euro (5 % der im zweijährigen Ansammlungszeitraum maximal vortragsfähigen Freibeträge) überschritten wird und dem Abzug im Jahr 04 entgegensteht. Beim Freibetrag aus dem Jahr 02 von 9.800 Euro beschränkt sich der Ansammlungszeitraum auf das Jahr 03. In diesem Jahr wurde ein steuerpflichtiges Einkommen von 900 Euro erzielt, sodass die relevante 5%-Grenze von 500 Euro (5 % der im einjährigen Ansammlungszeitraum maximal vortragsfähigen Freibeträge) dem Abzug im Jahr 04 ebenfalls entgegensteht. Im Ergebnis kann allein der Freibetrag aus dem Jahr 03 von 9.100 Euro verrechnet werden. Bei diesem gibt es keinen relevanten Ansammlungszeitraum, sodass die 5%-Grenze dem Abzug im Jahr 04 nicht entgegensteht. Da nur der Freibetrag aus dem Jahr 03 von 9.100 Euro vorgetragen und im Jahr 04 abgezogen werden kann, ist im Jahr 04 ein Einkommen von 27.900 Euro zu versteuern.

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die Freibeträge aus den Jahren 01 und 02 nicht verloren sind: Wird in einem späteren Jahr erneut überprüft, ob diese Freibeträge verrechnet werden können, so zählt das Jahr 04 weiterhin nicht zum relevanten Ansammlungszeitraum, denn das Einkommen in diesem Jahr liegt bei mindestens 10.000 Euro. Gleichzeitig kann sich aber der Ansammlungszeitraum insbesondere um einkommenslose Jahre erweitern, sodass das durchschnittliche steuerpflichtige Einkommen im dann relevanten Ansammlungszeitraum auf nicht mehr als 500 Euro pro Jahr fallen kann. Wird zB im Jahr 05 kein Einkommen erzielt und soll im Jahr 06 eine Verrechnung erfolgen, so werden die Voraussetzungen der 5%-Grenze sowohl mit den Ansammlungsjahren 02, 03 und 05 als auch mit den Ansammlungsjahren 03 und 05 erfüllt. Daher ist denkbar, dass die Freibeträge aus den Jahren 01 und 02 doch noch verwertet werden können.

i Auf den Punkt gebracht

Für jeden noch nicht verbrauchten Freibetrag besteht ein eigener zehnjähriger Vortragszeitraum, den das Gesetz als „Ansammlungszeitraum“ bezeichnet. Damit existiert für jeden noch nicht verbrauchten Freibetrag ein individueller Ansammlungszeitraum, der zunächst in der Zukunft liegt. An diesen individuellen Ansammlungszeitraum knüpft die 5%-Grenze an. Im Jahr der möglichen Verrechnung ist für die Vortragsfähigkeit zu prüfen, ob das kumulierte steuerpflichtige Einkommen im bis dahin vergangenen Ansammlungszeitraum 5 % der im Ansammlungszeitraum maximal vortragsfähigen Freibeträge nicht übersteigt. Somit darf das durchschnittliche steuerpflichtige Einkommen im relevanten Ansammlungszeitraum 500 Euro pro Jahr nicht übersteigen. Allerdings zählt das Verrechnungsjahr selbst nicht zum relevanten Ansammlungszeitraum. Daher liegt beim Freibetrag aus dem Vorjahr (noch) kein relevanter Ansammlungszeitraum vor, sodass die 5%-Grenze nicht greift, sondern allein die 10%-Grenze über den Vortrag entscheidet. Außerdem bleiben bei der Berechnung der 5%-Grenze jene Jahre unbeachtet, in denen ein steuerpflichtiges Einkommen von mindestens 10.000 Euro erzielt wurde, sodass vergangene Verrechnungsjahre der weiteren Vortragsfähigkeit nicht entgegenstehen.

²²⁾ Inspiriert von *Achatz/Klinglmair* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 23 Tz 31 Beispiel 4.

SWK-QUARTALSABO

INKLUSIVE ONLINEZUGANG
UND APP ZUM HEFT-DOWNLOAD



AKTION
JETZT 20%
GÜNSTIGER!



BESTELLEN SIE JETZT IHR QUARTALSABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Quartalsabo 2015 inkl. Online Zugang und App

(90. Jahrgang 2015, Heft 28-36)

EUR 62,-

Jahresabo 2015 EUR 310,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abpreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma _____ Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____ E-Mail _____

Telefon (Fax) _____ Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53