

JYU TAX

01/16
Ausgabe 12

STEUERRECHT UND
STEUERMANAGEMENT
JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ

ABGABEN- ÄNDERUNGS- GESETZ 2015

Editorial	S 2 - 3
News und Highlights	S 4 - 13
Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz	S 14 - 19
Themenschwerpunkt AbgÄG 2015	S 20 - 42
Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrechts	S 44 - 45
Forschungsthemen & Lehrangebot	S 46 - 47
Lehrveranstaltungen im SS 16	S 48 - 53
Wussten Sie schon...	S 54
Veranstaltungen im SS 16	S 56

ABGABENÄNDERUNGS- GESETZ 2015



Univ.-Prof. Dr.
Markus Achatz



Univ.-Prof. Dr.
Georg Kofler, LL.M.



A. Univ.-Prof. Dr.
Dietmar Aigner

Das Abgabenänderungsgesetz 2015 brachte einige Veränderungen, welche überwiegend seit 1.1.2016 gelten. Bei der Einlagenrückzahlung kam es zu einer weitgehenden Rücknahme der Änderungen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016. Nachfolgend werden ausgewählte Schwerpunkte näher dargestellt, die zum Teil in Schwerpunktbeiträgen in diesem Heft weiter beleuchtet werden.

Einkünftezurechnung zu natürlichen Personen

Einer natürlichen Person sind unter bestimmten Voraussetzungen Einkünfte auch dann zuzurechnen, wenn die Leistungen von der natürlichen Person erbracht werden, jedoch von einer (formal als Vertragspartner) zwischengeschalteten Körperschaft abgerechnet werden. Dies trifft dann zu, wenn Einkünfte aus höchstpersönlicher Tätigkeit als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender sowie als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft (zB Vorstand oder Geschäftsführer) vorliegen, die abrechnende Körperschaft unter dem Einfluss der leistungserbringen-

den natürlichen Person steht und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt. In dieser Ausgabe setzt sich Univ.-Ass. Mag. Sebastian Tratlehner näher mit der Neuregelung auseinander.

Neuregelung der Wegzugsbesteuerung

Die Wegzugsbesteuerung im betrieblichen wie auch im außerbetrieblichen Bereich wird als Reaktion auf die EuGH-Judikatur maßgeblich verändert. Bisher war auf Antrag ein Besteuerungsaufschub bis zum tatsächlichen Ausscheiden des Wirtschaftsguts möglich und bei einem Ausscheiden nach mehr als 10 Jahren erfolgte gar keine Besteuerung. Ab 1.1.2016 werden die stillen Reserven im Wegzugszeitpunkt grundsätzlich sofort voll steuerpflichtig. Außerdem soll der Besteuerungstatbestand nicht auf bestimmte Vorgänge begrenzt sein, sondern immer dann ausgelöst werden, wenn es zur Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts kommt. Jedoch kann auf Antrag und bei EU/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe die Steuerschuld auf Raten verteilt werden. Für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist die Steuerschuld auf 7 Jahre verteilt zu entrichten. Bei Veräußerung oder sonstigem Ausscheiden vor Ablauf der 7 Jahre sind die offenen Raten im Wegzugsjahr fällig. Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ist eine Verteilung auf 2 Jahre vorgesehen. Im außerbetrieblichen Bereich ist ein Verteilungszeitraum über 7 Jahre vorgesehen. Eine Ausnahme im Sinne des bisherigen Nichtfestsetzungskonzepts besteht nur beim tatsächlichen



Wegzug einer natürlichen Person oder bei der unentgeltlichen Übertragung an andere natürliche Personen. Hierbei ist wiederum die Einbeziehung von EU/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe Voraussetzung. Durch Änderungen in der BAO wird außerdem eine endgültige Steuervermeidung durch Zeitablauf (10 Jahre) für Wegzüge zwischen 1.1.2006 und 31.12.2015 verhindert. Das neue Ratenzahlungskonzept ist auch bei Umgründungen anzuwenden, wenn es zu einer umgründungsbedingten Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts kommt. In dieser Ausgabe setzt sich Univ.-Ass.in Mag.^a Maria Theresa Angerer-Mittermüller näher mit der Neuregelung auseinander.

Einlagenrückzahlung

Entgegen der Änderungen im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2015/2016 („Primat der Gewinnausschüttung“) bleibt nunmehr das Wahlrecht erhalten, ob eine unternehmensrechtliche Gewinnausschüttung steuerlich als Einlagenrückzahlung oder als Gewinnausschüttung behandelt werden soll. Allerdings wird an die offene steuerliche Gewinnausschüttung die Voraussetzung geknüpft, dass eine positive Innenfinanzierung nachgewiesen werden kann (Evidenzkonto). Die Evidenzierung von umgründungsbedingten Differenzbeträgen ist hingegen nicht mehr erforderlich, da im Zuge des AbgÄG 2015 auch die unternehmensrechtliche Ausschüttungssperre neu gefasst wird. In dieser Ausgabe werden die Änderungen durch das AbgÄG 2015 durch Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm beleuchtet.

„Eintrittsbesteuerung“ bei der „Grunderwerbsteuer neu“

Bereits durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 wurde der Schwellenwert für das Auslösen von Grunderwerbsteuer durch Anteilsvereinigung mit 95% festgesetzt. Im Zusammenhang mit der Übergangsbestimmung wurde nunmehr im AbgÄG 2015 eine Art „Eintrittsbesteuerung“ festgelegt. Wenngleich der Besitz von zumindest 95% der Gesellschaftsanteile (an einer Gesellschaft mit Grundstücksvermögen) zum 31.12.2015 per se ab 1.1.2016 keine automatische Grunderwerbsteuerpflicht auslöst, so ist dies jedoch dann der Fall, wenn ab 1.1.2016 Übertragungsvorgänge i.S. einer Anteilsvereinigung erfolgen und dabei die Grenze von 95% nicht unterschritten wird. Beträgt die Beteiligung zum 31.12.2015 beispielsweise 96% und werden im Jahr 2016 weitere 2% erworben, löst dieser Vorgang Grunderwerbsteuer aus.

Das Steuerrecht bleibt in Bewegung. Dies trifft nicht nur auf den Gesetzgeber zu sondern auch das JKU TAX Team. Das Sommersemester 2016 steht neben der Durchführung vielfältiger anderer Projekte im Zeichen der Evaluierung und Optimierung der Lehre im steuerrechtlichen Bereich. Insbesondere wird eine stärkere Vernetzung mit dem steuerrechtlichen Nachwuchs der Zukunft angestrebt.

In diesem Zusammenhang dürfen wir auf das Sommersemester-Closing des JKU Tax Team am 27.6.2016 im JKU Teichwerk hinweisen, zu dem wir Sie recht herzlich einladen möchten.



Univ.-Prof. Dr.
Michael Tumpel



Univ.-Prof. Dr.
Walter Summersberger



A. Univ.-Prof. Dr.
Gernot Aigner

WIR GRATULIEREN



Ass.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann hat seine Habilitationsschrift zum Thema „Genussrechte“ verfasst.

Sebastian Bergmann wurde habilitiert

Nach erfolgreicher Verteidigung seiner Habilitationsschrift zum Thema „Genussrechte“ in einem am 18. 1. 2016 öffentlich abgehaltenen Habitationskolloquium wurde Ass.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann von JKU-Rektor Univ.-Prof. Dr. Meinhard Lukas die *venia docendi* für das Fach „Finanz- und Steuerrecht“ verliehen und dieser in den Status eines assoziierten Universitätsprofessors übergeleitet.

PERSONALIA



Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M., ist im Februar und März 2016 als Gastprofessor für Steuerrecht an der University of Sydney tätig sein.

Gastprofessur an der University of Sydney

Prof. DDr. Georg Kofler hat im Februar 2016 eine zweimonatige Gastprofessur an der University of Sydney in Australien angetreten. Damit kann das bestehende internationale Netzwerk der JKU weiter ausgebaut werden. Prof. Kofler wird im Zuge seines Aufenthaltes etliche Forschungsfragen im Bereich des internationalen Steuerrechts bearbeiten und im Rahmen von Seminaren und Vorträgen Kontakte mit der australischen Steuerwissenschaft knüpfen und vertiefen. Die rechtswissenschaftliche Fakultät an der Universität Sydney wurde in einem der letzten Rankings als Nr. 13 weltweit eingestuft und speziell die Steuerfakultät besitzt in der wissenschaftlichen Community besondere Reputation.

PUBLIZISTISCHES

Überlegungen zur Vereinheitlichungskompetenz für das Haushaltsrecht nach § 16 Abs 1 F-VG

Der Bundesminister für Finanzen (BMF) hat im Einvernehmen mit dem Rechnungshof (RH) auf der Grundlage des § 16 Abs 1 Finanz-Verfassungsgesetz 1948 (F-VG) die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 (VRV 2015) erlassen (BGBl II 2015/313), die für Länder und Gemeinden eine dem Bundeshaushaltsrecht entsprechende Drei-Komponenten-Rechnung verordnet. Diese basiert auf den Grundkonzepten der unternehmerischen Rechnungslegung und umfasst zwei zeitraumbezogene Rechnungen, einen Finanzierungs- und Ergebnishaushalt zur Sicherstellung von Liquidität und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns, welche am Ende der Periode mit einer dritten, zeitpunktbezogenen Vermögensrechnung verbunden sind. Die Bundesländer haben parallel dazu untereinander eine inhaltsgleiche Vereinbarung nach Art 15a B-VG geschlossen, die Verordnung als „Diktat“ bezeichnet und angekündigt, die VRV vom VfGH überprüfen zu lassen.

A. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner, Univ.-Ass. MMag. Peter Bräumann, Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler und Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel vom JKU-Tax-Team waren zusammen mit Prof. Dr. Gottfried Haber von der Donau-Universität Krems (Vizedekan und Leiter des Forschungsbereiches Wirtschafts-, Budget- und Finanzpolitik) im Vorfeld der Erlassung der VRV 2015 für Bund und Länder gemeinsam als Gutachter im Hinblick auf die kompetenzrechtlichen Grundlagen tätig und sind der Frage nachgegangen, ob die (damals noch im Entwurfsstadium vorliegende) VRV 2015 tatsächlich von der Kompetenzbestimmung des §16 Abs 1 F-VG gedeckt ist.

In der Tat ist die Reichweite der Kompetenznorm des § 16 Abs 1 F-VG, wonach der BMF im Einvernehmen mit dem RH die „Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften“ regeln kann, äußerst unklar, doch sprechen uE die besseren Argumente für eine eher weite, teleologische Auslegung, welche insbesondere dem in § 16 Abs 1 F-VG explizit genannten Ziel der „Vereinheitlichung“ Bedeutung beimisst. Demnach wird diese Kompetenznorm nicht nur die Anordnung des Drei-Komponenten-Systems analog dem Bundeshaushalt ermöglichen, sondern insbesondere auch die materielle Definition inhaltlicher Positionen sowie die Vorgabe erforderlicher Bewertungsvorschriften einbeziehen. Spannend bleibt angesichts der Auslegungsspielräume aber, ob der VfGH hier dieselbe Grenze ziehen wird, sollten die Bundesländer ihn wie angekündigt tatsächlich mit der Überprüfung der VRV 2015 befasen.

Eine umfangreiche wissenschaftliche Aufarbeitung dieser Fragestellung wird unter dem Titel „Überlegungen zur Vereinheitlichungskompetenz für das Haushaltsrecht nach § 16 Abs 1 F-VG“ im Jahr 2016 in der Zeitschrift „ÖHW – Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich“ erscheinen. Eine Kurzfassung unter dem Titel „Vereinheitlichung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Gebietskörperschaften“ wurde bereits in der SWK veröffentlicht (SWK 2/2016, 128 ff).

PUBLIZISTISCHES



Confédération Fiscale Européenne (CFE)

Arbeiten der ECJ Task Force der Confédération Fiscale Européenne

Seit November 2013 fungiert Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler als Chairman der ECJ Task Force der Confédération Fiscale Européenne (CFE). Diese Arbeitsgruppe des europäischen Steuerberaterverbandes CFE analysiert im Rahmen regelmäßiger Treffen aktuelle Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes und gibt dazu detaillierte „Opinion Statements“ ab, die den europäischen Institutionen und den Berufspraktikern eine Hilfestellung bei der Umsetzung der Judikatur bieten sollen. Im Rahmen der Treffen im Jahr 2015 wurden mehrere Opinion Statements verfasst, und zwar

- Opinion Statement ECJ-TF 1/2015 of the CFE on the decisions of the European Court of Justice in Cases C-127/12, *Commission v. Spain*, and C-211/13, *Commission v. Germany*, concerning inheritance taxation.
- Opinion Statement ECJ-TF 2/2015 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in Case C-172/13, *European Commission v. United Kingdom* (“Final Losses”), concerning the “Marks & Spencer exception”.
- Opinion Statement ECJ-TF 3/2015 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in Case C-512/13, *C.G. Sopora*, on “horizontal discrimination”.
- Opinion Statement ECJ-TF 4/2015 on the decision of the European Court of Justice in Case C-386/14, *Groupe Steria SCA*, on the French “intégration fiscale”.

Diese Opinion Statements sind auf der Webpage der CFE unter www.cfe-eutax.org kostenfrei abrufbar und sie werden zudem an die Europäischen Instituten versandt und in der Fachzeitschrift „European Taxation“ veröffentlicht.



Beitrag zur Einlagenrückzahlung

Mit dem AbgÄG 2015 wurden die durch das StRefG 2015/2016 eingeführten Verschärfungen bei der Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG überwiegend zurückgenommen. Sah das StRefG 2015/2016 noch eine explizite „Verwendungsreihenfolge“ vor, wird mit der erneuten Neufassung des § 4 Abs 12 EStG nunmehr ausdrücklich das unternehmerische Wahlrecht zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung verankert, dieses jedoch zugleich an die positive „Innenfinanzierung“ bzw den positiven (steuerlichen) Einlagenstand geknüpft. Anders als noch im StRefG 2015/2016 ist keine Evidenzierung von umgründungsbedingten Differenzbeträgen erforderlich. Vielmehr wird eine Verknüpfung zwischen § 4 Abs 12 EStG und „Neubewertungsumgründungen“ über die unternehmensrechtliche Ausschüttungssperre (§ 235 UGB) hergestellt, die ebenfalls im Rahmen des AbgÄG 2015 neu gefasst wurde.

Auch die Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG durch das AbgÄG 2015 wirft jedoch eine Reihe von „Unstimmigkeiten“ und Zweifelsfragen auf. Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M, Priv.-Doz. MMag. Dr. Ernst Marschner und Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm haben sich in diesem Zusammenhang der Thematik in zwei SWK-Beiträgen (SWK-Heft 36/2015, 1581 und SWK-Heft 1/2016, 1) gewidmet.

VERANSTALTUNGEN UND KONFERENZEN

Steuern kompakt 2016 als Buch und E-Book erschienen

Steuern kompakt soll einen möglichst umfassenden und zugleich konzentrierten Einblick in das österreichische und internationale Steuerrecht geben. Gleichzeitig sollen die Wirkungen der Steuern auf unternehmerische Entscheidungen gezeigt werden. Das Buch dient als Arbeitsunterlage für Studierende der Wirtschaftswissenschaften. Der Aufbau ist so gewählt, dass ein Überblick über die Grundlagen sowohl des materiellen Steuerrechts als auch des Verfahrensrechts erworben werden kann. Im Mittelpunkt steht der Einfluss von Steuern auf das Rechnungswesen, die Rechtsform- und Standortwahl.

Das Buch ist die Literaturunterlage für den Kurs „Unternehmensbesteuerung“ an der JKU Linz. Die vorliegende Fassung stellt eine Erweiterung und Überarbeitung der ursprünglichen Fassungen dar.

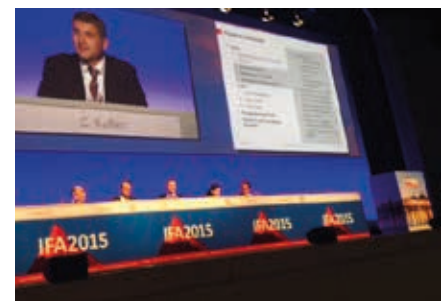
Die Ausgabe Steuern kompakt 2016 basiert auf dem Stand des Steuerrechts zu Beginn des Jahres 2016 und berücksichtigt insbesondere die Änderungen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 und das Abgabenänderungsgesetz 2015. Das Konzept, die Wissensvermittlung möglichst benutzerfreundlich zu gestalten und gleichzeitig einen ausreichenden Überblick über die Maßgeblichkeit der Besteuerung für betriebliche Entscheidungen zu geben, wurde wie in den Voraufgaben beibehalten.

An der Gestaltung haben gegenwärtige und frühere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Instituts für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz mitgewirkt (an der aktuellen Ausgabe **Dietmar Aigner**, **Gernot Aigner**, **Peter Bräumann**, **Robert Jahn** und **Michael Tumpel**).



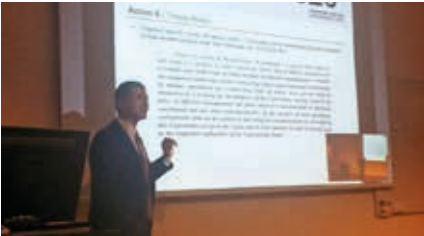
JKU beim 69. IFA-Weltkongress in Basel

Auch beim diesjährigen Weltkongress der International Fiscal Association (IFA) im Spätsommer 2015 in Basel war die JKU vertreten. Prof. DDr. Georg Kofler das Seminar I zum Thema „Effectiveness of participation exemption“ geleitet, an dem Prof. Gauthier Blanluet (Frankreich), Prof. Dr. Eric Kemmeren (Niederlande), Prof. Ruth Mason (USA), Toshio Miyatake (Japan) und Florian Regli (Schweiz) am Panel vertreten waren. Das Seminar befasste sich mit den Prinzipien, Zielsetzungen, Voraussetzungen und Grenzen von Schachtelbeteiligungsregimen und behandelte insbesondere Fragen der Beschränkung des Abzugs von Kosten und Teilwertabschreibungen, zeitlichen Aspekten der Beteiligungsertragsbefreiung, Fragen der direkten Steueranrechnung, Verlustsituationen, Anti-Missbrauchsnormen (zB „Switch-Over-Klauseln“) und hybriden Finanzinstrumenten. Ein Kurzüberblick über einige Kernfragen wurde zuvor auch in der Zeitschrift „Internationales Steuerrecht“ (IStR) veröffentlicht (**Kofler**, IStR 2015, 603 ff).



Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M., hat beim diesjährigen IFA-Weltkongress in Basel das Panel zu Thema „Effectiveness of participation exemption“ geleitet.

News und Highlights



Prof. Dr. Georg Kofler bei seinem Vortrag zu „Recent Issues in EU Tax Law, BEPS and Transfer Pricing“ beim Central Tax Office for Large Enterprises (CTO) der norwegischen Finanzverwaltung.

Seminar für die norwegische Finanzverwaltung

Von 26. bis 30. Oktober 2015 hielt Prof. Dr. Georg Kofler wiederum eine Reihe von Vorträgen zu aktuellen Fragen des DBA-Rechts und des Europäischen Steuerrechts in Norwegen. Ein Ganztagesseminar für das Central Tax Office for Large Enterprises (CTO) der norwegischen Finanzverwaltung in Oslo unter dem Titel „Recent Issues in EU Tax Law, BEPS and Transfer Pricing“ befasste sich mit den aktuellen Entwicklungen in der OECD, insbesondere im Rahmen des BEPS-Projektes, sowie der jüngsten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und den Initiativen der EU-Kommission (insbesondere im Bereich der Amtshilfe, den Aktionsplänen und den jüngsten Beihilfenverfahren).



Prof. Dr. Georg Kofler und Univ.-Lektor Mag. Florian Rosenberger beim alljährliche RuSt-Update zum Internationalen Steuerrecht.

Update zum Internationalen Steuerrecht bei der RuSt

Auf der von „RuSt 2015“, dem 19. Jahresforum für Recht und Steuern (RuSt), fand wie jedes Jahr der Workshop „Update Internationales Steuerrecht“ statt, den heuer Univ.-Lektor StB Mag. Florian Rosenberger (KPMG Linz) und Prof. Dr. Georg Kofler (JKU) gemeinsam bestritten haben. Im Rahmen dieses Workshops wurden – ua – Schwerpunkte auf die internationalen Aspekte der Steuerreform 2015/2016 und des AbgÄG 2015 gelegt. Darüber hinaus wurden auch die aktuellen EU-Initiativen und die OECD-Arbeiten im Bereich „Base Erosion and Profit Shifting“ angesprochen und natürlich die aktuellen „Highlights“ aus Rechtsprechung und Verwaltungspraxis diskutiert. Einige Kernpunkte des Updates wurden im „Recht der Wirtschaft“ veröffentlicht (*Kofler/Rosenberger*, RdW 2015/691, 805 ff).



Außenwirtschaftsrechtstag 2015 – „Die Ausfuhr im Umsatzsteuer-, Zoll- und Exportkontrollrecht“

Am 22. und 23. Oktober 2015 fand an der JKU der Außenwirtschaftsrechtstag 2015 statt. Namhafte Vertreter aus Wissenschaft, Wirtschaft und Verwaltung beleuchteten an diesen beiden Tagen die unterschiedlichen Facetten des in der Praxis höchstbedeutsamen Themas der „Ausfuhr“. Der „Außenwirtschaftsrechtstag“ ist österreichweit einzigartig und ist gleichzeitig Aushängeschild des im Jahr 2014 an der JKU neu gegründeten Außenwirtschaftsrechtszentrum Linz.

Der Präsident des Zentralverbandes Spedition & Logistik, Wolfram Senger-Weiss (Vorstand Gebrüder Weiss) begrüßte am Donnerstagvormittag zur Eröffnung des zweitägigen Außenwirtschaftsrechtstags 2015 mehr als 130 Zoll- und Außenhandelsexperten, VertreterInnen von Speditionen, Unternehmen, Anwalts- und Steuerkanzleien sowie von der Gerichtsbarkeit und der Beamtenschaft. „Der Wirtschaftsstandort Österreich wird von der exportierenden Wirtschaft geprägt. Logistikthemen werden zunehmend zur Schlüsselkompetenz bzw gewinnen, ähn-

News und Highlights

lich wie Innovationsorientierung und Kooperation, als Wettbewerbsfaktor seit Jahren für viele andere Branchen an Bedeutung. Wir Logistiker sind daran interessiert, Branchenfragestellungen gemeinsam mit der Wissenschaft und den Fachexperten zu diskutieren und Lösungskonzepte zu erarbeiten“, so Wolfram Senger-Weiss.

Der wissenschaftliche Leiter der Tagung, Univ.-Prof. Dr. Walter Summersberger vom Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz, ging in seinem Einleitungsstatement dann auf den diesjährigen Veranstaltungsschwerpunkt ein, der komplexen Problemstellungen der Ausfuhr im Umsatzsteuer-, Zoll- und Exportkontrollrecht. „Veranstaltungen wie diese, bei denen Praktiker und Experten die Gelegenheit haben, sich über Fragen des Außenwirtschaftsrechts auszutauschen, finden immer noch viel zu selten statt. Ich sehe es als eine große Chance, an diesen beiden Tagen gemeinsam mit Vertretern der Wirtschaft, der Verwaltung und der Jurisprudenz über sinnstiftende Sichtweisen und Lösungen im Interesse des heimischen Wirtschaftsstandortes nachdenken zu können.“ Die Themen der zweitägigen Veranstaltung reichten von der Auseinandersetzung mit dem Welthandels- und Unionsrecht in der Ausfuhr über Rechtsfragen zur Steuerfreiheit bis hin zur Exportkontrolle und dem Verfassungsschutz.

„Für das Industrieland Österreich ist der Außenhandel wesentlich. Die JKU will gerade in Oberösterreich eine Impulsgeberin für die zunehmende Internationalisierung sein und gemeinsam mit der Praxis innovative Konzepte für den Wirtschaftsstandort entwickeln. Mit der Außenwirtschaftsrechtstagung bieten die JKU und der Zentralverband Spedition & Logistik eine gute Plattform für den Austausch von Wissenschaft und Wirtschaft“, so JKU Rektor Meinhard Lukas. Einer der Höhepunkte der hochkarätigen Veranstaltung war ein Vortrag eines aus Sicherheitsgründen anonymen Vertreters (Investigator) des U.S. Department of Homeland Security, der Einblicke in die Sicherheitsbestimmungen des US-Exportrechts geben konnte, ein Rechtsgebiet das auch außerhalb der USA für europäische Unternehmen gilt.

Das gesellschaftliche Highlight war ein Empfang der Veranstaltungsteilnehmer auf Einladung des oberösterreichischen Landeshauptmanns Pühringer in den Linzer Redoutensälen.

Umsatzsteuertagung 2015 – Entwicklung und Zukunft der Mehrwertsteuer

Am 4. November 2015 fand unter der wissenschaftlichen Leitung von Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz und Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel die 20. Umsatzsteuertagung an der JKU Linz statt. Zahlreiche Vertreter aus Wissenschaft und Praxis nahmen an der Jubiläumsveranstaltung teil, die dieses Jahr dem Thema „Entwicklung und Zukunft der Mehrwertsteuer“ gewidmet war.

Nachdem Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz in seinen einleitenden Worten den Fahrplan der Tagung vorgezeichnet hatte, referierte Prof. Dr. Hans Nieskens über den



Prof. Dr. Summersberger führte in das Thema ein.



Dr. Biermayer (MIC) beleuchtete die elektronische Herausforderung.



RA Dr. Harksen referierte zu Reihengeschäften in der Ausfuhr.





Prof. Dr. Nieskens hielt das Einleitungsreferat.



Prof. Dr. Achatz beleuchtete das Thema aus verfassungsrechtlicher Sicht.

„Mythos Umsatzsteuer“ und die Rechtsentwicklungen in Deutschland seit Bestehen des Binnenmarktes. Er ging dabei ausführlich auf die Thematik der innergemeinschaftlichen Reihengeschäfte und ihre unterschiedlichen Lösungsmöglichkeiten ein und stellte ferner aktuelle Rechtsentwicklungen im Zusammenhang mit rückwirkenden Rechnungsberichtigungen dar.

Im Anschluss folgte der Vortrag von em. Univ.-Prof. DDr. Hans Georg Ruppe (Universität Graz) zur „Rechtsentwicklung beim Eigenverbrauch“. Im Speziellen wurde auf den Tatbestand der unentgeltlichen Zuwendungen, das Verhältnis des Eigenverbrauchstatbestandes zu Unterpreisleistungen und die Bedeutung der VNL-TO-Rechtsprechung für den Eigenverbrauch eingegangen. Zur Illustration wurden dabei auch weitere einschlägige EuGH-Judikate erläutert und Beispiele besprochen.

Nachfolgend thematisierte Mag. Mario Mayr, LL.M. (BMF) in seinem Vortrag „Vorsteuerabzug - aktuelle Entwicklungen aus der Sicht der Finanzverwaltung“ die einschlägigen Neuerungen durch das StRefG 2015 zu den Themen des Vorsteuerabzugs bei Überrechnung durch Iststeuerer, des Vorsteuerabzugs für KFZ ohne CO₂-Ausstoß sowie des (nicht möglichen) Vorsteuerabzugs bei einer Beteiligung an einem Betrug unter Bezugnahme auf die aktuelle EuGH-Rechtsprechung in der Rs Italmoda. Darüber hinaus wurden die aktuellen Neuerungen aus dem Umsatzsteuerprotokoll 2015 des BMF in Bezug auf die Anwendung der 10%-Grenze bei Gebäuden und den mangelnden Vorsteuerabzug für den hoheitlichen Bereich einer KÖR präsentiert und auf die Möglichkeit einer rückwirkenden Rechnungsberichtigung eingegangen.

Zum Abschluss des Vormittagsprogrammes referierte MMag. Ingrid Rattinger (EY) zu den Umsatzsteuerbefreiungen in der Rechtsentwicklung seit dem UStG 1994, wobei sie zunächst insbesondere auf wesentliche Gesetzesänderungen und einschlägige Aussagen der EuGH-Judikatur einging. Danach wurden insbesondere die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 14 UStG für gemeinnützige Sportvereine sowie die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG für Kleinunternehmer vorgestellt und terminologische Unterschiede des nationalen UStG und der MwStSystRL unter Berücksichtigung einschlägiger EuGH-Entscheidungen aufgezeigt. Vor allem bei den Kleinunternehmerumsätzen existieren dabei noch zu klärende Streitfragen, beispielsweise iZm einem möglichen Vorsteuerabzug für Auslandsumsätze bzw der Einbeziehung steuerfreier Umsätze in die Berechnung der Kleinunternehmergrenze.

Der zweite Teil der Veranstaltung wurde von Univ. Prof. Dr. Markus Achatz eröffnet. In seinem Vortrag „Verfassungsrechtliche Aspekte zur Rechtsentwicklung seit dem UStG 1994“ wurde rückblickend insbesondere auf die Judikatur zu unechten Umsatzsteuerbefreiungen und Buchnachweis eingegangen. Ferner wurde das Verhältnis zwischen Unions- und Verfassungsrecht thematisiert und abgehandelt und

News und Highlights

die Erkenntnisbeschwerde gemäß Art 144 Abs 1 B-VG sowie das Gesetzprüfungsverfahren gemäß Art 140 B-VG wurden vorgestellt.

Im anschließenden Referat beschäftigte sich Dr. Barbara Wisiak (Richterin am BFG Graz) mit der Rechtsprechung des UFS und des BFG seit dem UStG 1994. Die Thematik wurde dabei anhand zahlreicher Judikate unter anderem zum Vertrauensschutz und zum Vorsteuerabzug greifbar aufbereitet. Insbesondere wurde aufgezeigt, dass der UFS/das BFG nicht nur als unabhängige Instanz bzw als „Tatsacheninstanz“ agieren, sondern in zahlreichen Fällen auch als Motor der Rechtsprechung fungieren. So gehen ua die EuGH-Entscheidungen in den Rs Schmelz, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr und Kretztechnik auf UFS- Entscheidungen zurück.

Darauf folgend ging Mag. Johann Fischerlehner (Richter am BFG Linz) in seinem Vortrag „Verfahrensrecht und Umsatzsteuer in der Rechtsentwicklung seit dem UStG 1994“ auf verfahrensrechtliche Besonderheiten ein. Insbesondere wurden die Entwicklung der gerichtlichen Kontrolle hin zur zweistufigen Finanzgerichtsbarkeit sowie die Entwicklung des Verfahrensrechts im verwaltungsbehördlichen und verwaltungsgerichtlichen Verfahren näher beleuchtet. Thematisiert wurden auch das Verfahrensrecht sowie die Verfahrensgarantien des GRC im Anwendungsbereich des Unionsrechts. Der Querschnitt zwischen Verfahrens- und Umsatzsteuerrecht wurde insbesondere anhand der Rechtsentwicklung iZm der Umsatzsteuervorschreibung aufgezeigt.

Den Abschluss der Veranstaltung bildete Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel mit seinem Vortrag „Die Zukunft der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt“. Dabei wurden zuerst die Ziele des Binnenmarkts sowie die Grundprinzipien der Mehrwertsteuer aufgezeigt und auf Probleme der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt eingegangen. Sodann wurden die Vorschläge der Europäischen Kommission für ein zukünftiges System der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt präsentiert und 5 mögliche Optionen vorgestellt sowie deren Vor- und Nachteile erläutert. Auch alternative Vorschläge für ein zukünftiges europäisches Mehrwertsteuersystem wurden präsentiert, im Besonderen wurde auf die Vor- und Nachteile eines hybriden Mehrwertsteuersystems eingegangen, bei dem für alle innergemeinschaftlichen Lieferungen und Dienstleistungen sowie für inländische Leistungen im B2B-Bereich ab Überschreiten eines Schwellenwertes ohne Recht auf Vorsteuerabzug (außer bei Abfuhr der Mehrwertsteuer durch den Empfänger beim Finanzamt im Zweifel) ein Reverse-Charge-Mechanismus greifen könnte, alle anderen inländischen Leistungen aber weiterhin wie bisher besteuert werden würden. Als Fazit des Referats bleibt, dass die derzeitige Ausgestaltung des Mehrwertsteuersystems im Binnenmarkt aufgrund der hohen Betrugsanfälligkeit dringend Verbesserungen benötigt, eine Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels allerdings nicht zielführend erscheint. Jedenfalls notwendig wären eine Verbesserung und Vereinheitlichung bestehender Regelungen sowie eine Reduktion des Compliance-Aufwands für Unternehmen.



Prof. Dr. Tumpel skizzierte zukünftige Umsatzsteuerszenarien

Sommersemester Closing

hier möchten wir nochmal auf das Sommersemester-Closing des JKU Tax Team am 27.6.2016 im JKU Teichwerk hinweisen, zu dem wir Sie recht herzlich einladen möchten.



Foto: © PHILIPP LIPIARSKI / WWW.GOODLIFECREW.AT

Lindeonline

EINFACH ZU RECHT FINDEN



Die **Lindeonline Themenpakete** bieten Ihnen genau das, was Sie für Ihre tägliche Arbeit benötigen: fundierte Fachinformation, benutzerfreundlich aufbereitet und jederzeit abrufbar.

www.lindeonline.at/uebersicht

News und Highlights

EU Tax Policy in the 21st Century

Am 14. Jänner 2016 fand eine von der Universität Luxemburg (Prof. Dr. Werner Haslehner) und der CFE ECJ Task Force (unter der Leitung von Prof. DDr. Georg Kofler) organisierte Konferenz zu „EU Tax Policy in the 21st Century“ in Luxemburg statt. Thema waren verschiedene aktuelle Aspekte der EU Steuerpolitik. In den letzten Jahrzehnten hat sich die Steuerpolitik wesentlich verändert. Nachdem in den 1990ern wesentliche Anstrengungen zur Beseitigung von steuerlicher Hindernisse des Binnenmarktes, welche durch Disparitäten verursacht sind, unternommen wurden, ist der Fokus später immer mehr auf verstärkte Koordination der nationalen Steuerpolitik und Zusammenarbeit der Finanzverwaltung mit dem primären Ziel der Bekämpfung von durch Disparitäten geschaffenen Schlupflöchern gelegt worden. Zudem haben sich in den letzten Jahren zwei weitere Phänomene gezeigt. Zum einen wird die Steuerpolitik stark durch die Rechtsprechung des EuGH bestimmt, zum anderen ist sie eingebettet in die internationale Entwicklung, wie zB dem OECD Action Plan gegen BEPS. Vor diesem Hintergrund stand das Programm der wissenschaftlichen Vorträge.



Prof. Frans Vanistendael bei seiner Keynote zum Thema: „Does EU Tax Policy Require a New Treaty?“

Die Keynote hielt Prof. Dr. Frans Vanistendael zum Thema „Does EU Tax Policy Require a New Treaty?“. Er kam zum Ergebnis, dass die Euro-Währungsunion zwangsläufig über ein wesentliches und nachhaltiges eigenes Steueraufkommen verfügen müsse, was letztlich nur schrittweise und durch Änderung des Vertrages über die Europäische Union erreicht werden könne.

Neben anderen Professorinnen und Professoren hielten die Mitglieder des JKU Tax Teams Prof. DDr. Georg Kofler und Prof. Dr. Michael Tumpel ebenfalls Vorträge. Prof. Kofler behandelte in seinem Vortrag das Thema „Recent Commission Initiatives in Direct Taxation“, in welchem er unter anderem auf die Aktionspläne der EU Kommission gegen Steuerbetrug und Steuervermeidung sowie zur Unternehmensbesteuerung einging. Der Vortrag Prof. Tumpel stand unter dem Titel „Developments in Indirect Tax Harmonization“, in welchem er die Vorschläge der Kommission für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem für den Binnenmarkt analysierte und die Initiative des österreichischen Finanzministers für ein Pilotprojekt zur Einführung eines hybriden Mehrwertsteuersystems darstellte und in der Diskussion verteidigte.

STEUERWISSENSCHAFTEN UND STEUERPRAXIS IN LINZ

Auch im vergangenen Wintersemester wurden vom Forschungsinstitut für Steuerrecht und Steuermanagement in Kooperation mit der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (Landesstelle Oberösterreich) im Rahmen der bereits vor vielen Jahren ins Leben gerufenen Veranstaltungsreihe „Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz“ vier Vortragsabende zu aktuellen finanz- und steuerrechtlichen Problemstellungen veranstaltet. Als Vortragende fungierten wie immer ausgewiesene Experten aus Wissenschaft, Beratungs-, Rechtsprechungs- und Verwaltungspraxis.

Unternehmensbewertung

Der am 14. Oktober 2015 abgehaltene erste Veranstaltungstermin des Wintersemesters war dem Thema „Unternehmensbewertung – Aktuelle Entwicklungen“ gewidmet.

Univ.-Prof. Dr. Ewald Aschauer (JKU) stellte eingangs die Neuerungen des Fachgutachtens KFS BW 1 vor. Einführend ging er dabei auf die Rahmenbedingungen und die wissenschaftlich anerkannten Methoden der Unternehmensbewertung ein. Anschließend schilderte er die wesentlichen Neuerungen des Fachgutachtens KFS BW 1, welche erhöhte formelle und materielle Plausibilitätsverpflichtungen, die Berücksichtigung von Insolvenzwahrscheinlichkeiten und die Regelungen zur Berücksichtigung von Steuern und Synergieeffekten umfassen. In Bezug auf die erhöhten Plausibilitätsverpflichtungen ging Aschauer insbesondere auf das Konsistenzanfordernis im Zusammenhang mit der ewigen Rente ein, weil durch hohe Überrenditen der Eintritt neuer Marktteilnehmer bewirkt werde und dieses Wachstum wiederum entsprechende Investitionen durch Unternehmen in das Nettovermögen erfordere. Es sei daher essentiell, geeignete Annahmen für die zu erwartende langfristige Entwicklung des Rentabilitätsniveaus in der Rentenphase unter Berücksichtigung der dafür relevanten Einflussfaktoren für das zu bewertende Unternehmen zu treffen. Des Weiteren sollen die Annahmen für die Berechnung der ewigen Rente, welche durch die starke Gewichtung der Wertbeiträge der finanziellen Überschüsse in der Rentenphase beeinflusst sind, kritisch überprüft werden. Bewertungsrelevante Insolvenzrisiken, welchen das zu bewertende Unternehmen ausgesetzt ist, sollen zukünftig in der ewigen Rente durch einen Zuschlag zum Zinssatz berücksichtigt werden.

Das Auditorium lauscht den spannenden Vorträgen.



Im Anschluss folgte ein Vortrag von Ing. Mag. Peter Hager (BMF, Fachexperte im bundesweiten Fachbereich Est/KSt), welcher sich mit der Schlüssigkeit und Nachvollziehbarkeit von Unternehmensbewertungsgutachten beschäftigte. Einführend erläuterte er Funktion und Anwendung von Gutachten im Steuerrecht. Anschließend ging Hager auf die wichtigsten Bestandteile eines Gutachtens (Bewertungsobjekt, Bewertungssubjekt, Bewertungsstichtag, Bewertungsmethode, Bewertungsergebnis und Ergebnisplausibilisierung) ein. Weiters erörterte Hager die häufigsten Fehler im Rahmen der Gutachtenserstellung (wie etwa das Fehlen von Erläuterungen konkreter Werte, der Nichtansatz des Unternehmerlohns oder eine nicht nachvollziehbare Planung). Abschlie-

Abendveranstaltungen

ßend wurde die Behandlung von Gutachten durch die Finanzbehörden und die Handhabung bei nicht nachvollziehbaren Gutachten erläutert.

Der dritte Vortrag von WP/StB Hon.-Prof. Univ.-Doz. Mag. Dr. Reinhard Schwarz (Stellvertretender Vorsitzender des KWT-Fachsenats für Steuerrecht, Schwarz Kallinger Zettler Wirtschaftsprüfung Steuerberatung) handelte von der Unternehmensbewertung bei Umgründungen unter Anwendung des Fachgutachtens KFS BW 1. Besonderes Augenmerk legte Schwarz dabei auf die Funktion des Bewertungszwecks, das Stichtagsprinzip, den Verkehrswert, den Unternehmenswert, den Unternehmerlohn, die Berücksichtigung von Ertragsteuern und die Bedeutung des Substanzwertes. Anschließend wurde der auf aktueller VwGH-Rechtsprechung (E 22. 5. 2014, 2010/15/0127) basierende Entwurf des Zuschreibungsgebotes im UmgrStR 2002-Wartungserlass 2015 dargestellt, wonach eine Weitergeltung der Zuschreibungspflicht nach § 6 Z 13 EStG bei der übernehmenden Körperschaft bis zu den ursprünglichen Anschaffungskosten nicht bestehe, sondern der beizulegende Wert die Funktion der Anschaffungs- und Herstellungskosten übernehme und somit als maßgebende Wertobergrenze für zukünftige Bewertungen fungiere. Abschließend wurden die bei Umgründungen anwendbaren Unternehmensbewertungsverfahren kurz erläutert und häufige Fehler in Bezug auf die Gutachtenerstellung bei Umgründungen erklärt.

Einlagenrückzahlung und Wegzugsbesteuerung

Der am 12. November 2015 abgehaltene zweite Veranstaltungstermin stand unter dem Titel „Einlagenrückzahlung und andere Aspekte des AbgÄG 2015“.

Der Vortrag von Mag. Christoph Schlager und Dr. Elisabeth Titz (beide BMF, Abteilung VI/1 Steuerpolitik und Abgabenlegistik) war der Einlagenrückzahlung (§ 4 Abs 12 EStG) und der Wegzugsbesteuerung (§ 6 Z 6 und § 27 Abs 6 EStG) und damit den ertragsteuerlichen Herzstücken des AbgÄG 2015 gewidmet. So soll das AbgÄG 2015 in Bezug auf § 4 Abs 12 EStG weitgehend zurück zur Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 führen. Gegenüber dem StRefG 2015/2016 wird etwa das in seiner Strenge heftig kritisierte „Primat der Gewinnausschüttung“ („Verwendungsreihenfolge“) aufgeweicht und auch das verpflichtende Evidenzieren umgründungsbedingter Differenzbeträgen aufgegeben. Neu ist die positive Innenfinanzierung als Voraussetzungskriterium für die Zulässigkeit offener Gewinnausschüttungen. Erläutert wurde weiters das Zusammenspiel zwischen § 4 Abs 12 EStG und der mit dem AbgÄG 2015 ebenfalls neu gestalteten Ausschüttungssperre des § 235 Abs 1 UGB. Im Bereich der Wegzugsbesteuerung wurde der Tatbestand des § 6 Z 6 EStG um „sonstige Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechts führen“ ergänzt. Darunter fallen beispielsweise die Verlegung der Geschäftsleitung oder auch der Abschluss oder die Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen. Bei der Wegzugsbesteuerung verfolgte der Gesetzgeber bisher einheitlich ein Nichtfestsetzungskonzept. Dieses gilt weiterhin bei (körperlichem) Wegzug oder bei unentgeltlicher Übertragung an natürliche Person in EU-/EWR-Staaten bzw in Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe. Für die anderen Wegzugstatbestände sieht § 6 Z 6 EStG hinkünftig ein neues Ratenzahlungskonzept vor.

Univ.-Ass. MMag. Peter Bräumann (JKU) ging in seinem anschließenden Vortrag auf die Problematik der „Bruchstellen“ zwischen Steuer- und Unternehmensrecht



Diskussion mit Mag. Christoph Schlager

Die Folien zu vergangenen Veranstaltungen

stehen online unter <http://www.jku.at/steuerrecht> zum Download zur Verfügung.



im Zusammenhang mit der Einlagenrückzahlung ein. Diese wurzeln in den unterschiedlichen Zwecken dieser beiden Rechtsgebiete und offenbaren sich schon in Grundsatzfragen wie etwa der unterschiedlichen Weite des Einlagenbegriffs im Steuer- bzw Unternehmensrecht. Bisher konnte dieses Spannungsfeld bei Einlagenrückzahlungen nach überwiegender Meinung dadurch gelöst werden, dass diese steuerlich nur infolge entsprechend unternehmensrechtlicher Maßnahmen für zulässig erklärt wurden. Ein steuerliches Wahlrecht wurde nur im Bereich des Bilanzgewinn-Subkontos angenommen. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2015 soll jedoch künftig ein Wahlrecht bestehen, eine unternehmensrechtlich vorgenommene offene Ausschüttung steuerlich als Einlagenrückzahlung oder als Gewinnausschüttung zu behandeln. Trotz großer wechselseitige Abhängigkeiten zwischen Steuer- und Unternehmensrecht (wie etwa im Bereich der Gewinnermittlung), scheinen sich die beiden Rechtsgebiete teilweise auseinander zu entwickeln. Bräumann plädierte deshalb für eine kritischere Novellen-Evaluierung. Denn beispielsweise im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung wären „zwei getrennte Welten mit wackeligen notwendigen Brücken“ konstruiert worden.

Abgabenänderungsgesetz 2015

Am 9. Dezember 2015 fand unter dem Titel „Abgabenänderungsgesetz 2015“ der dritte Vortragsabend des Wintersemesters 2015/16 statt.

Als erster Vortragender fungierte Univ.-Ass. Mag. Sebastian Tratlehner (JKU). Thema seines Vortrags war der neue § 2 Abs 4a EStG und die damit verbundenen Folgefragen. Zunächst erläuterte er die geplante gesetzliche Regelung betreffend die Einkünftezurechnung bei „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten. Weiters befasste er sich mit dem derzeitigen Einkünftezurechnungsregime der EStR 2000 und präsentierte zahlreiche einschlägige Entscheidungen aus der Judikatur des VwGH und BFG. Abgerundet wurde der Vortrag durch die Behandlung von Folgefragen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten, einem Exkurs in die Umsatzsteuer und einem kurzen kritischen Fazit.

Der zweite Vortrag wurde von Mag. Matthias-Hermann Ofner (BMF, Abteilung VI/5 Gebühren und Verkehrsteuern) zum Thema „Grundstückswertverordnung – Neue Ersatz- und Mindestbemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ab 1. 1. 2016“ gehalten. Bei seinem Vortrag ging er auf die Neuerungen im Bereich der Grunderwerbsteuer aufgrund des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015 näher ein. Beleuchtet wurden dabei etwa der GrESt-Tarif, die Anpassungen des Betriebsfreibetrages, der Gesellschafterwechseltatbestand bei Personengesellschaften, der neue Anteilsvereinigungstatbestand und die Befreiung der Partnerwohnstätte. Der Schwerpunkt des Vortrages war dem neuen Bemessungsgrundlagenregime des § 4 GrEStG gewidmet. Mag. Ofner schilderte den für die Ermittlung des Grundstückswertes vom Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler entworfenen Begutachtungsentwurf der Grundstückswertverordnung 2016, welcher ua das Pauschalwertmodell und den Immobilienpreisspiegel beinhaltet. Am Ende seines Vortrages beleuchtete der Vortragende die Situation der Land- und Forstwirtschaft und die Begleitregelungen, welche eine Mitteilungs- und Bestätigungspflicht beinhalten.

Im dritten Vortrag referierte WP Dr. Christian Stangl (Universität Wien) über die „Änderungen für Privatstiftungen“ und ging dabei insbesondere auf die jüngsten



Univ.-Ass. Mag. Sebastian Tratlehner bei seinem Vortrag

Abendveranstaltungen

Neuerungen in den Bereichen der Wegzugsbesteuerung und der Zwischenbesteuerung ein. Im Zuge dessen erläuterte er die DBA-rechtliche Behandlung von Zuwendungen von Privatstiftungen an ihre Begünstigten. Des Weiteren beleuchtete er den Fall des EuGH 17. 9. 2015, C-589/13 F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt und schilderte die Folgen der Verweigerung der Zwischensteuerentlastung auf die Kapitalverkehrsfreiheit. Außerdem wurden die Auswirkungen der Rechtsänderung auf die Auflösung von Privatstiftungen erörtert. Zu guter Letzt hinterfragte der Vortragende die Konformität der Neuregelungen mit dem EU-Recht und erläuterte die Auswirkungen der KEST-freien Zuwendungen betreffend reiner Inlandsfälle im Falle der Auflösung von Privatstiftungen.

Rechtsprechung

Der vierte und letzte Vortragsabend des Wintersemesters fand am 27. Jänner 2016 unter dem Titel „Aktuelle Rechtsprechung“ statt.

Mag. Karoline Windsteig (Richterin am BFG Wien) präsentierte den zahlreichen erschienen Zuhörern aktuelle Entscheidungen des Bundesfinanzgerichtes. Eingangs stellte sie zwei Entscheidungen betreffend Subventionen (§§ 1 und 4 UStG) vor, in denen das BFG bei Zuschüssen von Gemeinden an eine GmbH bzw an einen gemeinnützigen Verein das Vorliegen eines direkten Leistungsaustausches jeweils verneinte, weil das öffentliche Interesse der Gemeinden im Vordergrund stand. Weitere umsatzsteuerliche Entscheidungen betrafen die Unternehmereigenschaft eines Geschäftsführers (§ 2 UStG), die geforderten Rechnungsangaben im Zusammenhang dem Vorsteuerabzug (§§ 11 und 12 UStG) und die Differenzbesteuerung (§ 24 UStG). Abschließend wurden aktuelle Entscheidungen zum einkommensteuerlichen Zufluss von Geschäftsführerbezügen (§ 19 EStG) und zur „FinanzOnline-Verordnung“ gemäß § 97 Abs 3 BAO vorgestellt.

Im Anschluss folgte ein Vortrag von Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn (VwGH) über die aktuelle Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Im Rahmen seines Referats erörterte Zorn mehr als 20 VwGH-Entscheidungen und ging auf deren Auswirkungen ein. Insbesondere die Ausführungen zur präzisierten und verschärften Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Eigentum (VwGH 28. 5. 2015, 2013/15/0135) weckten großes Interesse bei den zahlreichen Besuchern. Demnach bedarf die Begründung von wirtschaftlichem Eigentum einer Chance auf die Wertsteigerungen sowie einem Risiko der Wertminderungen. Abseits von steuerlichen Spezialthemen wurde auch eine Entscheidung zur Frage präsentiert, welche Unterlagen im Rahmen einer Gesetzesinterpretation herangezogen werden können und welchen Bezug diese zum Parlament aufweisen müssen (VwGH 27. 2. 2014, 2011/15/0199).

Der dritte Vortrag von VfGH-Mitglied Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz (JKU/VfGH) beschäftigte sich mit der jüngsten Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes in Abgabensachen. Erörtert wurde unter anderem die aktuelle und brisante Rechtsprechung zur ImmoESt, zur Schaumweinsteuer und zur Stabilitätsabgabe.

An allen Veranstaltungsterminen fanden im Anschluss die Vorträge Podiumsdiskussionen über die präsentierten Neuerungen und Problemstellungen statt, die von A. Univ.-Prof. Dr. Gernot Aigner moderiert wurden. Auch die Zuhörer hatten dabei die Möglichkeit, durch Fragen oder Diskussionsbeiträge an den spannenden Debatten aktiv teilzunehmen.



WP Dr. Christian Stangl referiert über Privatstiftungen



Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Zorn berichtet über aktuelle Rechtsprechung

Ausblick

Im aktuellen Sommersemester stehen im Rahmen der Vortragsreihe „Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz“ Veranstaltungen zu den Themen „Der neue Zollkodex der Union“ (16.3.2016), „Aktuelles zur Beratung von KMU“ (April 2016), „Umgründungen“ (10.5.2016) und „Ausgewählte Aspekte des Beschwerdeverfahrens“ (Juni 2016) dem Programm. Die Teilnahme an den Veranstaltungen ist kostenlos.

Bilanzrechtssymposium 2015 – Neuerungen durch das RÄG im UGB und der steuerlichen Gewinnermittlung sowie aktuelle Entwicklungen im Bilanzstrafrecht

Am 12. und 13. November 2015 fand auf Einladung des Instituts für Unternehmensrechnung und Wirtschaftsprüfung und des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (beide JKU Linz) das Bilanzrechtssymposium 2015 an der JKU statt. Generalthema des diesjährigen Bilanzrechtssymposiums war das RÄG 2014.



Die Professoren Tumpel, Aigner und Kofler im Kreis der Vortragenden

Nach einleitenden Worten des Moderators Univ.-Prof. Dr. Ewald Aschauer (JKU Linz) referierte Univ.-Prof. Dr. Christian Nowotny (WU) zum Thema „RÄG 2014 - Zielsetzung, unionsrechtliche Hintergründe und Herausforderungen bei der erstmaligen Anwendung“. In diesem Vortrag führte er aus, dass es sich beim RÄG 2014 um die größte Bilanzrechtsreform seit 25 Jahren handelt. Dabei präsentierte er unter anderem die Änderung des Anwendungsbereichs in § 189a UGB und die Einführung der Kleinstunternehmer als neue Kategorie. Weiters führte er aus, dass künftig der erste Stichtag nach Neugründung bzw. Umgründung für die Einordnung in Größenklassen maßgeblich ist.

Daran anschließend referierte Univ.-Prof. Dr. Klaus Hirschler (Universität Wien) über die unternehmensrechtliche Behandlung von Rückstellungen nach dem RÄG 2014. Thematisiert wurden die Bewertung mit dem Erfüllungsbetrag sowie die Übergangsbestimmungen und die AFRAC-Stellungnahme vom Juni 2015 für Pensionsverpflichtungen.

Den vor der Mittagspause letzten Vortrag widmete Univ.-Prof. Dr. Roman Rohatschek (JKU) den latenten Steuern. Nach grundlegenden Ausführungen zu latenten Steuern nach dem RÄG 2014 richtete er den Schwerpunkt seines Vortrages auf latente Steuern im Konzern sowie die Übergangsbestimmungen.

Nach einleitenden Worten von Moderator Univ.-Prof. Dr. Roman Rohatschek eröffnete Univ.-Ass. Dr. Vera Schiemer-Haberl (JKU) mit ihrem Vortrag „Lehren aus dem Enforcement und deren Relevanz für das UGB“ den Nachmittag. Besonderes Augenmerk legte sie dabei auf die neuen Herausforderungen beim Ansatz aktiv latenter Steuern, die Wertaufholungspflicht bei Beteiligungen und Fehlveröffentlichungen in UGB-Abschlüssen.

Im daran anschließenden Vortrag befasste sich Mag. Georg Krakow MBA (Compliance Practice Group bei Baker & McKenzie, Diwok Hermann Petsche Rechtsanwälte LLP & Co KG, Wien) mit dem Bilanzstrafrecht. Es wurde erläutert, dass durch das Strafrechtsänderungsgesetz 2015 ab 01.01.2016 bilanzstrafrechtliche Bestimmungen in Nebengesetzen abgelöst und in den neuen §§ 163a und 163b StGB normiert werden. In seinem Vortrag präsentierte er unter anderem die einzelnen Tatbestandsmerkmale sowie deren Auslegung.

Den Abschluss des ersten Symposiumstages bildete Univ.-Prof. Dr. Ewald Aschauer mit seinem Vortrag „Grauzonen der Wertermittlung im Blickwinkel des Bilanzstraf-

Abendveranstaltungen

rechts“. Dabei ging er unter anderem auf Ermessensspielräume sowie Bewertungsfragen näher ein.

Themenschwerpunkt des zweiten Veranstaltungstages waren steuerliche Aspekte des RÄG 2014. Nach einer Einleitung von Moderator Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel (JKU) referierten Mag. Christoph Schlager und Dr. Elisabeth Titz (beide BMF) zum Thema „Die Zukunft des Bilanzsteuerrechts – Ein Aus- und Überblick“. Als Ziel nannten sie Vereinfachung und Annäherung der Gewinnermittlung. Thema ihrer Ausführungen war unter anderem die Zusammenlegung der Gewinnermittlungsarten nach § 4 Abs 1 EStG und § 5 Abs 1 EStG.

Der anschließende Vortrag von Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler LL.M. (NYU), (JKU) war dem Thema „Rückstellungen aus steuerlicher Sicht“ gewidmet. Nach einem kurzen Überblick wurden Rückstellungen nach dem AbgÄG 2014, das RÄG 2014 und steuerliche Rückstellungen und Abzugsverbote im Zusammenhang mit Rückstellungen thematisiert.

Im letzten Vortrag informierte Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner (JKU) über Zuschreibungen nach dem RÄG 2014. Neben den Änderungen durch das RÄG 2014 und die Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung ging er auch auf die Übergangsbestimmungen näher ein.

Das Bilanzrechtssymposium bot den Teilnehmern die Gelegenheit, ihr Wissen auf den aktuellen Stand zu bringen und die Neuerungen zwischen den Vorträgen zu diskutieren. Aufgrund des großen Andrangs ist ein derartiges Symposium auch für das kommende Jahr geplant.



Die Professoren Aschauer und Rohatschek mit den Vortragenden Schiemer-Haberl und Krakow.

NEUKONZEPTION DER ZWISCHENBESTEUERUNG EINER STIFTUNG MIT AUSLÄNDISCHEN BEGÜNSTIGTEN | AbgÄG 2015

Autor

Univ.-Ass. Mag. Sebastian Tratlehner lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der JKU Linz



Als Reaktion auf das Urteil des EuGH vom 17.9.2015¹ in der Rs F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt sieht der Gesetzgeber im AbgÄG 2015² Anpassungen in den §§ 13 Abs 3 und 24 Abs 5 KStG vor. Das grundsätzliche Konzept der Zwischenbesteuerung soll dabei zwar beibehalten werden, eine Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer allerdings nicht mehr gänzlich unterbleiben, wenn Zuwendungen von Privatstiftungen aufgrund eines DBA teilweise von der KEST entlastet werden. Die Reduktion soll stattdessen insoweit erfolgen, als Zuwendungen endgültig mit KEST belastet sind. Gleiches soll für Rückerstattungsfälle von bereits entrichteter Zwischensteuer sowie bei Auflösung der Privatstiftung gelten. Inwieweit dies den Erfordernissen der EuGH-Rechtsprechung entspricht, ist allerdings fraglich.

1. Bisherige Ausgestaltung der Zwischenbesteuerung

Eigennützige Privatstiftungen, die nicht der „Gewerbebetriebsfiktion“³ des § 7 Abs 3 KStG unterliegen, unterliegen mit ihren Einkünften aus Kapitalvermögen⁴ sowie Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen⁵ einer gesonderten Art der Besteuerung, der sogenannten Zwischenbesteuerung.⁶ Diese wurde mit dem

BBG 2001 eingeführt, um den steuerlichen Thesaurierungsvorteil von Vermögensveranlagungen über Privatstiftungen gegenüber Vermögensveranlagungen im Privatvermögen zu reduzieren.⁷ Der ursprüngliche Steuersatz für die Zwischensteuer iHv 12,5 % wurde mit dem BBG 2011⁸ auf 25 % erhöht.⁹ Es handelt sich bei der Zwischensteuer zwar um eine Steuer der Privatstiftung¹⁰, sie nimmt die bei der späteren Zuwendung an den Begünstigten anfallende KEST aber nur vorweg und stellt daher auf Ebene der Privatstiftung eine bloß temporäre Belastung dar.¹¹

Die Zwischenbesteuerung unterbleibt, wenn es im Veranlagungszeitraum zum Zusammenfall von Zufluss der zwischensteuerpflichtigen Erträge an die Privatstiftung und Zuwendungen¹² an den Begünstigten kommt, da es dann zu keiner Thesaurierung der Erträge kommen kann. § 13 Abs 3 KStG idF vor AbgÄG 2015 forderte hierfür allerdings neben der Voraussetzung, dass die entsprechende KEST einbehalten und ordnungsgemäß abgeführt worden ist, dass keine Entlastung von der KEST auf Grund eines DBA oder nach § 240 Abs 3 BAO zugunsten des Zuwendungsempfängers erfolgt. Letzteres galt ebenfalls für Einkünfte iSd § 13 Abs 4 KStG idF vor AbgÄG 2015.

1 EuGH 17.9.2015, C-589/13, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt; vgl dazu ausführlich *Freudenthaler/Tratlehner*, EuGH zur mangelnden Unionsrechtskonformität der Zwischenbesteuerung einer Stiftung mit ausländischen Begünstigten, GES 2015/8, in Druck.

2 BGBl 2015/163.

3 Dazu hat die Privatstiftung ihrer Verpflichtung gemäß § 13 Abs 6 KStG zur Offenlegung der Stiftungsurkunde gegenüber dem zuständigen Finanzamt nachzukommen (sog. „gläserne“ Stiftung), vgl dazu *Schuchter* in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13 Rz 33.

4 § 13 Abs 3 Z 1 KStG.

5 § 13 Abs 3 Z 2 KStG.

6 § 13 Abs 3 iVm § 22 Abs 2 KStG.

7 Vgl ErläutRV 311 BlgNR 21. GP 175. Zuvor waren die nunmehr der Zwischensteuer unterliegenden Einkünfte idR von der KEST befreit, wodurch es erst bei einer Zuwendung der Privatstiftung zur Besteuerung dieser Einkünfte kam.

8 BGBl 2010/111.

9 Vgl § 22 Abs 2 KStG iVm § 26c Z 23 lit f KStG.

10 Vgl *Schuchter* in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13 Rz 151f.

11 Vgl dazu die ErläutRV 311 BlgNR 21. GP 175; weiters *Schuchter* in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 13 Rz 154.

Für in Vorjahren entrichtete und bereits veranlagte Zwischensteuer kam gemäß § 24 Abs 5 KStG idF vor AbgÄG 2015 eine Gutschrift in späteren Perioden insoweit in Betracht, als von der Privatstiftung KEST-pflichtige Zuwendungen an Begünstigte getätigt wurden, welche die Summe der zwischensteuerpflichtigen Einkünfte im Veranlagungszeitraum überstiegen und wiederum keine nachträgliche Entlastung von der KEST aufgrund eines DBA eintrat.

Da bei Zuwendungen an ausländische Begünstigte Österreich regelmäßig das Besteuerungsrecht zugunsten des Ansässigkeitsstaates des Begünstigten entzogen wird¹³, sind die §§ 13 Abs 3 und 4 bzw 24 Abs 5 Z 4 KStG idF vor AbgÄG 2015, wonach die Zwischensteuergutschrift in Fällen der nachträglichen Entlastung aufgrund eines DBA als zu Unrecht erfolgt einzustufen ist¹⁴, als problematisch anzusehen. Verneint man in diesen Fällen die Möglichkeit der Entlastung von bzw Gutschrift bereits entrichteter Zwischensteuer, kann dies im Extremfall (zB bei ausschließlich ausländischen Begünstigten) auf Ebene der Privatstiftung dazu führen, dass die intendierte „Vorwegbesteuerung“ der späteren Zuwendung zu einer Mehrbelastung für die Privatstiftung führt, da es erst im Zeitpunkt des Auflösens

der Privatstiftung zu einer Zwischensteuergutschrift kommen kann. Dieser Auffassung folgte auch der VwGH, weshalb er in Bezug auf seine unionsrechtlichen Bedenken gegenüber dieser Regelung den EuGH zur Vorabentscheidung heranzog.¹⁵

2. EuGH-Entscheidung in der Rs F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt 2.1 Ausgangsfall

Eine österreichische Privatstiftung mit ausländischen Begünstigten erzielte in den Jahren 2001 und 2002 Kapitalerträge sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen, welche dem im Jahr 2001 erstmals anzuwendenden System der Zwischenbesteuerung unterlagen. In ihren Steuererklärungen brachte die Privatstiftung die Zuwendungen an die beiden Begünstigten in Abzug, von denen sie 25 % KEST als Quellensteuer einbehalten hatte. Daraufhin beantragten die beiden ausländischen Begünstigten der Privatstiftung unter Berufung das jeweilige DBA eine Erstattung der KEST. Diesen Anträgen wurde Folge geleistet. Gemäß § 13 Abs 3 KStG idF BBG 2001 sowie nach Ansicht der Finanzverwaltung schließt die Rückerstattung aber den Abzug der Zuwendungen von der Zwischensteuerbemessungsgrundlage aus. Zwar gewährte der UFS aufgrund der

im Jahr 2002 an einen ausländischen Begünstigten erfolgten Zuwendung der Privatstiftung eine teilweise Gutschrift der für das Jahr 2001 festgesetzten Zwischensteuer, gemäß dem, im vorliegenden Fall allerdings noch nicht anwendbaren, da erst durch das AbgÄG 2004 eingeführten, § 24 Abs 5 KStG hätten die Zuwendungen allerdings auch nicht zu Gutschriften von in Vorjahren entrichteter Zwischensteuer geführt.¹⁷

Nachdem der VwGH bereits in einem früheren Erkenntnis¹⁸ die Ansicht vertreten hatte, dass es sich bei grenzüberschreitenden Zuwendungen von Privatstiftungen um Kapitalverkehr iSd Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) handelt¹⁹, hielt er es nun ebenso für wahrscheinlich, dass eine steuerliche Belastung der Privatstiftung, die ausschließlich aufgrund der Ansässigkeit der Begünstigten entsteht, eine Beschränkung des Kapitalverkehrs verwirklicht, da sie geeignet ist, von grenzüberschreitenden Gestaltungen Abstand zu nehmen.²⁰ Der VwGH hat dem EuGH daher folgende Fragestellung vorgelegt:

„Ist Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) dahin auszulegen, dass er einem System der Besteuerung von einer österreichischen Privatstiftung erzielter Kapitalerträge und Einkünfte aus

12 Gemäß § 27 Abs 5 Z 7 EStG.

13 Zuwendungen sind im DBA-Recht idR unter die Einkünfte iSd Art 21 Abs 1 OECD-MA zu subsumieren, vgl dazu eine aktuelle Übersicht von Kofler, Zfs 2015, 238ff.

14 Die nachträgliche Entlastung von der KEST stellt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar.

15 VwGH 23.10.2013, 2010/13/0130. Vgl dazu auch Lang, JBI 2003, 802ff, der bereits im Jahr 2003 auf die sich auf Ebene der Privatstiftung stattfindende Diskriminierung von ausländischen Begünstigten und deren mangelnde Rechtfertigung hingewiesen hat.

16 BGBl I 2004/180.

17 § 24 Abs 5 KStG wurde zur Klarstellung der bis dahin durchgeführten Verwaltungspraxis eingeführt, vgl ErläutRV 686 BgNR 22. GP 20.

18 VwGH 23.06.2009, 2006/13/0183.

19 Zur Einschlägigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit kritisch Beiser, RdW 2014, 101f. Zustimmung hingegen Huber/Ludwig, ecolex 2003, 194ff.

20 VwGH 23.10.2013, 2010/13/0130.



der Veräußerung von Beteiligungen entgegensteht, das eine steuerliche Belastung der Privatstiftung in Form einer „Zwischensteuer“ zur Sicherung einer inländischen Einfachbesteuerung nur für den Fall vorsieht, dass auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens beim Empfänger von Zuwendungen aus der Privatstiftung eine Entlastung von der an sich auf Zuwendungen lastenden Kapitalertragsteuer erfolgt.“²¹

2.2 Entscheidung des EuGH

Der EuGH²¹ entschied, dass Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) dahingehend auszulegen ist, dass er dem österreichischen System der Zwischenbesteuerung insofern entgegensteht, als eine steuerliche Belastung der Privatstiftung in Form der Zwischensteuer für den Fall vorgesehen ist, in dem aufgrund eines DBA beim Empfänger der Zuwendung(en) der Privatstiftung eine Entlastung von der an sich auf Zuwendungen lastenden KSt erfolgt, während dies im Inlandsfall nicht zutrifft.

Der EuGH geht dabei zuerst auf die Frage der Einschlägigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) ein und führt aus, dass der Begriff des „Kapitalverkehrs“ iSd Art 56 Abs 1 im EG zwar nicht definiert ist, aufgrund des Hinweisscharakters der Nomenklatur des Anhangs I der Richtlinie 88/361/EWG²², in der Schenkungen und Stiftungen in der Rubrik XI des Anhangs

I der Richtlinie 88/361/EWG unter der Überschrift „Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter“ angeführt sind, ein Anwendungsfall der Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt.²³ Dadurch, dass inländische Privatstiftungen durch die streitgegenständliche Regelung davon abgehalten werden, Zuwendungen an ausländische Begünstigten zu erbringen, werde die Gründung einer Privatstiftung mit ausländischen Begünstigten von vornherein weniger interessant als die Gründung einer Privatstiftung mit nur inländischen Begünstigten. Somit kommt der EuGH zum Schluss, dass die Anwendung des § 13 Abs 3 letzter Satz KStG idF BBG 2001 eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs bewirkt, die nach Art 56 EG grundsätzlich verboten ist.²⁴ Diese könne nur dann gerechtfertigt werden, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind oder zwingende Gründe des Allgemeininteresses sie erfordern. Die unterschiedliche Behandlung der beiden Kategorien von Zuwendungen wäre ferner nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit dieser Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist.²⁵

Den vorgebrachten Rechtfertigungsgründen erteilte der EuGH allesamt eine Absage. Die unterschiedliche Behandlung einer Zuwendung je nach Ansässigkeit des Zuwendungsempfängers betrifft objektiv vergleichbare Situationen, da in beiden Kon-

stellationen Zuwendungen aus dem Vermögen der Privatstiftung vorliegen. Durch den Abschluss von DBA hat Österreich explizit darauf verzichtet, seine Steuerhoheit in Bezug auf Zuwendungen an in anderen Staaten ansässige Personen auszuüben.²⁶ Daher kann Österreich eine Privatstiftung, die eine Zuwendung an Begünstigte in einem anderen Staat erbringt, diese nicht mit der Begründung, dass die Begünstigten nicht der österreichischen Steuerhoheit unterlägen, mit einer besonderen Steuer belegen. Aus dem nur vorläufigen Charakter der Zwischenbesteuerung ergibt sich selbst bei Berücksichtigung der Begünstigtenebene, dass die Zwischensteuer unabhängig vom Wohnsitz des Zuwendungsempfängers spätestens bei der Auflösung der Privatstiftung vollständig erstattet wird.²⁷

Auch das vorgebrachte Argument, durch die beschränkenden Wirkungen des § 13 Abs 3 letzter Satz KStG idF BBG 2001 die Einmalbesteuerung von in Österreich erzielten Einkünfte sichern zu wollen, ist entsprechend der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs²⁸ nicht als eigenständige Rechtfertigung anzuerkennen. Die Unmöglichkeit, einen Steuerpflichtigen zu besteuern, kann mit dem Argument der Sicherstellung der Einmalbesteuerung nicht dadurch ausgeglichen werden, einen anderen Steuerpflichtigen zur Steuer heranzuziehen.²⁹ Darüber hinaus ergibt sich aus dem nur vorläufigen Charakter der Zwischensteuer, dass eine Einmal-

21 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*.

22 RL 88/361/EG des Rates vom 24.6.1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (Artikel aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam) ABI L 178, 5.

23 Vgl hierzu auch EuGH 27.1.2009, C-318/07, *Persche*, Rn 24; 22.4.2010, C-510/08, *Mattner*, Rn 19; 3.9.2014, C-127/12, *Kommission/Spanien*, Rn 52; aA Beiser, RdW 2014, 101ff.

24 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 53.

25 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 58 mit Verweis auf EuGH 7.9.2004, C-319/02, *Manninen*, Rn 29; 22.4.2010, C-510/08, *Mattner*, Rn 34 sowie 10.5.2012, *FIM Santander Top 25 Euro FI*, C 338/11 bis C 347/11, Rn 23.

26 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 64.

27 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 65.

28 Vgl EuGH 12.12.2002, *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00 sowie 17.9.2009 *Glaxo Wellcome*, C-182/08.

29 Vgl EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 73.

30 Vgl EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 78f.

31 EuGH 17.9.2015, C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rn 83. So auch bereits im Jahre 2003 *Huber/Ludwig*, *ecolex* 2003, 194ff. Der unmittelbare Zusammenhang ist darüber hinaus immer in Hinblick auf das Ziel der fraglichen Regelung zu beurteilen. Da eine Privatstiftung durch die Zwischensteuer nur einen vorübergehenden Steuernachteil erleidet, der Steuervorteil

besteuerung gar nicht gewährleistet werden kann.³⁰

Ebenso wenig kann der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Kohärenz der nationalen Steuerregelung greifen, da es im vorliegenden Fall am unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung fehlt, da es sich um verschiedene Steuern sowie die steuerliche Behandlung unterschiedlicher Steuerpflichtiger handelt.³¹

Aufgrund der Ausführungen des EuGH lässt sich schlussfolgern, dass die (vor AbgÄG 2015) bestehenden Regelungen des § 13 Abs 3 letzter Satz KStG (idF BGBl 2012/22) und § 24 Abs 5 Z 4 KStG (idF BGBl 2015/118) nicht unionsrechtskonform ausgestaltet sind und daher unangewendet bleiben müssen. Durch die Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten³² muss auf Ebene der Privatstiftung auch für Zuwendungen an in Drittstaaten ansässige Begünstigte unabhängig von einer etwaigen Entlastung auf Ebene des Begünstigten aufgrund eines DBA ein Abzug von der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer in Betracht kommen.

3. Änderungen durch das AbgÄG 2015

Mit dem AbgÄG 2015 soll vor dem Hintergrund der Neukonzeption der Wegzugsbesteuerung (siehe hierzu



Erreichen, was unerreichbar scheint.

Ernst & Young
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H.
Blumauerstraße 46, Blumau Tower
4020 Linz
Telefon +43 732 790 790
ey-linz@at.ey.com
www.ey.com/at/careers
#BuildersWanted

 **TOP IN INDUSTRY**
Auditing & Accounting
Business Students

„EY“ und „wird“ stehen sich auf Ernst & Young Global Limited, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht, ED0417.

den Beitrag von Angerer-Mittermüller in diesem Heft) sowie der soeben dargelegten EuGH-Rechtsprechung ein erster Schritt zur Anpassung der Zwischenbesteuerung gesetzt werden. Zwar bleibt die grundlegende Ausgestaltung der Zwischenbesteuerung gleich, in Fällen, in denen Zu-

wendungen auf Grund eines DBA teilweise von der KEST entlastet werden, erfolgt eine Reduktion der Zwischensteuer aber insoweit, als die jeweiligen Zuwendungen endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet sind. Auch im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist die Höhe der Gutschrift nur

des im anderen Mitgliedsstaat Ansässigen aber idR in einer dauerhaften Steuerbefreiung besteht, ist der Zusammenhang auch vor diesem Hintergrund zu verneinen.

32 Vgl Art 56 EG. Zwar sind in Art 57 und 58 EG Ausnahmen vorgesehen, anhand welcher der Wirkungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten eingeschränkt werden soll, diese sind jedoch eng auszulegen und im konkreten Fall nicht anwendbar; vgl hierzu auch EuGH 17.10.2013, C-181/12, *Yvon Welte*, Rn 38.

33 Die Beispiele in den Materialien bedienen sich noch des bis 31.12.2015 geltenden KEST-Satzes iHv 25 %. Aufgrund des Inkrafttretens des AbgÄG 2015 mit 1.1.2016 sind die Beispiele im Beitrag aber schon mit dem neuen

KEST-Satz iHv 27,5 % gerechnet.

34 Vgl 896/RV 25. GP Erläut 9ff.

35 Der anteilige Ansatz des Zuwendungsbetrages zwecks Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer nach diesen Grundsätzen hat sowohl dann zu erfolgen, wenn die Entlastung von der KEST bereits an der Quelle stattfindet (in Anwendung der DBA-EntlastungsVO), als auch wenn die Entlastung nach Einbehalt und Abfuhr der KEST im Wege der Rückerstattung erfolgt.



insoweit zu verringern, als sie nicht endgültig mit KEST belastet ist. Der Betrag der Letztzuwendung soll dabei noch um den Stand des Evidenzkontos gemäß § 24 Abs 5 Z 5 KStG erhöht werden.

Folgende Beispiele³³ aus den Materialien³⁴ sollen die Funktionsweise des neuen Konzepts darstellen:

Beispiel 1

Die Privatstiftung A erzielt im Veranlagungszeitraum Einkünfte gem § 13 Abs 3 KStG iHv 100 und tätigt Zuwendungen iHv 80. Da der Zuwendungsempfänger im Ausland ansässig ist, werden die Zuwendungen teilweise von der KEST entlastet (Quellensteuersatz 15%, dh KEST-Entlastung iHv 12,5 % = 10 (45,45 % von den gesamten 22 KEST)). Da die Zuwendung nur in einem Ausmaß von 54,55 % endgültig mit KEST belastet ist, reduziert der Zuwendungsbetrag von 80 ebenfalls nur in einem Ausmaß³⁵ von 54,55 % die Einkünfte gem § 13 Abs 3 KStG. Die Zwischensteuer berechnet sich daher wie folgt:

Einkünfte gem § 13 Abs 3 KStG:	100,00
Reduzierter Zuwendungsbetrag:	- 43,64 (= 54,55 % von 80)
Bmgl für die Zwischensteuer:	56,36
Zwischensteuer:	14,09 (= 56,36 * 25 %)

Entsprechend der vorgesehenen Änderungen in § 13 Abs 3 KStG soll auch die Ermittlung des Rückerstattungsbetrages an bereits entrichteter Zwischensteuer bei einem Zuwendungsüberhang angepasst werden. Die Methode der Ermittlung der Gutschrift von Zwischenkörperschaftsteuer soll grundsätzlich beibehalten und den Bestimmungen in § 13 Abs 3 KStG angepasst werden, damit in Fällen, in denen Zuwendungen auf Grund eines DBA teilweise von der KEST entlastet werden, eine Gutschrift dennoch erteilt werden kann. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Gutschriftsbetrages soll derart ermittelt werden, dass der Betrag der Zuwendungen ebenso nur insoweit berücksichtigt wird, als er endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet ist.

Beispiel 2

Die Privatstiftung B erzielt im Veranlagungszeitraum Einkünfte gem § 13 Abs 3 KStG iHv 70 und tätigt Zuwendungen iHv 100. Da der Zuwendungsempfänger im Ausland ansässig ist werden die Zuwendungen teilweise von der KEST entlastet (Quellensteuersatz iHv 15%, dh KEST-Entlastung iHv 12,5 % = 12,5 (45,45 % von den gesamten 27,5 KEST)).

Da die Zuwendung nur in einem Ausmaß von 54,55 % endgültig mit KEST belastet ist, reduziert sich der zu berücksichtigende Zuwendungsbetrag von 100 ebenfalls auf

Beiträge zum Themenschwerpunkt

54,55 %. Da die Einkünfte gem § 13 Abs 3 in diesem Fall den Zuwendungsbetrag übersteigen, wird keine Gutschrift erteilt, sondern Zwischensteuer nach den Bestimmungen des § 13 Abs 3 KStG vorgeschrieben.

Beispiel 3

Die Privatstiftung C erzielt im Veranlagungszeitraum Einkünfte gem § 13 Abs 3 KStG iHv 50 und tätigt Zuwendungen iHv 100. Da der Zuwendungsempfänger im Ausland ansässig ist werden die Zuwendungen teilweise von der KEST entlastet (Quellensteuersatz iHv 15 %, dh KEST-Entlastung iHv 12,5 % = 12,5 (54,55 % von den gesamten 27,5 KEST)).

Da die Zuwendung nur in einem Ausmaß von 54,55 % **endgültig** mit KEST belastet ist, reduziert sich der zu berücksichtigende Zuwendungsbetrag von 100 ebenfalls auf 54,55 %. Die Höhe der zu erteilenden Gutschrift berechnet sich daher wie folgt:

Reduzierter Zuwendungsbetrag:	54,55 (- 54,55 % von 100)
Einkünfte gem § 13 Abs 3 KStG:	- 50,00
Bmgl für die Gutschrift:	4,55
Zwischensteuergutschrift:	1,14 (= 4,55 * 25%)

Wird die Privatstiftung aufgelöst, soll die Berechnung des Gutschriftsbetrages grundsätzlich nach derselben Methode erfolgen. Ergänzend soll der Betrag der (Letzt-)Zuwendungen gemäß § 27 Abs 5 Z 7 EStG rechnerisch um den Stand des Evidenzkontos gemäß § 24 Abs 5 Z 5 KStG (Gesamtsumme der möglichen Gutschrift von Zwischenkörperschaftsteuer) erhöht werden.

Beispiel 4

Die Privatstiftung D erzielt im Veranlagungszeitraum Einkünfte gem § 13 Abs 3 KStG iHv 50 und tätigt (Letzt-)Zuwendungen iHv 1000. Da der Zuwendungsempfänger im Ausland ansässig ist, werden die Zuwendungen teilweise von der KEST entlastet (Quellensteuersatz 15 % dh KEST-Entlastung iHv 12,5 % = 150 (45,45 % von den gesamten 330 KEST)). Am Evidenzkonto gem § 24 Abs 5 Z 5 KStG ist ein Betrag an entrichteter Zwischenkörperschaftsteuer von 200 angeführt. Der Zuwendungsbetrag beläuft sich somit auf 1200, von dem 330 (= 27,5 %) KEST einbehalten wird. Da die Zuwendung nur in einem Ausmaß von 54,55 % **endgültig** mit KEST belastet ist, reduziert sich der zu berücksichtigende Zuwendungsbetrag von 1200 ebenfalls auf 54,55 %. Die Höhe der zu erteilenden Gutschrift berechnet sich daher wie folgt:

Reduzierter Zuwendungsbetrag:	654,55 (- 54,55 % von 1 200)
Einkünfte gem § 13 Abs 3 KStG:	- 50,00
Bmgl für die Gutschrift:	604,55
Zwischensteuergutschrift:	151,14 (= 604,55 * 25 %)



Beiträge zum Themenschwerpunkt



Das Fazit

Der Gesetzgeber will mit Wirkung ab 1.1.2016 der Unionsrechtswidrigkeit der derzeitigen Ausgestaltung der Zwischenbesteuerung entgegenwirken. Inwieweit ihm dies gelingt ist fraglich. Zum einen gilt es zu berücksichtigen, dass Zuwendungen zumeist unter Artikel 21 OECD-MA fallen und daher dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Begünstigten idR das volle Besteuerungsrecht zusteht. Somit wird nur in Ausnahmefällen eine (anteilige) Entlastung erreicht. Insoweit es für (Teile von) Zuwendungen nicht zu einer endgültigen KEST-Belastung kommt, dürfte auch die im AbgÄG 2015 vorgesehene Adaptierung der Zwischenbesteuerung nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit in Einklang zu bringen sein. Privatstiftungen mit ausländischen Begünstigten unterliegen weiterhin einer Benachteiligung. Diese Benachteiligung würde nur dann vermieden, wenn Zuwendungen an Begünstigte unabhängig von einer KEST-Befreiung auf Grund eines DBA oder nach § 240 Abs 3 BAO vollständig von der Zwischensteuer entlastet werden. Der EuGH hat in seinen Ausführungen dem Rechtfertigungsargument der Sicherstellung der Einmalbesteuerung eine klare Absage erteilt. Insofern kann nicht nachvollzogen werden, wie die im AbgÄG 2015 angedachte Änderung der Zwischenbesteuerung die vom EuGH festgestellte Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit bereinigen kann.

www.mic-cust.com



MIC Customs Solutions ist der weltweit führende Anbieter für globale Zollsoftware mit über 700 Kunden in über 48 Ländern auf sechs Kontinenten. Kunden wie Syngenta, Panasonic, Siemens, P&G, Ford, General Motors, ITG, Infineon, ZF oder Scania zählen beim wichtigen Thema Zoll auf MIC.

Was uns im Vergleich zur Konkurrenz auszeichnet?

- Volle Flexibilität beim Lösungsangebot
 - 1 System, 1 Datenbank, 1 Benutzeroberfläche, 1 Wartungs- und Supportcenter weltweit
 - Verfügbarkeit als Inhouse-Lösung oder als Software as a Service (SaaS)
- Nutzung von Einsparungspotentialen aus der Anwendung von mehr als 85 Freihandelsabkommen (Ursprungskalkulation)
- Minimierung Ihrer Exportrisiken mittels Sanktionslistenprüfung und Exportkontrolle
- Rechtssicherheit durch enge Behördenkontakte
- Zollsoftware, Services und Projektmanagement aus einer Hand
- Internationale Erfahrung in der Projektabwicklung, Implementierung und Integration der Produkte in bestehende Unternehmensprozesse
- Qualitätsführerschaft: höchste Kundenzufriedenheit seit mehr als 25 Jahren

Wir zeigen Ihnen praxiserprobte Lösungen die in Sachen Funktionalität und Komfort keine Wünsche offen lassen. Interessiert? Kontaktieren Sie uns:

MIC Customs Solutions | Austria | Tel.: +43 (0)732-778496 | sales@mic-cust.com | www.mic-cust.com

mic
customs solutions



Warum ich mich für eine Karriere bei Deloitte im Steuerberatungsteam entschieden habe?



Weil ich die freie Zeiteinteilung in einem international bestens vernetzten Unternehmen schätze!“

— Tax Assistant
seit 2014 bei Deloitte

Jetzt kommt Bewegung in Ihre Karriere. Sie bestimmen die Richtung!

Deloitte ist der führende Anbieter von Professional Services in Österreich: 1.100 Mitarbeiter betreuen Klienten in den Bereichen Audit, Tax, Consulting und Financial Advisory. Mit unserer Expertise sind wir gesuchter Gesprächspartner und verstehen uns als smarten Impulsgeber für den Standort Österreich.

Ihr nächster Karriereschritt – nur einen Klick entfernt:

www.deloitte.at/karriere

Deloitte Oberösterreich
Johann-Konrad-Vogel-Straße 7-9
4020 Linz

Deloitte.

NEUKONZEPTION DER EINLAGENRÜCKZAHLUNG NACH § 4 ABS 12 EStG DURCH DAS AbgÄG 2015¹

Autor

Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der JKU Linz



1. Problemstellung

Mit dem StruktAnpG 1996² und dem AbgÄG 1996³ wurde – der Rechtsprechung folgend⁴ – die Steuerneutralität der Einlagenrückzahlung und damit die Behandlung der Einlagenrückgewähr als logisches Gegenstück zur Einlage gesetzlich verankert und nachfolgend im Einlagenrückzahlungserlass näher erläutert.⁵ Eine solche Einlagenrückzahlung hat auf Ebene der Anteilsinhaber – auch im außerbetrieblichen Bereich (§ 15 Abs 4 EStG) – eine steuerneutrale Vermögensumschichtung zur Folge,⁶ die aber als buchwert- bzw anschaffungskostenmindernde Veräußerung anzusehen ist und daher im Falle des Unterschreitens von Buchwert bzw Anschaffungskosten idR sowohl im betrieblichen wie auch im außerbetrieblichen Bereich (§§ 27 f EStG) der Besteuerung unterliegt. Eine unternehmensrechtliche Ausschüttung kann zudem aus steuerlicher Sicht nur einheitlich entweder als Einkommensverwendung oder als Einlagenrückzahlung angesehen werden,⁷ obwohl die Interessen der Anteilsinhaber vielfach auseinanderlaufen: Körperschaften als Anteilsinhaber werden oftmals steuerfreie Gewinnausschüttungen nach § 10 KStG bevorzugen, natürliche Personen eine Einlagenrückzahlung. Innerhalb dieses Rahmens wur-

de aber von den Materialien⁸ und der Verwaltungspraxis⁹ ein unternehmerisches Wahlrecht angenommen, die unternehmensrechtliche Ausschüttung eines – auch aus der Auflösung einer Kapitalrücklage stammenden – Bilanzgewinnes (zumindest in Zweifelsfällen)¹⁰ steuerlich entweder als Gewinnausschüttung oder als Einlagenrückzahlung zu behandeln.¹¹

Erst das Mitte August 2015 kundgemachte StRefG 2015/2016¹² sah einen Paradigmenwechsel für die steuerliche Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 (iVm § 15 Abs 4 EStG) vor: Durch die Anordnung einer „Verwendungsreihenfolge“ sollte sichergestellt werden, dass die Ausschüttung von „operativen“ Gewinnen einer Körperschaft auch steuerlich zu einer Gewinnausschüttung bei den Gesellschaftern führen und die steuerliche Behandlung einer Ausschüttung als Einlagenrückzahlung nur mehr nachrangig gegenüber einer steuerlichen Gewinnausschüttung möglich sein soll („Primat der Gewinnausschüttung“).¹³ Lediglich für den Fall der ordentlichen Kapitalherabsetzung wurde eine Sonderregelung vorgesehen.¹⁴ Die Anordnung einer „Verwendungsreihenfolge“ machte es auch notwendig, einen Stand der „Innenfinanzierung“ zu definieren, der – neben dem Stand der Einlagen – zu evidenzieren ist;

1 Der vorliegende Beitrag basiert auf dem Beitrag *Kofler/Marschner/Wurm*, Neukonzeption der Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG, SWK 2015, 1581 ff.
2 BGBl 1996/201.
3 BGBl 1996/797.
4 Ausführlich *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 534 ff.
5 AÖF 1998/88.
6 Siehe nur ErlRV 72 BlgNR XX. GP, 266 (zum StruktAnpG 1996).
7 Pkt 4.5 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88: Keine individuelle Zuordnung von Gewinnausschüttungen und Einlagenrückzahlungen. Allerdings kann eine Ausschüttung je nach Stand der Innenfinanzierung sowie der Einlagen (für alle Gesellschafter gleichermaßen) sowohl eine steuerliche Gewinnausschüttung sowie eine Einlagenrückzahlung darstellen.

8 ErlRV 72 BlgNR XX. GP, 265 (zum StruktAnpG 1996).
9 Pkt 1.4 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88.
10 Pkt 3.2.3 Abs 4 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88.
11 Kritisch zB *Zorn* in Hofstätter/Reichel, EStG53 (2012) § 4 Abs 12 Rz 4.
12 BGBl I 2015/118.
13 Ausführlich ErlRV 684 BlgN XXV. GP, 8 ff (zum StRefG 2015/2016); dazu auch *Rzepa/Titz*, Einlagenrückzahlungen von Körperschaften, in Mayr/Lattner/Schlager (Hrsg), Steuerreform 2015/16 (2015) 51 (51 ff); *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 530 ff.
14 Für den Fall, dass der ausgeschüttete Betrag aus einer ordentlichen Kapitalherabsetzung stammt, galt dieser nach dem StRefG 2015/2016 – ungeachtet des „Primats der Gewinnausschüttung“ – stets als Einlagenrückzahlung, soweit er durch Einlagen gedeckt war. Siehe dazu *Marschner*,

überdies war eine Evidenzierungspflicht von umgründungsbedingten Differenzbeträgen vorgesehen.

Diese Neuregelung war bereits im Begutachtungsverfahren einer grundlegenden und technischen Kritik ausgesetzt,¹⁵ speziell auch dem befürchteten Rückgang der Eigenkapitalausstattung österreichischer Unternehmen. Allerdings war es offenbar im seinerzeitigen politischen Gesetzwerdungsprozess nicht mehr möglich, diese Bedenken zu berücksichtigen. Eine solche Berücksichtigung erfolgt nunmehr aber im AbgÄG 2015¹⁶. Während mit dem AbgÄG 2015 hinsichtlich der Einlagendefinition und -evidenzierung in den § 4 Abs 12 Z 1 bis 3 EStG wortwörtlich zur Fassung vor dem StRefG 2015/2016 zurückgekehrt wird,¹⁷ findet sich in § 4 Abs 12 Z 4 EStG eine Neustrukturierung im Hinblick auf offene Ausschüttungen, die unter Punkt 2 näher besprochen werden.

2. Konzeption der Neuregelung

Durch das AbgÄG 2015 wird das steuerliche Wahlrecht zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung gesetzlich verankert.¹⁸ Allerdings besteht das Wahlrecht nur für die offene Ausschüttung aus dem Bilanzgewinn. Eine verdeckte Ausschüttung

hingegen gilt stets als (kestpflichtige) Gewinnausschüttung.

Ein Wahlrecht besteht dabei auch nur insoweit, als der Betrag sowohl in den entsprechend zu evidenzierenden Einlagen- bzw Innenfinanzierungsständen gedeckt ist. Sollte daher der Innenfinanzierungsstand negativ sein (zB durch einen Jahresverlust),¹⁹ ist eine offene Ausschüttung im Falle eines positiven Einlagenstandes insoweit zwingend als Einlagenrückzahlung anzusehen.²⁰ Sind beide Stände „leer“, soll es sich nach Ansicht der Materialien bei einer unternehmensrechtlichen Ausschüttung aus steuerlicher Sicht stets um eine offene Ausschüttung handeln.²¹ Eine Verknüpfung zwischen § 4 Abs 12 EStG und „Neubewertungsumgründungen“ wird über das Vehikel der unternehmensrechtlichen Ausschüttungssperre (§ 235 UGB) hergestellt, die ebenfalls im Rahmen des AbgÄG 2015 neu gefasst und auf alle Umgründungstypen mit Neubewertung ausgedehnt wird. Anders als noch im StRefG 2015/2016 ist somit keine Evidenzierung von umgründungsbedingten Differenzbeträgen erforderlich.

3. Ermittlung der „Innenfinanzierung“ 3.1. Beeinflussung durch unternehmensrechtliche Jahresergebnisse und offene Ausschüttungen

Wie bereits das StRefG 2015/2016 bleibt auch das AbgÄG 2015 beim neuen Konzept der „Innenfinanzierung“ durch Gewinne (reduziert um Verluste) als Gegenstück zur „Außenfinanzierung“ durch Einlagen. Während es sich aber beim Einlagenbegriff deutlich um ein steuerliches Konzept handelt,²² greift die Definition der Innenfinanzierung in § 4 Abs 12 Z 4 EStG auf unternehmensrechtliche Begriffe zurück. Ausgehend vom erstmals ermittelten Stand der Innenfinanzierung (§ 124b Z 279 EStG) sieht das Gesetz nunmehr eine laufende, wohl einmal jährlich²³ vorzunehmende Berechnung und Evidenzierung des Innenfinanzierungsstandes vor (§ 4 Abs 12 Z 4 letzter Satz EStG). Dieser Innenfinanzierungsstand soll die operativen Gewinne der Körperschaft in einer Totalbetrachtung widerspiegeln,²⁴ also „die über die Jahre aufsummierten unternehmensrechtlichen Jahresüberschüsse und Jahresfehlbeträge“. Mit dem Abstellen auf die Begriffe des Jahresüberschusses bzw -fehlbetrages nimmt § 4 Abs 12 Z 4 EStG damit offenbar auf die entsprechenden unternehmensrechtlichen Begriffe (§ 231 Abs 2 Z 22 bzw Abs 3 Z 21 UGB) Bezug, und – anders als etwa die Ausschüttungsfiktion nach § 9 Abs UmgrStG – von einer steuerlichen Begriffsbildung Abstand.²⁵ „Offene Ausschüttungen“ mindern den Stand der Innenfinan-

Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 688 f.

15 Siehe insbesondere die – durchwegs kritischen – Analysen bei *Zöchling/Trenkwalder*, Einlagenrückzahlung neu: Eigenkapitalgeber in der Steuerfalle, SWK 2015, 873 (873 ff); *Kirchmayr*, § 4 Abs 12 EStG: Einlagenrückzahlungen NEU, taxlex 2015, 235 (235 ff); *Marschner*, Völlig neue Einlagenrückzahlung wirft mannigfaltige Probleme auf, SWK 2015, 737 (737 ff); weiters zB die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder 108/SN-129/ME XXV. GP, 9 ff (zum StRefG 2015/2016).

16 BGBl I 2015/163.

17 Ausführlich zum Begriff der steuerlichen Einlage *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 568 ff.

18 Dies war – in dieser Deutlichkeit – auch im Rahmen der Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 nicht ausdrücklich vorgesehen.

19 Zur Möglichkeit eines negativen Innenfinanzierungsstandes siehe ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 9 (zum StRefG 2015/2016); weiters zB *Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), Steuerreform 2015/16 (2015) 51 (53); *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 592.

20 Vgl *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 674 ff.

21 Siehe dazu *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 2016, 5 f.

22 VwGH 1. 9. 2015, Ro 2014/15/0002, ÖStZB 2015/269, 606.

23 Nach Aufstellung des Jahresabschlusses; siehe *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 593.

24 *Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), Steuerreform 2015/16 (2015) 51 (53).

25 ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 9 (zum StRefG 2015/2016).





zierung. Als offene, die Innenfinanzierung mindernde Ausschüttung ist aber – nach § 4 Abs 12 Z 4 erster Satz EStG – nur jene Ausschüttung anzusehen, die im Stand der Innenfinanzierung Deckung findet; weiters ist für eine Herabsetzung der Innenfinanzierung vorausgesetzt, dass für diese Ausschüttung das Wahlrecht zur Gewinnausschüttung in Anspruch genommen wurde. Sollte daher der Innenfinanzierungsstand negativ sein (zB durch einen Jahresverlust),²⁷ ist auch eine offene Ausschüttung im Falle eines positiven Einlagenstandes insoweit zwingend als Einlagenrückzahlung anzusehen und führt nicht zu einer weiteren Minderung des Innenfinanzierungsstandes.²⁸ Im Unterschied zu offenen Ausschüttungen wird die Innenfinanzierung allerdings durch verdeckte Ausschüttungen nicht gemindert²⁹ diese gelten aber dennoch – im Unterschied zum früheren Recht³⁰ – stets als Einkommensverwendung, und zwar selbst wenn das Innenfinanzierungskonto negativ ist.³¹ § 4 Abs 12 Z 4 EStG ordnet überdies an, dass verdeckte Einlagen und erhaltene Einlagenrückzahlungen außer Ansatz bleiben.³²

3.2. Umgründungen mit unternehmensrechtlicher Aufwertung

Besonderes Augenmerk legt § 4 Abs 12 EStG auf Umgründungen, bei denen durch unternehmensrechtliche Aufwertung Gewinne entstehen. Die Materialien zum AbgÄG 2015 weisen in diesem Zusammenhang auf „Gestaltungsmöglichkeiten in Zusam-

menhang mit Umgründungen, nach denen auf Ebene der Körperschaft unbesteuerter Gewinne ausgeschüttet werden konnten“, hin.³³ Diese Bedenken richten sich offenbar gegen jene Fälle, in denen der steuerliche Innenfinanzierungsstand durch unternehmensrechtliche Gewinne aufgrund einer umgründungsbedingten Neubewertung (also steuerlich noch nicht realisierte stille Reserven³⁴) erhöht werden könnte. Während das StRefG 2015/2016 dies durch eine eigenständig-steuerliche Regelung aufgriff und die gesonderte Evidenzierung von umgründungsbedingten Differenzbeträgen vorsah,³⁵ nimmt das AbgÄG 2015 eine Verknüpfung mit der unternehmensrechtlichen Ausschüttungssperre nach § 235 UGB vor: So erhöhen „Gewinne, die durch Umgründungen unter Ansatz des beizulegenden Wertes entstanden sind, [...] die Innenfinanzierung erst in jenem Zeitpunkt und Ausmaß, in dem sie nach den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches ausgeschüttet werden können“. Entsprechend der Anregungen im Begutachtungsverfahren³⁶ und im Schrifttum³⁷ sollen steuerliche Gestaltungen daher primär durch eine Neuregelung der unternehmensrechtlichen Ausschüttungssperre verhindert werden.

Der neugefassten Ausschüttungssperre nach § 235 Abs 1 UGB³⁸ unterliegen dabei drei Konstellationen:³⁹

- Die **erste** Variante (Auflösung von Kapitalrücklagen) spricht – wie der bisherige § 235 Abs 1 UGB idF RÄG

2014⁴⁰ – „Umgründungsrücklagen“ bei Downstream- und Sidestream-Umgründungen an (§ 235 Abs 1 Z 1 UGB). Nur diese unternehmensrechtlich als Einlagen zu qualifizierenden Umgründungen können zur Bildung einer (ungebundenen) Kapitalrücklage führen, die nachfolgenden in den Bilanzgewinn aufgelöst werden kann (§ 231 Abs 2 Z 24 UGB).⁴¹

- Die **zweite** Variante (kein Ausweis als Kapitalrücklage) erfasst – im Unterschied zum bisherigen § 235 UGB idF RÄG 2014⁴² – nunmehr auch Upstream Vorgänge einschließlich einer Anwachsung nach § 142 UGB (§ 235 Abs 1 Z 2 UGB). Denn Upstream-Umgründungen unter Anwendung des § 202 Abs 1 UGB stellen keine Einlage dar und können daher nicht zur Dotierung einer Kapitalrücklage führen;⁴³ Aufwertungsgewinne führen vielmehr bei der übernehmenden Gesellschaft zu einem laufenden Ertrag⁴⁴ und unterliegen insofern der Ausschüttungssperre. Dies gilt sinngemäß auch für Anwachsungen nach § 142 UGB.

- Die **dritte** Variante (Ansatz des beizulegenden Werts für eine Gegenleistung) erfasst – ebenfalls im Unterschied zum bisherigen Recht⁴⁵ – schließlich jene Gewinne, die sich bei einer übertragenden Kapitalgesellschaft auf Grund der Bewertung der umgründungsveranlassten Gegenleistung mit dem beizulegenden Wert gegenüber dem Buchwert des übertragenen Vermögens ergeben (§ 235 Abs 1 Z 3 UGB). Dies betrifft insbesondere die Aufwertung der

26 Kritisch dazu die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder 108/SN-129/ME XXV. GP, 9 (zum StRefG 2015/2016).

27 Zur Möglichkeit eines negativen Innenfinanzierungsstandes siehe ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 9 (zum StRefG 2015/2016); weiters zB *Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), Steuerreform 2015/16 (2015) 51 (53); *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 592.

28 Sind beide Stände „leer“, soll es sich nach Ansicht der Materialien um eine offene Ausschüttung handeln; dazu *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 2016, 5 f.

29 Dazu *Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), Steuerreform 2015/16 (2015) 51 (54); kritisch *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 593.

30 Nach der Verwaltungspraxis zu § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/16 konnte die verdeckte Ausschüttung im Einzelfall auch als Einlagenrückzahlung qualifiziert werden; siehe Pkt 1.3 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF

1998/88, und zB *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 593.

31 Zu dieser in den Materialien (ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, 3, zum AbgÄG 2015) dargelegte Rechtsansicht siehe im Detail *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 2016, 3 f.

32 Zur Rückzahlung von mehrstufigen Zuschüssen (insbesondere Großmutterzuschüssen) siehe *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 2016, 6 f.

33 ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, 3 (zum AbgÄG 2015).

34 ErlRV 684 BlgNR XXV. GP, 9 (zum StRefG 2015/2016); *Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), Steuerreform 2015/16 (2015) 51 (55).

35 Dazu zB *Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), Steuerreform 2015/16 (2015) 51 (55 ff).

36 Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder 108/SN-129/ME XXV. GP, 17 (zum StRefG 2015/2016).

37 *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 598.

Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft bei Downstream- und Sidestream-Umgründungen.⁴⁶

Der ausschüttungsgesperrte Betrag vermindert sich dabei künftig insoweit, als der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und dem höheren beizulegenden Wert „in der Folge insbesondere durch planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibungen gemäß den §§ 204 und 207 oder durch Buchwertabgänge vermindert wird“, was „unabhängig von der Auflösung einer zugrunde liegenden Kapitalrücklage“ gilt.⁴⁷ Diese Neufassung des § 235 Abs 1 UGB ist ab 2016 (Ausschüttungsbeschlüsse nach dem 31.12.2015) für Umgründungen mit Beschluss nach dem 31.5.2015 anwendbar.⁴⁸

4. Inkrafttreten und erstmalige Ermittlung des Innenfinanzierungsstandes

Nach § 124b Z 299 lit b EStG ist § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 erstmals für nach dem 31.12.2015 beschlossene Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen anzuwenden. Die Bestimmung des § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016, die gem § 124b Z 279 EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden ist, die nach dem 31.7.2015 beginnen,⁴⁹ ist gem § 124b Z 299 lit a EStG letztmalig für vor dem 1.1.2016 beschlossene Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen anzuwenden. Aufgrund des Zusammenwirkens der Übergangs- und Inkrafttretensbestimmungen in §

124b Z 279 und Z 299 EStG ist daher der zeitliche Anwendungsbereich der verschiedenen Fassungen des § 4 Abs 12 EStG wie folgt abzugrenzen:

- **Fassung vor StRefG 2015/2016:** Erfolgt die Beschlussfassung über die Gewinnverteilung in einem Wirtschaftsjahr, das vor dem 1.8.2015 beginnt, und liegt der Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gewinnverteilung vor dem 1.1.2016, ist die steuerliche Behandlung als Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung nach Maßgabe des § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016 zu beurteilen. Es besteht grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen Einlagenrückzahlung und Gewinnausschüttung, sofern am Bilanzgewinn-Subkonto ein ausreichender Einlagenstand verzeichnet ist.⁵⁰

Beispiel: Das Wirtschaftsjahr der A-GmbH endet am 31.12. Am 1.9.2015 wird die Ausschüttung des Bilanzgewinnes des Wirtschaftsjahres 2014 beschlossen. Die getätigte Ausschüttung fällt noch in den Anwendungsbereich des § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016.

- **Fassung StRefG 2015/2016:** Erfolgt die Beschlussfassung über die Gewinnverteilung in einem Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.7.2015 beginnt, und liegt der Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gewinnverteilung vor dem 1.1.2016, ist die steuerliche Behandlung als Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung nach Maßgabe des § 4 Abs 12 EStG idF StRefG

2015/16 zu beurteilen („Primat der Gewinnausschüttung“).

Beispiel: Das Wirtschaftsjahr der B-GmbH endet am 31.7. Am 31.12.2015 wird die Ausschüttung des Bilanzgewinnes des Wirtschaftsjahres 2014/15 beschlossen. Die getätigte Ausschüttung fällt in den Anwendungsbereich des § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016.

- **Fassung AbgÄG 2015:** – Liegt der Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gewinnverteilung nach dem 31.12.2015, ist die steuerliche Behandlung als Gewinnausschüttung oder Einlagenrückzahlung – unabhängig vom Beginn des Wirtschaftsjahres – nach Maßgabe des § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 zu beurteilen. Es besteht wieder grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen der Behandlung als Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung, sofern Betrag sowohl im Innenfinanzierungsstand als auch im Einlagenstand der Gesellschaft Deckung findet.

Beispiele: Das Wirtschaftsjahr der A-GmbH endet am 31.12.; am 1.9.2016 wird die Ausschüttung des Bilanzgewinnes des Wirtschaftsjahres 2015 beschlossen. Das Wirtschaftsjahr der B-GmbH endet am 31.7.; am 31.3.2016 wird die Ausschüttung des Bilanzgewinnes des Wirtschaftsjahres 2014/15 beschlossen. In beiden Fällen kommt hinsichtlich der getätigten Ausschüttung § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 zur Anwendung.

38 Aufgrund des Abstellens auf den Gewinn kürzen insbesondere umgründungsveranlasste Rückstellungen für latente Steuern den ausschüttungsgesperrten Betrag.

39 Siehe auch ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, 35 (zum AbgÄG 2015).

40 BGBl I 2015/22.

41 Siehe nur Ludwig/Strimitzer in Hirschler, Bilanzrecht (2010) § 235 Rz 15.

42 Siehe Ludwig/Strimitzer in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht (2010) § 235 Rz 15; Dokalik/Hirschler, RÄG 2014 – Reform des Bilanzrechts (2015) 84 f.

43 Siehe nur Rz 110 KFS/RL 25; ausführlich und mwN Urtz/Zwick, Ausschüttungssperre von Verschmelzungsgewinnen nach einer Upstream-Verschmelzung? ZFR 2013/3, 9 (9 ff).

44 Zum Ausweis in einem Sonderposten in der GuV vor dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ siehe Rz 111 KFS/RL 25; dazu weiters zB

Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager (Hrsg), Steuerreform 2015/16 (2015) 51 (56).

45 Siehe Ludwig/Strimitzer in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht (2010) § 235 Rz 17.

46 Der Ansatz einer Kapitalrücklage bei der übertragenden Körperschaft oder beim gemeinsamen Gesellschafter scheidet mangels Erfüllung eines der Tatbestände des § 229 UGB aus; siehe zB Ludwig/Strimitzer in Hirschler (Hrsg), Bilanzrecht (2010) § 235 Rz 27.

47 Zur Weiterführung des Umgründungsmehrwerts in den Folgejahren siehe Rz 105 KFS/RL 25.

48 § 906 Abs 40 UGB.

49 Aus der Bestimmung des § 124b Z 279 EStG geht nicht eindeutig hervor, ob diesbezüglich auf Ausschüttungen in Wirtschaftsjahren nach dem 31.7.2015 oder auf Ausschüttung von Bilanzgewinnen aus Wirtschaftsjahren nach dem 31.7.2015 abzustellen ist. Nach Ansicht des BMF ist dabei maßgeblich, in welchem



Im Ergebnis ist daher der praktische Anwendungsbereich des § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016 und das damit verbundene „Primat der Gewinnausschüttung“ stark eingeschränkt. Bestimmte Teilbereiche der Regelung des § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016 sind jedoch auch künftig (mittelbar) noch von Bedeutung. So sind gem § 124b Z 299 lit b EStG der gem § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016 auf dem Evidenzkonto erfasste Einlagenstand sowie der Stand der Innenfinanzierung nach Maßgabe des § 4 Abs 12 EStG idF AbgÄG 2015 fortzuführen. Dies betrifft insbesondere das Erfordernis der erstmaligen Ermittlung des Stands der Innenfinanzierung und der Einlagen zum letzten Bilanzstichtag vor dem 1.8.2015. Der zu § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016 ergangene § 124b Z 279 lit a EStG und die darin enthaltenen Möglichkeiten zur „vereinfachten“ erstmaligen Ermittlung der Evidenzstände sind daher auch künftig noch von materiellrechtlicher Bedeutung.

Bei der Ermittlung des Stands der Einlagen wird gem § 124b Z 279 lit a TS 2 EStG an die dokumentierten Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016 angeknüpft.⁵¹ Der erstmalige Stand der Innenfinanzierung kann gem § 124b Z 279 lit a TS 1 EStG vereinfacht ermittelt werden. Demnach kann⁵² als erstmaliger Stand der Innenfinanzierung der Unterschiedsbetrag zwischen (1) dem als Eigenkapital gem § 224 Abs 3 UGB ausgewiesenen Betrag und (2) dem

Stand der vorhandenen Einlagen iSd § 4 Abs 12 EStG idF vor dem StRefG 2015/2016 angesetzt werden („pauschale Ermittlung“).⁵³ Die erstmalige Ermittlung kann auch einen negativen Anfangsstand der Innenfinanzierung – entweder durch einen Verlust oder durch eine Gewinnausschüttung⁵⁴ – ergeben.⁵⁵ Allerdings handelt es sich bei der pauschalen Ermittlung gem § 124b Z 279 lit a TS 1 EStG um ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen (arg „kann“). Eine exakte Ermittlung des Stands der Innenfinanzierung nach Maßgabe der Grundsätze, welche auch künftig bei der Fortentwicklung des Innenfinanzierungsstands zu beachten sind,⁵⁶ auf Grundlage der historischen Jahresabschlüsse der Gesellschaft steht dem Steuerpflichtigen daher jedenfalls offen.^{57 58}

5. Zusammenfassung

Mit dem AbgÄG 2015 wurden die durch das StRefG 2015/2016 eingeführten Verschärfungen bei der Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG überwiegend zurückgenommen. Sah das StRefG 2015/2016 noch eine explizite „Verwendungsreihenfolge“ vor, wird mit der erneuten Neufassung des § 4 Abs 12 EStG nunmehr ausdrücklich das unternehmerische Wahlrecht zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung verankert, dieses jedoch zugleich an die positive „Innenfinanzierung“ bzw den positiven (steuerlichen) Einlagenstand geknüpft. Überdies wird ausdrücklich normiert, dass eine offene Gewinn-

ausschüttung nur bei positiver Innenfinanzierung möglich ist. Anders als noch im StRefG 2015/2016 ist keine Evidenzierung von umgründungsbedingten Differenzbeträgen erforderlich. Vielmehr wird eine Verknüpfung zwischen § 4 Abs 12 EStG und „Neubewertungsumgründungen“ über die unternehmensrechtliche Ausschüttungssperre (§ 235 UGB) hergestellt, die ebenfalls im Rahmen des AbgÄG 2015 neu gefasst wurde.

Wirtschaftsjahr die Beschlussfassung über eine Gewinnverteilung erfolgt, sodass § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016 erstmals auf Ausschüttungen in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.7.2015 beginnen, anzuwenden ist (Pkt 1 der BMF-Info zu Zweifelsfragen zum Inkrafttreten von § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016; so auch *Rzepa/Titz in Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), *Steuerreform 2015/16* (2015) 51 (57)).

50 Pkt 3.2.3 Abs 4 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88.

51 Zur Frage, ob dabei die Subkonten der bisherigen Einlagenevidenz weiter zu führen sind, siehe *Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 2016, 1 ff.

52 Eine exaktere Bestimmung des Innenfinanzierungsstands im Einzelfall wird dadurch nicht ausgeschlossen; siehe Pkt 2 der BMF-Info zu Zweifelsfragen zum Inkrafttreten von § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016.

53 Siehe dazu bereits *Marschner*, SWK 2015, 737 (739 f); *Rzepa/Titz in Mayr/*

Lattner/Schlager (Hrsg), *Steuerreform 2015/16* (2015) 51 (57 f).

54 Siehe Pkt 3.2.3 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88, wonach nach der vor StRefG 2015 geltenden Verwaltungspraxis eine Gewinnausschüttung auch ohne positive Innenfinanzierung möglich war.

55 Pkt 2 der BMF-Info zu Zweifelsfragen zum Inkrafttreten von § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016.

56 Siehe dazu Kapitel 3.

57 So auch Pkt 2 der BMF-Info zu Zweifelsfragen zum Inkrafttreten von § 4 Abs 12 EStG idF StRefG 2015/2016.

58 Beide Varianten der Ermittlung des erstmaligen Ermittlung des Stands der Innenfinanzierung können in der Praxis jedoch zu Problemen führen, siehe dazu im *Detail Kofler/Marschner/Wurm*, SWK 2016, 8 ff.

Ihr Vorteil ist unser gemeinsamer Erfolg

Gründungsberatung, Steuerplanung,
Gutachten, Umgründungen,
Bilanzierung, Buchhaltung,
Lohnverrechnung

**Starten Sie
Ihre Karriere mit uns
Wir freuen uns
auf Ihre Bewerbung**

tissot | steuer
beratung



EINKÜNFTEZURECHNUNG BEI HÖCHSTPERSÖNLICHEN TÄTIGKEITEN

Autor

Univ.-Ass. Mag. Sebastian Tratlehner lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der JKU Linz



Mit dem AbgÄG 2015 sieht der Gesetzgeber im neu geschaffenen § 2 Abs 4a EStG eine explizite Zurechnungsbestimmung für Einkünfte aus sogenannten höchstpersönlichen Tätigkeiten vor. Nach den Materialien sollen damit bestehende Unsicherheiten iZm der Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten beseitigt werden und „aus Anlass“ jüngerer VwGH-Judikatur (insbesondere VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149) eine explizite Zurechnungsbestimmung gesetzlich verankert werden.

1. Gesetzesänderung durch das AbgÄG 2015

Durch das AbgÄG 2015¹ wird in § 2 EStG folgender Abs 4a eingefügt:
„(4a) Einkünfte aus einer Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft sowie aus einer höchstpersönlichen Tätigkeit sind der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen, wenn die Leistung von einer Körperschaft abgerechnet wird, die unter dem Einfluss dieser Person steht und über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt. Höchstpersönliche Tätigkeiten sind nur solche als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender.“

Die Materialien² begründen den Schritt, dass der bisherigen Verwaltungspraxis entsprechend nunmehr ausdrücklich geregelt werden soll,

dass bei bestimmten **taxativ** umschriebenen höchstpersönlichen Tätigkeiten unter bestimmten Voraussetzungen trotz Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft die erzielten Einkünfte unmittelbar jener natürlichen Person zugerechnet werden sollen, die diese Leistungen erbringt. Bestehende Unsicherheiten iZm der Einkünftezurechnung bei höchstpersönlichen Tätigkeiten sollen beseitigt werden und aktuelle höchstgerichtliche Judikatur³ berücksichtigt werden. Werden Leistungen nicht von einer „zwischengeschalteten“ Körperschaft geschuldet, sondern findet lediglich eine Verrechnung über eine als „Zahlstelle“ fungierende Körperschaft statt, waren die Einkünfte gemäß der Rechtsprechung des VwGH⁴ schon bisher direkt der leistungserbringenden natürlichen Person zuzurechnen.

Durch die Bestimmung soll darüber hinausgehend auch in solchen Fällen eine direkte Zurechnung an die leistungserbringende natürliche Person stattfinden, in denen eine „zwischen-geschaltete“ Körperschaft formal Vertragspartner des Leistungsempfängers ist und die Leistungen dementsprechend von dieser Körperschaft abgerechnet werden. Die Zurechnung der Einkünfte an die leistungserbringende natürliche Person soll nur dann vorgenommen werden, wenn es sich um eine Körperschaft handelt,

- die unter dem Einfluss der leistungs-

1 BGBl 2015/163.

2 Vgl 896/RV 25. GP Erläut 1ff.

3 VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149.

4 VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092.

5 Die Zurechnung von Einkünften muss sich dabei aber nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an der Einkunftsquelle decken, vgl VwGH 25.2.1997, 92/14/0039; VwGH 9.7.1997, 95/13/0025; VwGH 21.7.1998, 93/14/0149.

6 Vgl EStR 2000 Rz 1129.

7 VwGH 25.6.2008, 2008/15/0014.

8 Vgl dazu *Bergmann/Huber*, „Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften“, in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), Praxis-fragen der Unternehmensbesteuerung (2011), 54.

9 VwGH 28.5.2009, 2006/5/0360.

10 VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016.

11 VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149.

12 Vgl ausführlich *Leitner*, VwGH zur Einkünftezurechnung an eine „Management-GmbH“, ÖStZ 2014, 591ff.

erbringenden natürlichen Person steht und
- über keinen eigenständigen, sich von dieser Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügt.

Gemäß den Materialien soll eine Körperschaft jedenfalls dann unter dem Einfluss der leistungserbringenden natürlichen Person stehen, wenn diese Person oder ein Angehöriger wesentlich auf die Willensbildung der Körperschaft Einfluss nehmen kann (zB aufgrund der Beteiligungshöhe).

Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden, geschäftlichen Betriebes sei der bisherigen Verwaltungspraxis entsprechend insbesondere auf die Beschäftigung von Mitarbeitern abzustellen, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt. Bloße Hilfstätigkeiten in der Körperschaft (etwa Sekretariat oder verschiedene Hilfsdienste) führen zu keinem eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb. Ein eigenständiger Betrieb liegt allerdings dann vor, wenn die höchstpersönliche Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Körperschaft ist, was insbesondere bei rechtsberatenden Berufen der Fall ist (zB Entscheidung eines Anwaltes in den Vorstand einer Privatstiftung durch die Anwalts-GmbH).

Die umfassten höchstpersönlichen Tätigkeiten sollen im Gesetz abschließend aufgezählt werden, darunter fallen sollen die Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft (etwa Vorstand einer AG, Geschäftsführer einer GmbH oder Vorstand einer Privatstiftung) sowie die Tätigkeit als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler oder Vortragender.

2. Regelung in den EStR 2000

In den Materialien wird auf die bisherige Verwaltungspraxis abgestellt. Damit gemeint ist Rz 104 der EStR 2000, welche vorsieht, dass Zurechnungsobjekt von Einkünften derjenige sein soll, der das Unternehmerrisiko aus der jeweiligen Tätigkeit trägt, also die Möglichkeit besitzt, sich bietende Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern.⁵ Für zwischengeschaltete, unter dem Einfluss des Steuerpflichtigen oder seiner nahen Angehörigen⁶ stehende Kapitalgesellschaften soll eine Zurechnung der Einkünfte unmittelbar an die natürliche Person insbesondere dann erfolgen, wenn die Kapitalgesellschaft

1. in Hinblick auf die betreffende Tätigkeit selbst Marktchancen nicht nutzen kann und
2. über keinen eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betrieb verfügt.

Marktchancen kann eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft laut EStR dann nicht nutzen, wenn die betreffende Tätigkeit entweder aufgrund eines gesetzlichen oder statutarischen Verbots nur von natürlichen Personen erbracht werden kann (zB „Drittstellung“ von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten) oder in typisierender Betrachtungsweise nach der Verkehrsauffassung eine höchstpersönliche Tätigkeit darstellt (zB Schriftsteller, Vortragende, Sportler, Künstler).

Für das Vorliegen eines eigenständigen, sich von der natürlichen Person abhebenden geschäftlichen Betriebes spräche insbesondere die Beschäftigung von Mitarbeitern, wobei es auf die rechtliche Ausgestaltung des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt. Bloße Hilfstätigkeiten in der Kapitalgesellschaft (zB Sekretariat) sollen jedoch zu keinem eigenständigen, sich abhebenden geschäftlichen Betrieb führen. Ist die Tätigkeit der natürlichen Person bloßer Ausfluss der eigenbetrieblichen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft, erfolgt keine Zurechnung zur natürlichen Person.

Durch die Schaffung von § 2 Abs 4a EStG dürfte die Rz 104 der EStR 2000 wohl an Bedeutung verlieren. Erwähnenswert in diesem Zusammenhang erscheint mE die Tatsache, dass die Rz 104 auf das Kriterium der Nutzung von Marktchancen abstellt, während

13 Vgl hierzu ferner *Marschner/Renner*, VwGH bringt mehr Klarheit bei Zurechnung von Geschäftsführungseinkünften, SWK 36/2014, 1527ff.

14 VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092.

15 BFG 12.2.2015, RV/5101451/2014.

16 BFG 19.5.2015, RV/6100251/2013; 12.6.2015, RV/7400041/2015; 17.6.2015, RV/2100368/2008; 7.10.2015, RV/7102649/2013.

17 BFG 7.10.2015, RV/7102649/2013.

18 VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149.

19 Vgl *Laudacher* in Jakom EStG, § 2 Rz 41.

20 In seiner Stellungnahme zum Entwurf erwähnt Beiser auch das Vergleichspaar des gewerblich tätigen Unterhaltungsmusikers, der seinen Unterhaltungsbetrieb in eine GmbH ertragsteuerwirksam auslagern kann, und des Musikers mit Kunstniveau, dessen Tätigkeit als künstlerische Tätigkeit gilt, vgl 2/SN-159/ME 25. GP 5.

21 BFG 12.2.2015, RV/5101451/2014.

22 Vgl § 15 Abs 1 GmbHG, §§ 75 Abs 2, 86 Abs 1 AktG, § 15 Abs 2 PSG.

23 Vgl VwGH 24.9.2014, 2011/13/0092; 28.3.2012, 2009/08/0010.

24 BFG 17.6.2015, RV2100368/2008.



dies in § 2 Abs 4a EStG nicht der Fall ist. Hinsichtlich des Kriteriums des eigenständigen Betriebes wird die Regelung der Rz 104 in § 2 Abs 4a EStG übernommen, zusätzlich stellt § 2 Abs 4a EStG explizit auf die Möglichkeit der Einflussnahme der leistungserbringenden natürlichen Person auf die Körperschaft (bspw in Form der Beteiligungshöhe) ab.

3. Einschlägige Judikatur des VwGH und BFG

Der älteren Judikatur des VwGH lagen insbesondere Fälle der erfolglosen Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften bei organschaftlichen Vertretern zu Grunde.

Im Erkenntnis vom 25.6.2008⁷ wurde die spätere Zwischenschaltung einer Geschäftsführungs-GmbH vom VwGH als missbräuchlich eingestuft, da diese rein der Umgehung der Kommunalsteuerpflicht diene. Der VwGH führte allerdings bereits in diesem Erkenntnis aus, dass eine Drittanstellung prinzipiell zulässig sein kann.⁸ Das Erkenntnis vom 28.5.2009⁹ betraf eine natürliche Person, die bei mehreren Gesellschaften als Aufsichtsrat bestellt war und diese Einkünfte nach § 22 versteuerte, dann aber eine Vereinbarung mit einer GmbH abschloss, nach der die natürliche Person als deren Dienstnehmer neben der eigentlichen Geschäftsführungstätigkeit in bestimmte Aufsichtsräte entsandt wurde. Die anfallenden Vergütungen sollten der zwischengeschalteten GmbH zustehen. Der VwGH anerkannte die Zurechnung an die GmbH nicht, da zwischen den als Aufsichtsrat überwachenden und der zwischengeschalteten Gesellschaft jedwede rechtliche oder wirtschaftliche Verbindung fehlte. Mangel Eigeninteresses

der Gesellschaft war es die natürliche Person die Entscheidungsmacht und Unternehmerrisiko trug, weswegen ihr auch die Einkünfte zuzurechnen waren. Auch im Erkenntnis vom 26.2.2013¹⁰ wurde die Zurechnung von Einkünften aus Aufsichtsrats- und Stiftungsvorstandstätigkeiten an die Kapitalgesellschaft vom VwGH nicht anerkannt, der VwGH verweist hierbei auf das Erkenntnis vom 28.5.2009 da der Beschwerdefall laut VwGH hinsichtlich Sachverhalt und zu beantwortender Rechtsfrage ident war.

Im seinem Urteil vom 4.9.2014¹¹ entschied der VwGH iZm der Zurechnung von Einkünften an eine Management-GmbH, dass die von der Finanzverwaltung vorgenommene Zurechnung der Einkünfte direkt an den Geschäftsführer nicht anzuerkennen sei. Der Geschäftsführer einer GmbH könne seine Geschäftsführerleistung auch über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft erbringen, weil die gesellschaftsrechtliche Bestellung einer natürlichen Person zum Geschäftsführer von deren dienstrechtlicher Anstellung zu unterscheiden ist. Wenn die Drittanstellung ernsthaft gewollt ist und dementsprechend durchgeführt wird, sind dem Geschäftsführer die Bezüge seitens der ihn beschäftigenden Gesellschaft und der verleihenden Gesellschaft jene Entgelte zuzurechnen, die ihr für die Gestellung des Geschäftsführers zufließen. In seinen Ausführungen setzt sich der VwGH zwar nicht explizit mit der Einkünftezurechnungsregelung der Rz 104 der EStR 2000 auseinander, lässt aber im Ergebnis eine Ablehnung der in Rz 104 vertretenen Zurechnungskriterien erkennen.¹² Offen lässt der VwGH aufgrund der mangelnden Sachverhaltsfeststellungen, ob die §§ 22 und 23

der BAO über das Vorliegen von Missbrauch oder eines Scheingeschäftes einschlägig sind.¹³ Eine Nichtanerkennung der Zwischenschaltung könne sich nur bei Vorliegen von Missbrauch oder eines Scheingeschäftes ergeben. Hierfür könnten die Anstellung von bestimmten Personen als Geschäftsführer sowie die Tatsache, dass die Personalstruktur der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften gar keine anderen Mitarbeiter aufwies, Indizien sein.

Im Erkenntnis vom 24.9.2014¹⁴ urteilte der VwGH, dass wenn eine Vergütung für eine Geschäftsführertätigkeit an die KG des Geschäftsführers abgerechnet wird und keinerlei Vereinbarung zwischen KG und GmbH existiert, die KG somit nur als Zahlstelle dient, die Abrechnung ohne rechtliche Relevanz ist. Die Einkünfte sind somit dem Geschäftsführer direkt zuzurechnen.

Im fortgesetzten Verfahren zur VwGH-Entscheidung vom 4.9.2014 entschied das BFG¹⁵, dass die Zwischenschaltung der Management-GmbH außersteuerlichen Gründen, wie etwa der Neuausrichtung der beruflichen Zukunft der Gesellschafter und der Sicherung des Unternehmensfortbestandes, diene und somit anzuerkennen sei. Der Umstand, dass aufgrund der Personalstruktur der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft andere Personen für den Einsatz als Geschäftsführer nicht zur Verfügung standen, rechtfertige nicht die Annahme eines Scheingeschäftes. Missbrauch sei aufgrund der genannten außersteuerlichen Gründe für die Zwischenschaltung ebenfalls nicht anzunehmen, grundsätzlich aber immer nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Auch in weiteren aktuellen Entscheidungen nimmt das BFG auf die einschlägige Judikatur des VwGH Bezug und führt aus, dass die sogenannte Drittanstellung von Geschäftsführern grundsätzlich möglich und steuerlich anzuerkennen ist.¹⁶ Eine automatische Zurechnung der Geschäftsführerentgelte an natürliche Personen könne nicht erfolgen, es sei denn es wird sachverhaltsmäßig festgestellt, dass die den Geschäftsführern bereitstellende Gesellschaft nur als Zahlstelle fungiert oder dass eine missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 22 BAO bzw ein Scheingeschäft im Sinne des § 23 BAO vorliegt. In der Entscheidung vom 7.10.2015¹⁷ führt das BFG aus, dass sogar im Falle von erst kurz vor Abschluss der Geschäftsführungsverträge gegründeten zwischengeschalteten Körperschaften nicht automatisch von vornherein von Missbrauch iSd § 22 BAO ausgegangen werden darf. Auch die Tatsache, dass im gegenständlichen Fall die zwischengeschaltete Körperschaft in den Streitjahren fast keine anderen Kunden hatte, begründete nach Ansicht des BFG keinen Missbrauch. Die steuerliche Trennung zwischen Gesellschafter- und Gesellschaftersphäre erfordere, die Drittanstellung eines Geschäftsführers steuerlich anzuerkennen, sofern sie ernsthaft gewollt ist und dementsprechend durchgeführt wird.

4. Persönliche Würdigung

Mit dem AbgÄG 2015 soll „entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis“ bzw „aus Anlass der jüngeren höchstgerichtlichen Judikatur (insbesondere VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149)“ eine explizite Einkünftezurechnungsbestimmung in § 2 EStG vorgesehen werden. Dabei wird aber übersehen, dass der VwGH in seinem



Menschen, die inspirieren.

Projekte, die begeistern.

Chancen, die Sie weiterbringen.

Bei PwC erwartet Sie neben abwechslungsreichen Aufgaben in einem internationalen Umfeld auch die Möglichkeit, individuelle Ausbildungswege einzuschlagen.

Neben der fachlichen Qualifikation kommt es bei PwC aber besonders auf Ihre Persönlichkeit an. Bereichern Sie uns mit Ihrer Haltung, Ihren Fähigkeiten und Ihrem Engagement.

www.pwc.at/careers

Wirtschaftsprüfung. Steuerberatung. Unternehmensberatung.



„PwC“ bezeichnet das PwC-Netzwerk und/oder eine oder mehrere seiner Mitgliedsfirmen. Jedes Mitglied dieses Netzwerks ist ein selbständiges Rechtssubjekt. Weitere Informationen finden Sie unter www.pwc.com/structure.

Judikat vom 4.9.2014¹⁸ in Bezug auf organschaftliche Vertreter einer Körperschaft die Rz 104 der EStR 2000 nicht bestätigt, sondern vielmehr relativiert hat.¹⁹ Die (weitgehende) Übernahme der Rz 104 der EStR 2000 in eine gesetzliche Regelung mit Judikatur zu begründen, die die Rz 104 eigentlich konterkariert, ist mE kritisch zu betrachten. Die Judikatur des VwGH müsste mE vielmehr dazu führen, die entsprechende Rz 104 der EStR 2000 entweder gänzlich fallen zu lassen oder aber zumindest grundsätzlich umzugestalten.

Problematisch erscheint mE auch die **taxative Aufzählung** der von der Zurechnungsbestimmung betroffenen Berufsgruppen **ohne jegliche Begründung**. Es lässt sich nicht feststellen, wieso Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragende schlechter gestellt werden sollen als bspw Anwälte, Architekten, Wirtschaftstreuhänder, Unternehmensberater oder Unterrichtende. Zieht man als mögliches Abgrenzungskriterium der betroffenen höchstpersönlichen Tätigkeiten





YOUR GLOBAL TAXPERTS



JEDE ZEIT HAT IHRE BERATER.
AUCH DIE ZUKUNFT.
WIR LÖSEN STEUERFRAGEN - UND DAS WELTWEIT.

Auslandsentsendungen
Bilanzierung
Internationale Projekte

Konzernbesteuerung
Länder von A - Z
Mergers & Acquisitions

Quellensteuer
Umsatzsteuer
Verrechnungspreise

**Steuerberatung
Wirtschaftsprüfung**

ICON.
YOUR GLOBAL TAXPERTS

ICON Wirtschaftstreuhand GmbH
Stahlstraße 14, 4020 Linz, Austria

Tel. (+43 732) 69412-DW
Fax (+43 732) 6980-9273

office@icon.at
www.icon.at



das Abstellen auf eine Vertretungsmöglichkeit heran, gilt es mE kritisch zu hinterfragen, wieso ein Vortragender nicht in der Lage sein soll, sich von einem (ähnlich qualifizierten) Anderen vertreten zu lassen, während bspw Anwälte, Architekten oder Unternehmensberater – allesamt Berufe die ein gewisses Maß an Fachwissen und Know-How verlangen – dies sehr wohl können sollen. Der Zugang zu bestimmten Rechtsformen (insbesondere wohl jener der GmbH) sollte mE durch die Rechtsordnung nicht für bestimmte Branchen erschwert werden.²⁰

Ferner können auch sehr wohl ausreichend außersteuerliche Gründe für eine anzuerkennende Zwischenschaltung von Körperschaften vorliegen. Vom BFG²¹ wurden die Gründe der Sicherung des Unternehmensfortbestandes sowie der Neuausrichtung der beruflichen Zukunft der Gesellschafter bereits anerkannt. Der außersteuerliche Grund der Haftungsbeschränkung bei der Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft ist mE aufgrund der Tatsache, dass als organschaftliche Vertreter nur natürliche Personen organschaftlich bestellt werden können²², nur für die Fallgruppe der Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender von Relevanz.

§ 2 Abs 4a EStG spricht davon, dass bei einer Leistungsabrechnung über

eine Körperschaft unter gewissen Bedingung eine Zurechnung der Einkünfte an die leistungserbringende natürliche Person erfolgen soll. Fraglich ist hierbei mE, was genau unter dem Begriff der zwischengeschalteten Körperschaft zu verstehen ist und ob dieser Begriff auch zwischengeschaltete Personengesellschaften umfasst. Der VwGH²³ wie auch das BFG²⁴ wenden die Grundsätze der Einkünftezurechnung bisher auch bei der Zwischenschaltung von Personengesellschaften (insbesondere KG oder OG) an. Der abgabensparende Effekt der Zwischenschaltung von Personengesellschaften ist idR allerdings geringer als jener der Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften und besteht insbesondere in der Vermeidung lohnabhängiger Abgaben.

Eine weitere Folgefrage ist jene einer nachfolgenden Ausschüttung aus der zwischengeschalteten Körperschaft. Wenn man davon ausgeht, dass im Sinne eines Entweder-oder-Prinzips eine Einkünftezurechnung zur Gänze an die natürliche Person (oder an die zwischengeschaltete Körperschaft) erfolgt, dürfte steuerlich kein „ausschüttbarer Restgewinn“ in der Körperschaft verbleiben (können). Problematisch wäre sodann aber eine nachfolgende (gesellschaftsrechtliche) Ausschüttung von Gewinnen, die steuerlich zwar dem Gesellschafter zugerechnet werden, unternehmensrechtlich aber bei der Gesellschaft

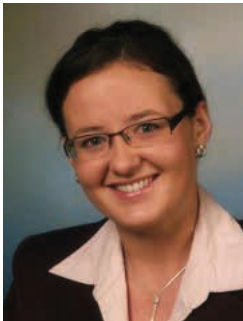
erfasst sind. § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG knüpft einen Besteuerungstatbestand an eine (gesellschaftsrechtliche) Ausschüttung, es käme sodann zu einer steuerlichen Doppelbelastung auf Gesellschafterebene mit ESt und KESt. Wie sich eine solche Doppelbelastung interpretativ vermeiden lässt, ist mE unklar.

Für die Zurechnung einer höchstpersönlichen Tätigkeit direkt an die leistungserbringende natürliche Person wäre es mE empfehlenswert, sich im Einzelfall an den allgemeinen Bestimmungen der §§ 21 bis 23 BAO über wirtschaftliche Betrachtungsweise, Missbrauch und Scheingeschäft zu orientieren. Die vor Ergehen des AbgÄG 2015 bestehende Rechtsordnung sowie die dazu ergangene Judikatur sind mE in der Lage, eine wirtschaftlich angemessene Zurechnung von Einkünften sicherzustellen. Die Rz 104 der EStR 2000 könnte für die Missbrauchsprüfung aber sehr wohl einen „Indizienkatalog“ darstellen, anhand dessen man sich in Zwischenschaltungsfällen orientieren kann.

DIE WEGBESTEUERUNG NACH DEM ABGABENÄNDERUNGSGESETZ 2015

Autor

Univ.-Ass.in Mag.a Theresa Angerer-Mittermüller lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der JKU Linz



1. Einleitung

In der Wegzugsbesteuerung hat der EuGH in den letzten Jahren Wind in die Fahnen gebracht. Beginnend mit dem Urteil „Hughes de Lasteyrie du Saillant“¹ im Jahr 2004 ergingen einige bedeutsame Entscheidungen, welche die Voraussetzungen für eine gemeinschaftsrechtskonforme Wegzugsbesteuerung definieren und letztendlich maßgeblich für die aktuelle Regelung der Wegzugsbesteuerung durch das AbgÄG 2015² sind.

2. Die Konzeption der Wegzugsbesteuerung

Stille Reserven, die während der Besteuerungshoheit der Republik Österreich entstanden sind, sollen auch von Österreich besteuert werden dürfen. Problematisch ist der Vollzug der Besteuerung, wenn Wirtschaftsgüter ins Ausland gebracht oder Betriebsstätten ins Ausland verlegt werden bzw. natürliche Personen ins Ausland ziehen und somit der unbeschränkten Steuerpflicht „entkommen“. Ebenso kann die Änderung oder der Abschluss eines DBA Einfluss auf das Besteuerungsrecht Österreichs haben. Europarechtlich ist die Wegzugsbesteuerung konform, solange sie nicht gegen Grundfreiheiten, insbesondere die Niederlassungsfreiheit gem Art. 49 ff AEUV und die Kapitalverkehrsfreiheit gem Art. 63 ff AEUV³, verstößt.

In seinen Entscheidungen „*Lasteyrie*“⁴ und „*N*“⁵ hat der EuGH die sofortige Besteuerung der Kapitalanteile einer natürlichen Person bei Wegzug als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gewertet, woraufhin Österreich mit dem AbgÄG 2004⁶ die Wegzugsbesteuerung durch die Einführung des Nichtfestsetzungskonzepts neu geregelt hat. In der Rs „*National Grid Indus*“⁷ legte der EuGH fest, dass bei Wegzug juristischer Personen zwar die Steuerschuld festgesetzt, jedoch nicht zwingend sofort einhoben werden darf. Für den „Fall, dass der Steuerpflichtige eine Stundung wählt, darf die Obliegenheit zur Stellung einer Banksicherheit nach Maßgabe des tatsächlichen Risikos der Nichteinbringung der Steuer auferlegt“ werden.⁸ 2015 äußerte sich der EuGH in der Rs *Verder LabTec*⁹ zur Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte desselben Unternehmens, wobei er eine Besteuerung mit Ratenzahlungsfrist von 10 Jahren als unionsrechtskonform erachtete.

3. Rechtslage bis 31.12.2015

Die österreichische Wegzugsbesteuerung wurde bisher im privaten (§ 27 Abs 6 EStG) als auch im betrieblichen Bereich (§ 6 Z 6 EStG und UmgStG) durch das sogenannte Nichtfestsetzungskonzept geregelt. Der Besteuerungsanspruch wurde auf Antrag

1 EuGH 11.03.2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

2 BGBl I 163/d015.

3 Zur Abgrenzung zwischen Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit siehe *Wurm*, Rs DMC: EuGH zur Unionsrechtskonformität der Wegzugsbesteuerung bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Mitunternehmeranteilen, GES 2014, 246 ff.

4 EuGH 11.03.2004, C-9/02, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

5 EuGH 7.9.2006, C-470/04, *N*.

6 Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I 180/2004, siehe auch ErlRV 686 XXII. GP, 11f.

7 EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*.

8 EuGH 23.1.2014, C-164/12, *DMC* LC, Rn 69.

9 EuGH 21.5.2015, C-657/13, *Verder LabTec*.

10 Da die Verrechnungspreisregelungen an lit a anknüpfen, wurde diese un verändert belassen. Kritisch dazu *Wild*, Die neue Entstrickungsbesteuerung im AbgÄG 2015, taxlex 2016, 5, da der Tatbestand der lit a die Besteuerung

solange aufgeschoben (nicht festgesetzt), bis die tatsächliche Realisierung der stillen Reserven eintrat. Der Realisierungstatbestand sowie ein Weiterzug ins EU/EWR-Ausland wurde als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO gewertet und der Bescheid für das Entstrickungsjahr abgeändert. Die Verjährungsfrist begann schon mit der Entstrickung, genauer nach Ablauf des Jahres des Wegzugs, zu laufen. Insofern war eine Besteuerung vermeidbar, wenn zwischen dem Wegzug und der tatsächlichen Veräußerung die absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren gem § 209 Abs 3 BAO verstrichen war.

4. Rechtslage ab 1.1.2016

4.1. Betrieblicher Bereich

Besonders im betrieblichen Bereich (§ 6 Z 6 EStG) gibt es gravierende Änderungen. Hier wird im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe (derzeit Norwegen und Liechtenstein) das Nichtfestsetzungskonzept durch eine sogenannte Entstrickungsbesteuerung mit Ratenzahlungskonzept ersetzt. Das bedeutet, dass die Besteuerung schon bei Wegzug (bzw der Entstrickung von der österreichischen Besteuerungshoheit) eintritt, die Steuerschuld aber in Raten beglichen werden kann. Steuerpflichtige haben nun die Möglichkeit, die Steuerschuld in einem gleichmäßigen

Ratenzahlungszeitraum von 7 Jahren (für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) bzw 2 Jahren (für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens) zu begleichen.

Der Tatbestand des § 6 Z 6 EStG wurde mit der Einführung der lit b erheblich erweitert. Lit a, welche an jede Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen sowie jede Verlegung von Betrieben bzw Betriebsstätten die Besteuerung der stillen Reserven knüpft, unabhängig davon, ob nun die Besteuerungshoheit Österreichs verloren geht, bleibt unverändert bestehen.¹⁰ Die mit dem AbgÄG 2015 neu eingeführte lit b soll darüber hinausgehend Lücken schließen, indem nun jeglicher Eintritt „sonstiger Umstände, die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen“ die Besteuerung auslösen. Solche „sonstigen Umstände“ sind beispielsweise die Verlegung der Geschäftsleitung einer Körperschaft aus Österreich ins Ausland in Bezug auf Wirtschaftsgüter, die keinem inländischen Betriebsvermögen zuzurechnen waren. Zutreffend wäre der Tatbestand zB auf Betriebsstättenvermögen in Staaten, mit denen im DBA die Anrechnungsmethode vereinbart ist. Ebenso werden rechtliche Vorgänge erfasst, welche das Besteuerungsrecht Österreichs einschränken, wie beispielsweise der

Abschluss oder die Änderung eines Doppelbesteuerungsabkommens.¹¹

Die erste Rate ist gemäß § 6 Z 6 lit d EStG mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Abgabenbescheides und die zweite bzw jede weitere Rate jeweils am 30. September der Folgejahre fällig. Es sind keine Stundungszinsen zu entrichten, da es sich um eine reine Fälligkeitsverschiebung handelt, die Einhebungsverjährung beginnt erst mit der jeweiligen Fälligkeit der Rate zu laufen.¹²

Das Nichtfestsetzungskonzept gilt weiter für Überführungen von Wirtschaftsgütern und Verlegungen von Betrieben/Betriebsstätten aus dem Inland in den EU-/EWR-Raum mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe, die vor dem 1.1.2016 erfolgt sind. Bei einer späteren Veräußerung oder sonstigem Ausscheiden liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor, das zur nachträglichen Festsetzung der Abgabenschuld führt. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang die neue Festsetzungsverjährung des § 209 Abs 3 BAO.¹³

4.2. Außerbetrieblicher Bereich

Im außerbetrieblichen Bereich wird ebenfalls das Ratenzahlungskonzept eingeführt, insofern es sich um Wirtschaftsgüter mit Kapitalerträgen iSd § 27 Abs 3 EStG oder Derivate iSd

nicht zwingend an den Verlust der österreichischen Besteuerungshoheit koppelt.

11 Diese Beispiele werden in den Erläuterungen angeführt, siehe ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, 4.

12 ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, 4.

13 Siehe dazu Punkt Verjährung.

14 ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, 5 mit der Berufung auf das Urteil EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, Rn 56ff.

15 ErlRV 896 BlgNR XXV. GP, 5.

16 EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, Rn 62.

17 VfGH 25.9.2015, G 111/2015-7.

18 Vgl VfGH 25.9.2015, G 111/2015-7 Rn 34ff.

19 Ebenso *Wild*, Die neue Entstrickungsbesteuerung im AbgÄG 2015, taxlex 2016, 10.



§ 27 Abs 4 EStG handelt. Der Verweis auf § 6 Z 6 lit d ergibt sinngemäß einen Ratenzahlungszeitraum von sieben Jahren.

Für einige Ausnahmen gilt jedoch das bisher geltende Nichtfestsetzungskonzept weiter, nämlich für den Fall des Wegzugs einer natürlichen Person in EU- oder EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe sowie bei unentgeltlichen Übertragungen an andere natürliche Personen ins EU-/EWR-Gebiet.

4.3. Zuzug, Reimport und sonstige Umstände, die das Besteuerungsrecht Österreichs begründen

Bei Zuzug (Rückverlegung des Betriebs/der Betriebsstätte) bzw (Re-) Import von Wirtschaftsgütern iSd § 6 Z 6 lit a EStG und dem erstmaligen Eintritt in die Besteuerungshoheit Österreichs iSd lit b wird – wie bisher – prinzipiell auf den Fremdvergleichswert abgestellt.

Wenn bei Entstrickung das Ratenzahlungskonzept zur Anwendung kam, erfolgt bei Wiedereintritt in die österreichische Besteuerungshoheit daher ein „step-up“ auf den gemeinen Wert (§ 6 Z 6 lit f und g EStG). Die Ratenzahlung läuft unverändert weiter, was insofern auch bedeutet, dass die zwischenzeitlich im EU/EWR-Raum eingetretenen Wertminderungen nicht berücksichtigt werden. Laut den Erläuterungen gibt es dazu unionsrechtlich auch keine Notwendigkeit.¹⁴ Insofern ist ein Betrieb, der im Inland verbleibt und die Möglichkeit der Teilwertabschreibung nutzen kann bzw muss, besser gestellt.

Anders gelagert ist der Fall, wenn bei Wegzug die Steuerschuld nicht fest-

gesetzt wurde (zB bei Nichtfestsetzung im außerbetrieblichen Bereich sowie bei Altfällen). Gemäß § 6 Z 6 lit h EStG sind hier die fortgeschriebenen Buchwerte (bzw im außerbetrieblichen Bereich die Anschaffungskosten) maßgeblich, wobei hier maximal der gemeine Wert angesetzt werden darf, um eine doppelte Berücksichtigung von im Ausland eingetretenen Wertminderungen auszuschließen.¹⁵ Eine spätere Veräußerung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO, was bedeutet, dass die Steuer an den bei Veräußerung bestehenden Wert anknüpft. Wertsteigerungen, welche nachweislich im EU/EWR-Raum eingetreten sind, dürfen jedoch vom Veräußerungserlös abgezogen werden (§ 6 Abs 6 lit h iVm § 27 Abs 6 Z 1 lit e EStG).

4.4. Verjährung

Im Zuge des AbgÄG 2015 wurde auch § 209 Abs 3 BAO mit Wirkung per 1.1.2016 geändert. Künftig beginnt der Fristenlauf von 10 Jahren bzgl dem Recht auf Festsetzung der Steuerschuld erst nach Ablauf des Jahres zu laufen, in dem das Wirtschaftsgut tatsächlich ausscheidet oder veräußert wird. Für Wegzüge, die nach 31.12.2005 stattgefunden haben und die Steuer nicht festgesetzt wurde, kann eine Besteuerung nicht mehr vermieden werden.

5. Würdigung

Mit der Neugestaltung der Wegzugsbesteuerung hat der Gesetzgeber den Vorgaben des EuGH Rechnung getragen, wobei mögliche Spielräume nicht ausgeschöpft wurden, wie beispielsweise die Möglichkeit, bei Risiko der Einbringung der gestundeten Steuer eine Banksicherheit zu verlangen.

Unbefriedigend ist die neu geschaffene Situation, dass bei Re-Import bzw Rückzug im Ausland aufgetretene und dort nicht berücksichtigte Wertverluste auch in Österreich nicht berücksichtigt werden müssen, wenn bei Wegzug die Steuer festgesetzt und gestundet wurde. Insofern wäre man bei Nicht-Wegzug durch die Möglichkeit der Teilwertabschreibung besser gestellt. Der EuGH sieht jedoch die Niederlassungsfreiheit nicht als Garant für eine steuerneutrale Verlegung des Verwaltungssitzes.¹⁶ Es bleibt abzuwarten, ob diesbezüglich noch weitere Judikate ergehen.

Vielfach kritisiert wurde die Änderung des § 209 Abs 3 BAO, weil nun rückwirkend Wegzüge nach 31.12.2005 besteuert werden, indem die Festsetzungsverjährungsfrist erst ab Eintritt des rückwirkenden Ereignisses zu laufen beginnt. Erst kürzlich hatte sich der VfGH¹⁷ in seinem Erkenntnis zur Immobilienertragssteuer für Altvermögen mit dieser Thematik auseinandergesetzt. Darin gesteht er dem Gesetzgeber einen rechtspolitischen Gestaltungsspielraum zu, in dem er die Rechtslage auch zu Lasten des Betroffenen ändern kann. Der Steuerunterworfenen wurde mE bei Wegzug zu keinen Dispositionen veranlasst, die durch die Gesetzesänderung nun frustriert oder ihrer Wirkung beraubt sind.¹⁸ Durch die Neuregelung dürfte der Vertrauensgrundsatz daher nicht verletzt worden sein. Auch im Hinblick auf den Gleichheitssatz ist keine Verfassungswidrigkeit zu erkennen, denn bei Verbleib im Inland wäre ebenso eine Besteuerung eingetreten.¹⁹

beograd
bratislava
brno
budapest
linz
ljubljana
praha
salzburg
sarajevo
wien
zagreb
zürich
bucurești*
praha*
sofia*
warszawa*

*kooperation

leitnerleitner
wirtschaftsprüfer steuerberater

berufsanwärter/in

internationales steuerrecht



Natascha Stornig
Manfred Wänke

SIE ERWARTET

- die Mitarbeit an spannenden steuerrechtlichen Fragestellungen, vor allem in den Bereichen internationales Steuerrecht und Konzernsteuerrecht
- ein Einblick in (internationale) Umstrukturierungen und Umgründungen
- das Engagement in Verrechnungspreis-Projekten
- die Entwicklung von steueroptimalen grenzüberschreitenden Konzepten
- eine fundierte und umfassende Ausbildung mit perfekter Vorbereitung auf die Fachprüfung zum Steuerberater
- ein direkter Kontakt mit dem zuständigen Partner und hervorragenden Experten
- ein familiäres Team mit aufgeschlossenen Kollegen

IHR PROFIL

- juristisches und/oder betriebswirtschaftliches Studium mit Schwerpunkt Finanz- und Steuerrecht
- Englisch-Kenntnisse (Wort und Schrift)
- Spaß an Neuem, Neugierde, Engagement und Teamgeist

team**geist**
gemeinsam
große ziele
verwirklichen

Das kollektivvertragliche Mindestentgelt für diese Position beträgt auf Basis einer Vollzeitbeschäftigung EUR 2.066,30 brutto monatlich. Die Bereitschaft zur Überzahlung ist je nach Qualifikation gegeben.

Wir freuen uns auf Ihre Bewerbung.



www.leitnerleitner.com

LeitnerLeitner
Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Heidi Meingassner, Human Resources
4040 Linz, Ottensheimer Straße 32
karriere.linz@leitnerleitner.com

A
E

SPEKTRUM DER STEUERWISSENSCHAFTEN UND DES AUSSENWIRTSCHAFTSRECHTS

Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrechts

- bietet umfangreiche Beiträge zu allen Bereichen des Finanzrechts, Steuerrechts und Außenwirtschaftsrechts;
- verbindet Wissenschaft mit Praxisbezug;
- ist die erste österreichische steuerliche und außenwirtschaftsrechtliche Fachzeitschrift mit Qualitätssicherung durch Double-Blind-Peer-Review;
- ist unentbehrlich für jene, die mit komplexen Steuer- und Außenwirtschaftsrechtsfragen befasst sind

Die Zeitschrift wird ab Anfang 2016 viermal jährlich sowohl im Druck wie auch in weiterer Folge in einer juristischen Datenbank verfügbar sein. Das Heft 1/2016 wird zum kostenlosen Download über die Homepage des Jan Sramek Verlags abrufbar sein.

In der juristischen Zeitschriftenwelt mangelt es nach wie vor an Journalen mit Peer-Review-Prozess zur Veröffentlichung tiefgreifender und längerer Abhandlungen. Um diese Lücke nunmehr auch spezifisch für das Steuerrecht zu schließen, werden Prof. DDr. Georg Kofler und Prof. Dr. Walter Summersberger vom JKU-Tax-Team in Kooperation mit dem Jan Sramek Verlag ab 2016 die Zeitschrift „Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrechts“ (StAW) herausgeben.

Das „Spektrum“ hat eine vornehmlich wissenschaftliche Ausrichtung und steht insbesondere für längere Abhandlungen (Fachbeiträge, Antrittsvorlesungen, ausgereifte Working Papers, Proceedings von Konferenzen und Symposia etc) offen, die sonst kaum eine Publikationsmöglichkeit vorfinden, zugleich aber für die Scientific Community von großer Bedeutung sind.

Inhaltlich widmet sich das „Spektrum der Steuerwissenschaften und des Außenwirtschaftsrechts“ allen Bereichen des Finanzrechts, Steuerrechts und Außenwirtschaftsrechts durch umfangreiche, wissenschaftliche Fachbeiträge.

Das Spektrum ist die erste österreichische steuerliche und außenwirtschaftsrechtliche Fachzeitschrift mit Qualitätssicherung durch Dou-

ble-Blind-Peer-Review, was für höchsten wissenschaftlichen Anspruch und Wichtigkeit der behandelten Themenstellungen bürgt. Bei diesem strengen Double Blind Peer-Review-Prozess werden die Manuskripte vor der Veröffentlichung anonymisiert und anonym von zwei Gutachtern beurteilt.

Zur Qualitätssicherung steht den Herausgebern überdies ein wissenschaftlicher Beirat zur Seite, für den die Spitze der deutschsprachigen Steuer- und Außenwirtschaftsexperten gewonnen werden konnte. Im steuerlichen Bereich gehören dem wissenschaftlichen Beirat auch die Linzer-Steuerprofessoren Prof. Dr. Markus Achatz, Prof. Dr. Dietmar Aigner, Ass.-Prof. Dr. Thomas Bieber und Prof. Dr. Michael Tumpel an.

Web



<http://www.jan-sramek-verlag.at/Zeitschriften.437.0.html>

Erscheint

Ab Anfang 2016 viermal jährlich in Druck und online. Das Jahrgangsabo 2016 wird sich, bei einem Jahresumfang von ca. 400 Seiten, auf € 98,00 (zzgl. Versand und Porto) belaufen.

Inhalt

Fachbeiträge, Antrittsvorlesungen, ausgereifte Working Papers, Proceedings von Konferenzen und Symposia etc zu den gesamten Rechtswissenschaften

Herausgeber und Schriftleiter

Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M., JKU
Prof. Dr. Walter Summersberger, JKU

Wissenschaftlicher Beirat

Prof. Dr. Markus Achatz, JKU und VfGH
Prof. Dr. Dietmar Aigner, JKU
Dr. Susanne Aigner, Europäische Kommission
Prof. Dr. Reinhold Beiser, Universität Innsbruck
Ass.-Prof. Dr. Thomas Bieber, JKU
Prof. Dr. Axel Cordewener, LL.M., Universität Leuven
Hon.-Prof. Mag. Dr. Peter Csoklich, Rechtsanwalt, WU Wien
Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Universität Graz
Prof. DDr. (UA) Lothar Gellert, Fachhochschule des Bundes, Münster
Prof. Dr. Christoph Herrmann, LL.M., Universität Passau
Prof. Dr. Klaus Hirschler, WU Wien
Prof. Dr. Roland Ismer, MSc Econ., Universität Nürnberg

Prof. Dr. Harald Jatzke, BFH und Universität Tübingen

Mag. Stefanie Judmaier, BMF

Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., Universität Klagenfurt

Mag. Dr. Bernd-Roland Killmann, M.B.L.-HSG, Europäische Kommission (Juristischer Dienst)

Prof. Dr. Sabine Kirchmayr, Universität Wien

Prof. Dr. Dr. hc. Michael Lang, WU Wien

Prof. DDr. Eduard Lechner, Universität Wien

Michael Lux, Rechtsanwalt, ehem. Referatsleiter in der Europäischen Kommission

Hofrat Dr. Anton Mairinger, VfGH

Prof. DDr. Gunter Mayr, Universität Wien

Präsidentin Dr. Daniela Moser, Bundesfinanzgericht

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg

Prof. Dr. Roman Rohatschek, JKU

Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M., Universität Luxemburg

Mag. Gottfried Schellmann, Steuerberater

Prof. Dr. Josef Schuch, WU Wien

Prof. Dr. Madeleine Simonek, Universität Zürich

Prof. Dr. Claus Staringer, WU Wien

Prof. Dr. Gerald Toifl, Universität Salzburg

Prof. Dr. Michael Tumpel, JKU

Dr. Carsten Weerth, Sc (Glasgow), LL.M. (Com.), M.A., FLS, FZS, FRGS, HZA Bremen und Vortragender an

der FOM-Hochschule für Ökonomie und Management

Prof. Dr. Peter Witte, Fachhochschule des Bundes, Münster

Prof. Dr. Michael Wolffgang, Universität Münster

Kontakt

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M.

Univ.-Prof. Dr. Walter Summersberger
Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

Johannes Kepler Universität Linz
Altenberger Str. 69, 4040 Linz

Tel: +43/732/2468-8490

Mail: georg.kofler@jku.at bzw.

walter.summersberger@jku.at

Web: www.jku.at/steuerrecht
und www.zaw-linz.at



FORSCHUNGSTHEMEN & LEHR- ANGEBOTE DER BETRIEBS- WIRTSCHAFTLICHEN STEUERLEHRE

Bericht über die Frühjahrstagung der Kommission Betriebswirtschaftliche Steuerlehre in Mannheim am 19. und 20.2.2016

WP/StB Hon.-Prof. Mag. Dr. Josef Schlager

Die im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. bestehende wissenschaftliche Kommission Betriebswirtschaftliche Steuerlehre – deren Vorsitzender ist gegenwärtig Prof. Dirk Kiesewetter, Universität Würzburg – hielt ihre Frühjahrstagung am 19. und 20.2.2016 in Mannheim ab.

Für den Verfasser dieses Beitrages zeigte sich wiederum, dass es vorteilhaft ist, regelmäßig zu einer Tagung zu fahren. Man wird gleichsam ein Beobachter der Entwicklung des Faches (s. Schlager, J. Zur Vielfalt der Forschungsansätze in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre. Bericht zur Grazer Tagung am 25. und 26.2.2011, in: Der Wirtschaftstreuhänder 02/2011, S. 80 ff; Derselbe, Warnung vor methodischer Einseitigkeit in der „Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“. Tagung Berlin 1. und 2.3.2013, in: Der Wirtschaftstreuhänder 2/2013, S. 99 ff). Mannheim ist eine „Hochburg“ der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre in Deutschland. Dabei bestehen direkte Zusammenhänge zwischen der Linzer Schule der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (Schlager, J., JKU TAX, Steuerrecht und Steuermanagement 2/14, S. 16 ff), da der Begründer der Linzer Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, em.Univ.-Prof. Dr. Karl Vodrazka, der Habilitationsvater von Prof. Dr. Otto H. Jacobs ist, der sich bei ihm im Jahr 1970 in Regensburg habilitierte und anschließend gleich Inhaber der Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Treuhandwesen und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II der Universität

Mannheim wurde. Die vier Habilitanden von O. H. Jacobs, die Professoren Prof. Dr. Andreas Oestreicher, Georg-August-Universität Göttingen, Prof. Dr. Wolfram Scheffler, Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg, Prof. Dr. Ulrich Schreiber, Universität Mannheim, und Prof. Dr. Christoph Spengel, Universität Mannheim, waren bei der Tagung anwesend.

Aus Österreich waren Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Prof. Dr. Rainer Niemann, Prof. Dr. Georg Schneider und Dr. Martina Rechbauer, Karl-Franzens-Universität Graz, sowie Assoz.-Prof. Dr. Matthias Petutschnig, WU Wien, Teilnehmer der Tagung. Die Vortragsunterlagen, die zur Verfügung gestellt wurden, können unter schlager@taxoffice.at angefordert werden.

Der Habilitanden- und Juniorprofessoren-Workshop am Freitag Vormittag, den Prof. Dr. Martin Jacob organisierte, war durchgehend von englischsprachigen Papers geprägt. Dies wohl, da für eine wissenschaftliche Laufbahn weiterhin Veröffentlichungen in gerateten englischsprachigen Zeitschriften im Vordergrund stehen. Die nachstehend angeführten Themen zeigen unmittelbar die Inhalte der Beiträge.

- Dr. Markus Grottko, Universität Passau: Utility based investment neutral tax systems for taxpayers with heterogeneous risk attitudes.
- Prof. Dr. Inga Hardeck, Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder): Achieving Tax Certainty and Avoiding Taxes? – Evidence from Luxembourg Tax Rulings.
- Dr. Matthias Petutschnig, WU Wien: An empirical analysis of the introduction of a real estate capital gains tax in Austria.

Den Teilnehmern standen die Ergebnisse einer aktuellen Dissertations- und Habilitationsthemenumfrage der VHB – Kommission Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, ausgearbeitet von Prof. Blaufus, Universität Hannover, zur Verfügung. Die nachstehend beispielhaft aufgezählten Dissertationsthemen geben ein weites Spektrum an, in dem gegenwärtig geforscht wird:

- „Tax Compliance and Risk Perception“, Methodik: experimentell;
- „Die Bedeutung latenter Steuern im Jahresabschluss für Bilanzpolitik und Bilanzanalyse“, Methodik: analytisch, steuerrechtlich/normativ;
- „Steueroptimale Standortwahl bei der grenzüberschreitenden Auftragsforschung im Konzern“, Methodik: analytisch, steuerrechtlich/normativ;
- „Umsatzsteuer unter steuerplanerischen und betriebsorganisatorischen Gesichtspunkten“, Methodik: empirisch (Umfrage), steuerrechtlich/normativ;
- „Determinanten von Steuerkomplexität“, Methodik: steuerrechtlich/normativ;
- „Das Studium der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre als Zugangsvoraussetzung für den Steuerberaterberuf – Kompetenzbestimmungen auf der Grundlage von Geschäftsprozessanalysen“, Methodik: analytisch;
- „Sanierung in der Insolvenz. Ökonomische Analyse des Besteuerungsverfahrens aus transaktions-theoretischer Sicht“, Methodik: analytisch;
- „Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft“, Methodik: analytisch;
- „Determinants of Aggressive Tax Avoidance“, Methodik: empirisch (Archivdaten).

An der Umfrage haben 44 Universitätsprofessoren teilgenommen. Auf diese entfallen 9 Habilitanden/innen und 258 Doktoranden/innen. Es ist erkennbar, dass alle Forschungsmethoden bei Dissertationen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre Anwendung finden. Wichtig ist auch zukünftig die von mir 2013 geäußerte Aussage: „Es muss – wenn es nicht anders geht – durch den Druck der Steuerberatungspraxis die Methodenvielfalt weiterhin für den wissenschaftlichen Nachwuchs in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre offen sein, nur so haben wir, wenn das Fach im Jahr 2019 sein 100-jähriges Bestehen feiert, weiterhin die Anerkennung, eine wesentliche Unterstützung in einer nicht leichter werdenden Steuerberatungstätigkeit zu erbringen.“ (Der Wirtschaftstreuhänder 2/2013, S. 100).

Das Lehrangebot in Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre an deutschsprachigen Universitäten hat Prof. Dr. Markus Diller, Universität Passau, vorgetragen. Er sieht einen Zusammenhang zwischen dem Bologna-Prozess mit seiner Aufteilung in Bachelor- und Masterstudium und Auswirkungen auf die universitäre Ausbildung im Bereich „Steuern“. Diese werden zurückgedrängt. Es gibt heute in Deutschland weniger Absolventen als beim Diplomstudium. Die Ausbildung an Universitäten ist aus meiner 40-jährigen Praxis als selbständiger Steuerberater und Wirtschaftsprüfer im Hinblick auf die Anforderungen einer exzellenten Praxis jedenfalls vor eine Verschulung zu stellen, da es nicht genügt, das technische Wissen zu vermitteln. Die Beratung muss, um über Jahrzehnte ein Vertrauensprinzip auszubilden, aus der Kenntnis der komplexen Zusammenhänge, die zeitlich oft in Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft in einer Blickspanne zu betrachten sind, erfolgen. Dazu ist ein auf Verbindung von Forschung und Lehre ausgerichtetes Studium von der Inskription bis zum Studienabschluss besonders effizient.

Für die Verknüpfungen zwischen Theorie und Praxis sind die Veranstaltungen „Steuerwissenschaften und Steuerpra-

xis“ an der Johannes Kepler Universität Linz wohl ein besonders wichtiges Element. So kommen u.a. frühere Studierende immer wieder an die Universität zurück. Mit dieser universitären Ausbildung wird eine zukunftssichere Berufswahl getroffen. Es wurden von Prof. Dr. Christoph Spengel „Der ‚Mannheimer Master of Accounting & Taxation‘“ und von Prof. Dr. Norbert Krawitz „Das Siegener Forum Rechnungslegung, Prüfungswesen und Steuerlehre“, Beispiele über gelungene Aus- und Weiterbildung sowie den Praxiszusammenhang vorgetragen.

Interessant war auch, dass bei der Umfrage nach den steuerlichen Angeboten die Umsatzsteuer im Bachelorstudium vermittelt wird und im Masterstudium diese Steuer nur wenig eingebaut ist. Da in der Steuerberaterpraxis die Umsatzsteuerfragen jedoch mehr werden, ist auch hier die Schwerpunktsetzung an der JKU besonders wichtig. Es kann vorkommen, dass eine Großbetriebsprüfung ein halbes Jahr nur Umsatzsteuer prüft.

Die weiteren inhaltlichen Themen der Tagung können aus Platzgründen hier nur genannt werden:

- Prof. Dr. Dirk Kieseewetter, Julius-Maximilians-Universität Würzburg: „Betriebliche Altersversorgung: Wer hat, dem wird gegeben? Eine Bestandsaufnahme steuerlicher Verbreitungshemmnisse“
- Prof. Dr. Georg Schneider, Karl-Franzens-Universität Graz: „Ökonomische Konsequenzen von verbindlichen Auskünften“ (s. dazu Diller/Kortebusch/Schneider/Sureth, Boon or Bane of Advance Tax Rulings as a Measure to Mitigate Tax Uncertainty and Foster Investment, WU International Taxation Research Paper Series, No. 2014 – 06, Herausgeber: Eberhartinger/Lang/Sausgruber/Zagler/Kirchler.)
- Prof. Dr. Johannes Voget, Universität Mannheim: „Taxing Away M&As: The Effect of Corporate Capital Gains Taxes on Acquisition Activity“
- Prof. Dr. Wolfram Scheffler, FAU Erlangen-Nürnberg: „GKB: Vorteile

außerhalb der Gewinnermittlung und Überlegungen zu ihrer Ausgestaltung“ (s. dazu Evers/Köstler/Meier/Nicolay/Scheffler/Spengel, Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen, in: StuW 2015, S. 359-373).

Angemerkt sei zum Vortrag von Scheffler, dass beim dritten Karl-Vodrazka-Kolloquium im Jahr 2009 Prof. Dr. Jacobs über „Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung in der EU. Vorstellungen der EU-Kommission und Konsequenzen für die effektive Unternehmenssteuerbelastung“ ausführlich referiert hat, wobei die Gedanken von Karl Vodrazka dazu, die Vorstellung von O.H. Jacobs durch Josef Schlager und die Zusammenfassung der Podiums- und Plenums-Diskussion durch Reinhard Schwarz und Josef Schlager im Wirtschaftstreuhänder, Heft 3/2009, S. 124 ff, publiziert sind. Vodrazka hat damals ausgeführt: „Die Bestrebungen zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer in der EU gehen bereits Jahrzehnte zurück. Dennoch ist es bisher nicht gelungen, in diesem Bereich, der in die Souveränität der einzelnen Mitgliedsstaaten fällt, zu einer einheitlichen Lösung zu gelangen. Nur am Rande sei bemerkt, dass auch für die Umsatzsteuer, deren Harmonisierung in den expliziten Auftrag der EU gehört, bisher zwar die Bemessungsgrundlagen der Art und dem Ort nach geregelt wurden, es aber zu keinem einheitlichen Steuersatz oder zu einheitlichen Steuersätzen gekommen ist.“

Der Vortrag von Scheffler basiert auf einem aktualisierten Entwurf einer Richtlinie für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vom 2.12.2015. Man darf gespannt sein, wie der Stand Ende 2016 sein wird.

Abschließend bleibt festzustellen, dass es dem Vorsitzenden gelungen ist, sowohl durch die Vorbereitung, die Wahl der Themen, die lebhafteste Diskussion der rd. 40 Teilnehmer, als auch durch seinen Humor die Tagung sehr erfolgreich zu machen.

DIPLOMSTUDIUM RECHTS- WISSENSCHAFTEN

Repetitorium Steuerrecht (150.006)

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA

Ass.-Prof. MMag. Dr. Thomas Bieber

Di, 16.02.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Mi, 17.02.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Do, 18.02.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Fr, 19.02.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Repetitorium Steuerrecht (150.015)

Ass.-Prof. MMag. Dr. Thomas Bieber

Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm

Do, 02.06.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Fr, 03.06.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Di, 07.06.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Mi, 08.06.2016, 15:30 – 18:45 Uhr



Univ.-Prof. Dr.
Markus Achatz

Repetitorium Steuerrecht (150.013)

Univ.-Ass. Mag. Sebastian Tratlehner, BSc

Mi, 27.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Fr, 29.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Mo, 02.05.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Di, 03.05.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Lösungsansätze zu Zweifelsfragen der Praxis

**Mit
zahlreichen
Beispielen!**

Die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer

Achatz/Tumpel (Hrsg.)

2015, 220 Seiten, kart.

ISBN 978-3-7073-3185-1

EUR 48,-



Lehrveranstaltungen im SS 2016

STUDIENSCHWERPUNKT ÖFFENTLICHES WIRTSCHAFTSRECHT

Vorlesung Bilanzsteuerrecht (150.025)

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA

Mi, 09.03.2016, 08:30 – 13:30 Uhr

Do, 10.03.2016, 08:30 – 11:00 Uhr

Mi, 06.04.2016, 15:30 – 16:30 Uhr – Klausur

Vorlesung Finanz- und Steuerrecht, Steuerlehre und -politik (150.007)

Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz

Mo, 07.03.2016, 14:30 – 15:15 Uhr –

Vorbesprechung

Vorlesung Internationales Steuerrecht (150.001)

Univ.-Lektorin Dr.ⁱⁿ Vanessa Englmaier, LL.M.

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)

Mo, 14.03.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Di, 15.03.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Mi, 16.03.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Mi, 13.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Do, 14.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Fr, 15.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Mi, 27.04.2016, 15:30 – 17:00 Uhr – Klausur



Dr. Harald Moshhammer



Univ.-Prof. DDr.
Georg Kofler, LL.M.

STUDIENSCHWERPUNKT UNTERNEHMENSRECHT

Vorlesung Bilanzsteuerrecht (150.025)

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA

Mi, 09.03.2016, 08:30 – 13:30 Uhr

Do, 10.03.2016, 08:30 – 11:00 Uhr

Mi, 06.04.2016, 15:30 – 16:30 Uhr – Klausur

Vorlesung Konzernsteuerrecht (150.027)

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA

Mi, 09.03.2016, 15:30 – 18:00 Uhr

Do, 10.03.2016, 12:45 – 18:00 Uhr

Mo, 11.04.2016, 17:15 – 18:15 Uhr – Klausur

Vorlesung Praxis der Unternehmensbesteuerung (150.031)

Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm

Mo, 06.06.2016, 17:15 – 20:30 Uhr, Petrinum

Mo, 13.06.2016, 17:15 – 20:30 Uhr, Petrinum

Mo, 20.06.2016, 17:15 – 20:30 Uhr, Petrinum

Mo, 27.06.2016, 17:15 – 18:15 Uhr – Klausur

Di, 27.09.2016, 17:15 – 18:15 Uhr – Nachklausur

Vorlesung Steuerrecht und Wahl der Rechtsform (150.009)

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)

Priv.-Doz. MMag. Dr. Ernst Marschner LL.M.

Mo, 18.04.2016, 16:00 – 19:15 Uhr, Petrinum

Di, 19.04.2016, 09:15 – 12:30 Uhr, Petrinum

Mi, 20.04.2016, 16:30 – 19:45 Uhr, Petrinum

Mo, 25.04.2016, 16:00 – 19:15 Uhr, Petrinum

Di, 26.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Di, 10.05.2016, 15:30 – 17:00 Uhr – Klausur

Di, 28.06.2016, 15:30 – 17:00 Uhr – Nachklausur



Univ.-Prof. Dr.
Michael Tumpel

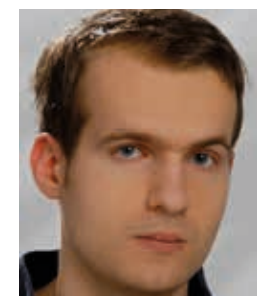
LEHRVERANSTALTUNGEN FÜR DIPLOMANDEN UND DISSERTANTEN

Seminar Abgabenrecht für DiplomandInnen und DissertantInnen (150.010)

Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)

Mo, 07.03.2016, 13:45 – 14:30 Uhr – Vorbesprechung



Univ.-Ass. Mag.
Gustav Wurm

BACHELOR- UND DIPLOM-STUDIUM WIRTSCHAFTSWISSENSCHAFTEN

Kurs Umsatzsteuer und Verkehrsteuern (Einstiegskurs) (251.008)

assoz.Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner
Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel
wöchentlich: Di 12:00 – 15:15 Uhr

Intensivierungskurs Unternehmensbesteuerung und Umgründungen (251.013)

Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm
wöchentlich: Di 17:15 – 20:30 Uhr

Kurs Steuerliche Gewinnermittlung I (251.014)

assoz.Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner
Univ.-Lektor Dr. Jörg Jenatschek
14-tägig: Mo 8:30 – 11:45 Uhr bzw.
12:00 – 15:15 Uhr

Intensivierungskurs Steuerliche Gewinnermittlung (251.015)

assoz.Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner
Univ.-Lektor Dr. Jörg Jenatschek
14-tägig: Mo 12:00 – 15:15 Uhr bzw.
15:30 – 18:45 Uhr

Kurs Einkommensteuer und Körperschaftsteuer (251.016)

assoz.Univ.-Prof. Dr. Gernot Aigner
wöchentlich: Di 12:00 – 15:15 Uhr

Intensivierungskurs Interdisziplinäre Querschnitte (251.020)

Univ.-Lektor Dr. Michael Sedlacek
Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel
Block

Kurs Methoden der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre (251.023)

assoz.Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner
wöchentlich: Mi 8:30 – 11:45 Uhr

Kurs Unternehmensbesteuerung (251.024)

assoz.Univ.-Prof. Dr. Gernot Aigner
wöchentlich: Mo 12:00 – 13:30 Uhr

Kurs Unternehmensbesteuerung (251.028)

Univ.-Ass. Mag. Robert Jahn
14-tägig: Mi 16:15 – 19:00 Uhr

Seminar Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (251.025)

assoz.Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner
assoz.Univ.-Prof. Dr. Gernot Aigner
(nicht für Bachelorarbeiten)

Seminar Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (251.999)

assoz.Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner
assoz.Univ.-Prof. Dr. Gernot Aigner
(nur für Bachelorarbeiten)

Seminar Diplomandenseminar (251.100)

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel
Vorbesprechung – weitere Termine
nach Vereinbarung

Seminar Doktoratsseminar (251.101)

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel
Vorbesprechung – weitere Termine
nach Vereinbarung

Kurs Unternehmensbesteuerung (251.033)

Univ.-Ass. Dr. Harald Moshhammer, LL.M.
MUSSS, Open Content SS 1

Kurs Unternehmensbesteuerung (251.036)

Univ.-Ass. Dr. Harald Moshhammer, LL.M.
MUSSS, Open Content SS 2



Univ.-Lektorin Dr.ⁱⁿ
Vanessa E. Englmaier, LL.M.



Univ.-Lektor Prof. MMag. Dr.
Werner Haslehner, LL.M.



Ass. - Prof. Dr.
Thomas Bieber



Univ.-Ass. Mag.
Peter Bräumann

BACHELORSTUDIUM WIRTSCHAFTSRECHT

Repetitorium Steuerrecht (150.006)

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA

Ass.-Prof. MMag. Dr. Thomas Bieber

Di, 16.02.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Mi, 17.02.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Do, 18.02.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Fr, 19.02.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Repetitorium Steuerrecht (150.013)

Univ.-Ass. Mag. Sebastian Tratlehner, BSc

Mi, 27.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Fr, 29.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Mo, 02.05.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Di, 03.05.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Repetitorium Steuerrecht (150.015)

Ass.-Prof. MMag. Dr. Thomas Bieber

Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm

Do, 02.06.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Fr, 03.06.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Di, 07.06.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Mi, 08.06.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

VERTIEFUNG STEUERJURIST/STEUERJURISTIN

Kurs Verfahrensrecht (150.030)

Univ.-Lektor MR Dr. Christoph Ritz

Do, 07.04.2016, 13:45 – 18:00 Uhr

Do, 21.04.2016, 13:45 – 18:00 Uhr

Do, 19.05.2016, 13:45 – 18:00 Uhr

Do, 09.06.2016, 17:15 – 18:00 Uhr – Klausur

Kurs Finanzstrafrecht (150.008)

Univ.-Lektor StB Mag. Rainer Brandl

Di, 14.06.2016, 14:30 – 18:00 Uhr

Mi, 15.06.2016, 14:30 – 18:00 Uhr

Mi, 22.06.2016, 14:30 – 18:00 Uhr

Mo, 04.07.2016, 17:15 – 18:00 Uhr –

Klausur

Mo, 26.09.2016, 17:15 – 18:00 Uhr –

Nachklausur

Petrinum

Mi, 20.04.2016, 16:30 – 19:45 Uhr, Petrinum

Mo, 25.04.2016, 16:00 – 19:15 Uhr, Petrinum

Di, 26.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Di, 10.05.2016, 15:30 – 17:00 Uhr – Klausur

Di, 28.06.2016, 15:30 – 17:00 Uhr – Nachklausur

Vorlesung Bilanzsteuerrecht (150.025)

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA

Mi, 09.03.2016, 08:30 – 13:30 Uhr

Do, 10.03.2016, 08:30 – 11:00 Uhr

Mi, 06.04.2016, 15:30 – 16:30 Uhr – Klausur

Kurs Gender Studies und Steuerrecht (150.019)

Univ.-Lektorin MR Dr.ⁱⁿ Elfriede Fritz

Di, 05.04.2016, 10:15 – 17:00 Uhr

Kurs Internationales und EU-Steuerrecht (150.029)

Univ.-Lektorin Dr.ⁱⁿ Vanessa Englmaier, LL.M.

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)

Mo, 14.03.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Di, 15.03.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Mi, 16.03.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Mi, 13.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Do, 14.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Fr, 15.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Mi, 27.04.2016, 15:30 – 17:00 Uhr – Klausur

Vorlesung Konzernsteuerrecht (150.027)

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA

Mi, 09.03.2016, 14:30 – 17:00 Uhr

Do, 10.03.2016, 12:45 – 18:00 Uhr

Mo, 11.04.2016, 17:15 – 18:15 Uhr – Klausur

Kurs Umsatzsteuer und Verkehrsteuern (Einstiegskurs) (251.008)

assoz.Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner

Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel

wöchentlich: Di, 12:00 – 15:15 Uhr

Vorlesung Interdisziplinäre Querschnitte I (150.004)

Univ.-Prof. Dr. Walter Summersberger

Di, 08.03.2016, 15:30 – 16:15 Uhr – Vorbesprechung

Mo, 09.05.2016, 13:30 – 15:15 Uhr

Do, 16.06.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Vorlesung Praxis der Unternehmensbesteuerung (150.031)

Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm

Mo, 06.06.2016, 17:15 – 20:30 Uhr, Petrinum

Mo, 13.06.2016, 17:15 – 20:30 Uhr, Petrinum

Mo, 20.06.2016, 17:15 – 20:30 Uhr, Petrinum

Mo, 27.06.2016, 17:15 – 18:15 Uhr – Klausur

Di, 27.09.2016, 17:15 – 18:15 Uhr – Nachklausur

Proseminar Umsatzsteuer und Verkehrssteuern (150.014)

Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz

Mo, 07.03.2016, 13:00 – 13:45 Uhr –

Vorbesprechung

Intensivierungskurs Steuerliche Gewinnermittlung (251.015)

assoz.Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner

Univ.-Lektor Dr. Jörg Jenatschek

14-tägig: Mo 12:00 – 15:15 Uhr bzw. 15:30 – 18:45 Uhr

Vorlesung Besteuerung der Rechtsformen (150.028)

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA

Fr, 11.03.2016, 08:30 – 18:45 Uhr

Fr, 08.04.2016, 13:45 – 14:45 Uhr – Klausur

Wahl der Rechtsform (150.005)

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)

Priv.-Doz. MMag. Dr. Ernst Marschner LL.M.

Mo, 18.04.2016, 16:00 – 19:15 Uhr, Petrinum

Di, 19.04.2016, 09:15 – 12:30 Uhr,

Lehrveranstaltungen im SS 2016



Kurs Einkommensteuer und Körperschaftsteuer (251.016)

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Gernot Aigner
wöchentlich: Di 12:00 – 15:15 Uhr

Seminar Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (251.025)

assoz.Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner
assoz.Univ.-Prof. Dr. Gernot Aigner
(nicht für Bachelorarbeiten)

Seminar Betriebswirtschaftliche Steuerlehre (251.999)

assoz.Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner
assoz.Univ.-Prof. Dr. Gernot Aigner
(nicht für Bachelorarbeiten)



Priv. Doz. MMag. Dr. Ernst Marschner, LL.M.



Univ.-Ass.ⁱⁿ Mag.^a Maria Theresa Angerer-Mittermüller



A. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner



A. Univ.-Prof. Dr. Gernot Aigner

Impressum

„JKU Tax“ erscheint halbjährlich in einer Auflage von 3.000 Stück.

Herausgeber: Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz, A. Univ.-Prof. Dr. Dietmar Aigner, A. Univ.-Prof. Dr. Gernot Aigner, Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M., Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel, Univ.-Prof. Dr. Walter Summersberger

Medieninhaber: Verein zur Förderung des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes Kepler Universität Linz, Altenberger Straße 69, 4040 Linz

Redaktion: Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler, LL.M. und Ass. Prof. Dr. Thomas Bieber

Gestaltung: Doit! Communications GmbH
Druck: Druckerei Hans Jentzsch & Co Gesellschaft m.b.H.

Fotos: Orlando Rosu, istockphotos.com, Philipp Lipiarski, www.goodlifecrew.at

Inserate: Anfragen bitte an Univ.-Ass. Dr. Thomas Bieber, unter thomas.bieber@jku.at

MASTERSTUDIUM RECHT UND WIRTSCHAFT FÜR TECHNIKER/INNEN

Repetitorium Steuerrecht (150.006)

*Ass.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann,
LL.M. MBA*

Ass.-Prof. Dr. Thomas Bieber

Di, 16.02.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Mi, 17.02.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Do, 18.02.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Fr, 19.02.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Repetitorium Steuerrecht (150.013)

Univ.-Ass. Mag. Sebastian Tratlehner, BSc

Mi, 27.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Fr, 29.04.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Mo, 02.05.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Di, 03.05.2016, 15:30 – 18:45 Uhr, Petrinum

Repetitorium Steuerrecht (150.015)

Ass.-Prof. Dr. Thomas Bieber

Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm

Do, 02.06.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Fr, 03.06.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Di, 07.06.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Mi, 08.06.2016, 15:30 – 18:45 Uhr

Kurs Finance, Accounting and Taxation (251.030)

Univ.-Ass. MMag. Peter Bräumann

MUSS, Open Content SS1-2

Intensivierungskurs Finance, Accounting and Taxation (251.031)/(251.035)

Univ.-Lektor Dr. Jörg Jenatschek

wöchentlich: Mi 18:00 – 21:15 Uhr bzw.

13:45 und 18:00 Uhr



Assoz. Univ. -Prof. Dr.
Sebastian Bergmann, LL.M.



Univ.-Lektor Mag.
Florian Rosenberger



Univ.-Prof. Dr.
Walter Summersberger



Univ.-Ass. Mag.
Sebastian Tratlehner, BSc





Audit Tax Advisory
kpmg.at/karriere

Nehmen Sie Ihre Karriere in die Hand



Kollegen.
Persönlichkeiten.
Menschen.
Gewinner.

VERANSTALTUNGEN IM SS 2016

<u>DATUM/ORT</u>	<u>TITEL</u>
16.03.2016 (HS 7, 18:30)	Der neue Zollkodex der Union
April 2016	Aktuelles zur Beratung von KMU
10.05.2016	Umgründungen - Ein aktueller Überblick
Juni 2016	Ausgewählte Aspekte des Beschwerdeverfahrens
27.06.2016	Semesterclosing

Die Veranstaltungen finden an der Johannes Kepler Universität Linz, Altenbergerstr. 69, 4040 Linz, statt. Sofern nicht anders angegeben, ist die Teilnahme kostenlos und eine Anmeldung nicht erforderlich. Zu sämtlichen Veranstaltungen ergehen gesonderte Einladungen mit weiteren Details per E-Mail; sofern Sie Interesse daran haben, benachrichtigen Sie uns unter steuerrecht@jku.at. Eine aktuelle Übersicht über unsere Veranstaltungen steht auch unter www.steuerrrecht.jku.at zur Verfügung.

Österreichische Post AG. Info.Mail Entgelt bezahlt – Bei Adressänderung bitte um Mitteilung an: steuerrecht@jku.at



Übersicht aller
Veranstaltungen unter:
<http://www.jku.at/steuerrecht/content/e185888>



Jan Sramek Verlag:
<http://www.jan-sramek-verlag.at/>