

# EDITORIAL

---



Georg Kofler

## Gemischtes aus der Herbstlegistik

**Abgabenänderungsgesetze Nr. 1 und Nr. 2.** Am 2. Oktober 2014 ist das 2. AbgÄG 2014 in Begutachtung gegangen, noch bevor das (1.) AbgÄG 2014<sup>1</sup> vom Februar zur Gänze verdaut werden konnte. Dazu nur drei Beispiele: Erstens haben die auf eine „umfassende Amtshilfe“ abstellenden Einschränkungen bei ausländischen Betriebsstättenverlusten und der Gruppenbesteuerung ebenso eine Welle von Analysen hervorgerufen wie die Abschaffung der Firmenwertabschreibung in der Gruppe.<sup>2</sup> Erfreulicherweise möchte sich das BMF aber im nächsten KStR-Wartungserlass<sup>3</sup> jener Ansicht<sup>4</sup> anschließen, wonach aufgrund des unlängst von Österreich ratifizierten,

ab 1. 1. 2015 anwendbaren OECD-Amtshilfeabkommen (OECD-AHA)<sup>5</sup> Gruppenmitglieder in Staaten, für die dieses Abkommen ebenfalls ab spätestens diesem Tag wirksam ist, nicht nach § 26c Z 45 KStG zwangsläufig aus der Gruppe ausscheiden.<sup>6</sup> Zweitens hat das Abzugsverbot für Zins- und Lizenzgebührenzahlungen an niedrigbesteuerte Konzerngesellschaften (§ 12 Abs 1 Z 10 KStG) nicht nur eine Reihe unionsrechtlicher Bedenken hervorgerufen,<sup>7</sup> sondern auch Fragen, wie das Konzept des „Nutzungsberechtigten“ im Konzern (zB bei Back-to-Back-Finanzierungen) zu verstehen ist.<sup>8</sup> Und schließlich haben jene Einschränkungen des objekti-

1 BGBI I 2014/13.

2 Siehe zu diesem Themen zB *Schlager/Titz*, RWZ 2014/18, 65 (65 f, 70 f); *Amberger/Petutschnig*, ÖStZ 2014/110, 70 (70 ff, 76 ff); *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 455 (457 f und 459 ff); *Loidl*, ÖStZ 2014/195, 135 ff; *Schimmer*, ÖStZ 2014/196, 140 (140 ff); *Mayr/Titz*, RdW 2014/244, 221 ff; *Lachmayer*, RdW 2014/245, 230 ff; *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2014/333, 295 ff; *Heffermann*, GES 2014, 127 ff; *Schilcher*, SWK 2014, 626 ff. Speziell zum Übergangsrecht bei der Gruppenbesteuerung *Papst*, ÖStZ 2014/313, 220 ff, und zum Übergangsrecht bei der Firmenwertabschreibung *Wurm*, SWK 2014, 391 ff, und *Wurm*, SWK 2014, 550 ff. Zur Frage der grundfreiheits- und beihilfenrechtlichen Beurteilung der bisherigen Firmenwertabschreibung siehe das beim EuGH anhängige Verfahren C-66/14, *Finanzamt Linz v Bundesfinanzgericht* (vorgelegt von VwGH 30. 1. 2014, 2013/15/0186, GES 2014, 201 m Anm *Kofler*).

3 Siehe Rz 1013c KStR 2013 idF Begutachtungsentwurf – Wartungserlass 2014.

4 So *Mayr/Titz*, RdW 2014/244, 221 (223); *Kofler*, GES 2014, 217 (219); ähnlich *Loidl*, ÖStZ 2014/195, 135 (138).

5 Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der Fassung des am 1. Juni 2011 in Kraft getretenen Protokolls, BGBI III 2014/193.

6 Siehe zu den vom OECD-AHA erfassten Staaten die Info des BMF „Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen“ vom 2. 4. 2014, BMF-010221/0169-VI/8/2014, AÖF 2014/110, in der durch die Info des BMF vom 24. 9. 2014, BMF-010221/0593-VI/8/2014, aktualisierten Fassung.

7 Siehe zu den grundfreiheitsrechtlichen Bedenken zB *Wimpissinger*, SWI 2014, 220 (220 ff); *Zöchling/Plott*, RdW 2014/243, 215 (220); *Peyerl*, ÖStZ 2014/314, 223 (226); *Jerabek/Neubauer*, SWI 2014, 369 (371 ff).

8 *Dziurdz/Marchgraber*, ÖStZ 2014/599, 378 ff.

ven Nettoprinzips besondere Aufmerksamkeit erlangt, die auf Basis außersteuerlicher Wertungsentscheidungen erfolgten: In der verfassungsrechtlichen Diskussion stehen vor allem die Abzugsbeschränkungen (1) für „Managergehälter“, soweit sie Betrag von € 500.000 pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigen (§ 20 Abs 1 Z 7 EStG), da hier einerseits zwischen sach- und personalintensiven Unternehmen und andererseits zwischen organisatorisch eingegliederten und nicht eingegliederten Personen differenziert werde,<sup>9</sup> und (2) für die ein bestimmtes Ausmaß überschreitenden freiwilligen Abfertigungen (§ 20 Abs 1 Z 8 EStG), da vergleichbare Abzugsbeschränkungen für gesetzliche Abfertigungen und Einzahlungen in die „Abfertigung neu“ nicht bestehen.<sup>10</sup> Der Begutachtungsentwurf des 2. AbgÄG 2014<sup>11</sup> enthält nun nicht nur „Nachbesserungen“ zum (1.) AbgÄG 2014,<sup>12</sup> sondern eine ganze Reihe von anderen ertragsteuerlichen Änderungen. Besonders erwähnenswert sind im Hinblick auf das Konzernsteuerrecht folgende beiden Punkte: Erstens soll in Reaktion auf die VwGH-Judikatur<sup>13</sup> zu Zeitpunkt und Form der Option zur Steuerwirksamkeit internationaler Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 3 KStG normiert werden, dass die Option „in der Körperschaftsteuererklärung“ (an der hiefür vorgesehenen Stelle in der Körperschaftsteuererklärung sowie durch Abgabe der entsprechenden Beilage K 10) ausgeübt werden muss und – zur Vermeidung von Härtefällen – „innerhalb eines Monats ab Abgabe der Körperschaftsteuererklärung durch deren Berichtigung nachgeholt oder widerrufen werden“ kann (§ 10 Abs 3 KStG-E). Zweitens steht die Beteiligungsertrags-

befreiung gem § 10 KStG derzeit (nur) jenen beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften sinngemäß zu, die sog „EU-Gesellschaften“ iS der Mutter-Tochter-Richtlinie sind, sofern die Beteiligung einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist (§ 21 Abs 1 Z 2 lit a EStG). Entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis<sup>14</sup> soll diese sinngemäße Anwendung nunmehr auch auf jene Muttergesellschaften ausgedehnt werden, die in einem „Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes ansässig sind“. Der neue Wortlaut soll durch die Verwendung des Wortes „Körperschaft“ auf einen Typenvergleich hinweisen, sodass die ausländische EU- bzw EWR-Körperschaft einer inländischen Körperschaft vergleichbar sein muss. Bei Vergleichbarkeit mit einer inländischen, unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft (zB AG, GmbH) erstreckt sich die Anwendbarkeit nicht nur auf in- und ausländische Beteiligungen iS des § 10 Abs 1 Z 1 bis 6 KStG, sondern zusätzlich auch auf internationale Schachtelbeteiligungen iS des § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 ff KStG. Die neue Formulierung soll mit dem Begriff „ansässig“ auch auf die abkommensrechtliche Ansässigkeit rekurrieren, sodass nach den Erläuterungen doppelt ansässige „EU-/EWR-Körperschaften, deren Ort der Geschäftsleitung in einem Staat außerhalb des EU- oder EWR-Raumes gelegen ist, [...] die Beteiligungsertragsbefreiung daher nicht in Anspruch nehmen“ können.<sup>15</sup>

**Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014 (RÄG 2014).** Am 19. September 2014 ist das RÄG 2014 in Begutachtung gegangen.<sup>16</sup> Dieses soll auch ein weiterer Schritt in Richtung „Einheitsbilanz“ sein, die auch für die steuer-

9 Ausführliche verfassungsrechtliche Kritik bei *Plott*, RdW 2014, 91 ff; *Staringer*, ÖStZ 2014/598, 369 ff. Diese Bedenken werden in mehreren Normprüfungsanträgen des BFG geteilt: Siehe BFG 27. 8. 2014, RN/6100001/2014 (anhängig beim VfGH zu G 166/2014), und BFG 2. 10. 2014, RN/7100004/2014 (anhängig beim VfGH zu G 186/2014); demgegenüber hegte der Normprüfungsantrag BFG 18. 6. 2014, RN/5100001/2014 (anhängig beim VfGH zu G 136/2014; dazu *Mechtler/Pinetz*, RdW 2014/538, 486 ff; *Schimmer*, BFGjournal 2014, 255 ff) keine Bedenken gegen das Abzugsverbot an sich, sondern lediglich gegen die Rückwirkung. Siehe aus dem deutschen Schrifttum für die Verfassungswidrigkeit einer solcher Maßnahme zB *Drißen*, KSzW 2013, 343 ff, und dagegen *Schwan*, Steuerliche Begrenzungsmöglichkeiten der Vergütung von Vorstand und Aufsichtsrat (2012).

10 Ausführliche verfassungsrechtliche Kritik bei *Shubshizky*, SWK 2014, 450 (453); *Aigner/Kofler/Moshammer/Tumpel*, SWK 2014, 907 ff. Diese Bedenken werden auch im Normprüfungsantrag des BFG 18. 6. 2014, RN/5100001/2014, geteilt (anhängig beim VfGH zu G 136/2014; dazu *Mechtler/Pinetz*, RdW 2014/538, 486 ff; *Schimmer*, BFGjournal 2014, 255 ff).

11 68/ME BlgNR XXV. GP.

12 So soll etwa die Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht für Zinsen nach § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG einerseits nicht auf Körperschaften anwendbar sein, andererseits nicht auf jene natürlichen Personen, die den Zinsbesteuерungsabkommen mit Liechtenstein oder der Schweiz unterliegen; im Übrigen soll die KESt nach § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG vereinfachend „spätestens am 15. Februar des Folgejahres“ abzuführen sein (§ 96 Abs 1 Z 1 lit c EStG-E).

Für das Abzugsverbot von Zinsen und Lizenzgebühren nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG wird auch jener – etwa im Hinblick auf Malta relevante – Fall als „schädlich“ normiert, in dem aufgrund einer Steuerrückrstattung (etwa im Rahmen eines körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens) einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% erfolgt, wobei auch eine Steuerrückrstattung an die Anteilsinhaber zu berücksichtigen ist.

13 VwGH 25. 7. 2013, 2012/15/0001, GES 2013, 526 m Anm *Kofler*.  
14 EAS 2404 = SWI 2004, 244; ebenso EAS 2368 = SWI 2003, 537; EAS 2376 = SWI 2004, 3; EAS 3330 = SWI 2013, 487; siehe zuvor bereits auf Basis von Reziprozität im Verhältnis zur Schweiz EAS 573 = SWI 1995, 88, und EAS 688 = SWI 1995, 345; im Verhältnis zu Liechtenstein auch AÖF 2008/155; weiters *Loukota*, SWI 2005, 56 (56), und ausführlich *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 451 ff mwN. Ebenso für EWR-Gesellschaften bisher Rz 503 KStR 2001 (idF KStR-Wartungserlass 2010), dem Wortlaut nach restriktiver aber Rz 1158 KStR 2013, wo nur noch EU-Gesellschaften genannt sind; darin dürfte aber offenbar keine Änderung der Auslegung durch die Verwaltungspraxis liegen (siehe nur EAS 3330 = SWI 2013, 487).

15 Die Erläuterungen sind insofern unpräzise, als die Ansässigkeit diesfalls nur dann an einen Nicht-EU- bzw Nicht-EWR-Staat „verloren geht“, wenn das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen eine dem Art 4 Abs 3 OECD-MA entsprechende, auf den Ort der Geschäftsleitung abstellende „Tie-Breaker-Regel“ enthält; dazu ausführlich *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2011) Art 2 Rz 23 ff.

16 59/ME BlgNR XXV. GP.

liche Gewinnermittlung maßgeblich sein soll: Unterschiede in der Bewertung zwischen Unternehmensbilanz und Steuerbilanz sollen angeglichen werden (zB beim Herstellungskostenbegriff nach § 203 Abs 3 UGB-E oder bei der Rückstellungsbewertung nach § 211 UGB-E), sodass die entsprechenden steuerrechtlichen Sondervorschriften in einem weiteren Schritt reduziert werden könnten. In weiteren Punkten ist auch geplant, im UGB die Basis dafür zu legen, dass die Bewertungen in der Unternehmensbilanz auch als maßgeblich für das Steuerrecht anerkannt werden können; so soll etwa ein Grundsatz der verlässlichen Schätzung eingeführt werden (§ 201 Abs 2 Z 7 UGB-E), der in weiterer Folge dazu führen soll, dass insbesondere Pauschalrückstellungen und Pauschalwertberichtigungen steuerlich anerkannt werden können. Auch die Aufwandsrückstellungen (§ 198 Abs 8 Z 2 UGB-E) sollen auf solche Fälle reduziert werden, in denen auch eine steuerliche Anerkennung möglich wäre.

Die steuerlichen Begleitmaßnahmen in Entwurf des RÄG 2014 fokussieren vorerst aber nur § 6 Z 2 lit a und Z 13 EStG-E und führen wegen des geplanten Entfalls der letzten beiden Sätze des § 6 Z 13 EStG letztlich zu einer „verdeckten“ Steuerverschärfung in Form einer allgemeinen Zuschreibungsverpflichtung: Unternehmensrechtlich soll – in Umsetzung der neuen Bilanz-Richtlinie<sup>17</sup> – die bisher in § 208 Abs 2 UGB veran-

kerte Ausnahme für Beteiligungen vom in § 208 Abs 1 UGB geregelten Wertaufholungsgebot aufgegeben werden. Damit würde künftig unternehmensrechtlich – mit Ausnahme des Geschäfts(Firmen)werts – eine allgemeine Zuschreibungspflicht bestehen. Diese unternehmensrechtliche Zuschreibungspflicht würde wiederum auf das Steuerrecht durchwirken, sodass bei Werterholung auch steuerrechtlich nicht nur für Beteiligungen gem § 228 UGB, sondern für alle Wirtschaftsgüter (ausgenommen Geschäfts(Firmen)wert) eine Zuschreibungspflicht bestünde. Diese Zuschreibungspflicht soll erstmalig für Geschäftsjahre anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. Nach den geplanten Übergangsvorschriften müssen in diesem Wirtschaftsjahr aber auch Zuschreibungen aufgrund von Wertaufholungen aus früheren Geschäftsjahren, bei denen vormals von der Ausnahme der Wertaufholungsverpflichtung gem § 208 Abs 2 UGB Gebrauch gemacht und die Zuschreibung daher zu Recht unterlassen wurde, nachträglich vorgenommen werden (§ 124b Z 261 lit a und b EStG-E). Diese nachgeholtte Zuschreibung wäre auch für das das Steuerrecht maßgeblich und damit grundsätzlich steuerwirksam. Der nachgeholtte Zuschreibungsbetrag kann aber auf Antrag einer in einem gesonderten Verzeichnis auszuweisenden „Zuschreibungsrücklage“ zugeführt und dadurch bis (spätestens) zum Ausscheiden des Wirtschaftsgutes steuerneutral gehalten werden können.

17 Art 12 Abs 6 lit d der Richtlinie 2013/34/EU, ABl L 182/19 (29. 6. 2013).