



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
Abteilung IV/6
z.H. Frau AL Dr. Edeltraud Lachmayer
Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 5893/17 KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 07. Dezember 2017

Stellungnahme zum Entwurf des KStR-Wartungserlasses 2017

Sehr geehrte Frau Dr. Lachmayer,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des KStR-Wartungserlasses 2017

Stellungnahme

Überblick, Seite 4:

Wir ersuchen im Überblick auf Seite 4 den Verweis auf Rz 1442b zu streichen.

Zu Rz 41a:

Es wird angeregt, entsprechend dem Artikel von Achatz in RdW 10/2017 folgenden Textvorschlag als neue Rz 41a aufzunehmen:

„Im Bereich der Forschung sowie der Entwicklung und Erschließung der Künste (in der Folge kurz: "Forschungsbereich") sind Universitäten als Forschungsanstalten gemäß § 2 Abs. 5 KStG hoheitlich tätig (Hoheitsbetrieb). Als Forschungsanstalt liegt auch umsatzsteuerlich ein einheitlicher und untrennbarer Hoheitsbetrieb vor, das Trennungsprinzip gemäß Rz 268 der UStR kommt insoweit nicht zur Anwendung. Der Begriff der Forschungsanstalt umfasst alle Einrichtungen, die dem Forschungsbereich einer Universität zuzuordnen sind bzw. dienen. Forschungsanstalt kann somit der gesamte Forschungsbereich einer Universität sein, im Falle einer signifikanten Trennung der Fachgebiete, der Infrastruktur und der obersten Leitung kann eine Universität auch Trägerin mehrerer Forschungsanstalten sein. Der Typus Forschungsanstalt im Sinne des § 2 Abs. 5 KStG umfasst sowohl den Bereich der Forschung einer Universität, wie diese in den §§ 1 und 3 UG den Universitäten übertragen ist,

aber auch die dafür notwendigen Hilfseinrichtungen, wie Core Facilities und Serviceeinrichtungen, welche für den Betrieb der Forschungsanstalt der Universität erforderlich sind.

Der hoheitliche Forschungsbereich einer Universität umfasst auch die Kooperation mit anderen Universitäten und Forschungseinrichtungen (zB. gemeinsame Nutzung von Infrastrukturen, wie zB. Supercomputer, Backbone-Netzwerk, Software/Systeme, Core-Facilities, Austausch von Forschungspersonal, Wissenstransfer etc.) sowie die Leistungen (zB. Personalgestellung, Bereitstellung von Sachmitteln und Infrastruktur, Erbringung von Dienstleistungen) der Universitäten an Projektleiter gemäß § 26 UG (Die Durchführung von § 26 UG Projekten zählt zur Universitätsforschung bzw. zur universitären Entwicklung und Erschließung der Künste).

Einnahmen aus Drittmitteln (zB. aus unentgeltlichen Rechtsgeschäften, Förderungen, Spenden und Sponsoring, Durchführung wissenschaftlicher oder künstlerischer Arbeiten sowie Untersuchungen und Befundungen im Auftrag Dritter, klinischen Studien, Prüf- und Gutachtertätigkeiten, Verkauf von Gegenständen, wissenschaftlichen Verlagen, Kongressen und Messen, Verwertung von Immaterialgüterrechten etc.), die in einem organisatorischen oder funktionalen Zusammenhang mit dem Forschungsbereich einer Universität stehen bzw. Ausfluss der universitären Forschung sind, werden der hoheitlichen Forschungsanstalt zugerechnet.“

Zu Rz 91:

Die KWT begrüßt die Neufassung der Richtlinien betreffend die entgeltliche und unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern durch Körperschaften öffentlichen Rechts an ihre Betriebe gewerblicher Art.

Zu Rz 221:

Der zweite Satz („Der Heimbewohner darf somit über keine weiteren Wohnmöglichkeiten verfügen.“) ist zu eng formuliert, gemeint ist wohl: „keine weiteren dauerhaften Wohnmöglichkeiten“.

Zu Rz 350:

Die KWT regt an, den letzten Absatz wie folgt zu ergänzen: „Nicht als Teil des Einkommens einer Körperschaft zu erfassen sind auch Vermögensveränderungen, die mit Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehen, die nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen **oder außerbetrieblichen Vermögen** der Körperschaft gehören (...).

Zu Rz 355, 2. BP:

Zur Vermeidung von Missverständnissen sollte die Bezeichnung „**Netto**-Fruchtgenussrecht“ verwendet werden.

Zu Rz 384:

Bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften nach § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG besteht uE die Möglichkeit der Regelbesteuerung (vgl. Bergmann/Bieber, KStG Update Kommentar § 21 Tz 138 ff), daher würden sich auch hier die Fragen des Verlustausgleichs (siehe letzter Satz) stellen.

Zu Rz 471a:

Im letzten Halbsatz müsste es wohl lauten: „ ... gilt wie bei Vermietung ... ein Abschreibungssatz von **bis zu** 1,5 % (bisher idR **bis zu** 2 %)

Zu Rz 550 letzter Absatz:

Die Anlage 2 hat inzwischen eine andere Fassung und wäre die Zitierung zu aktualisieren. Empfehlenswert wäre ein Hinweis, dass das Formular ZSQ 2 vorliegen muss, um einen KESt-Abzug unterlassen zu können.

Zu Rz 551:

Der Fachsenat ersucht um folgende Vervollständigung der neuen Textstelle:
„... oder der beizulegende Wert für eine Gegenleistung angesetzt wurde **(Z 3)**.“

Zu Rz 557:

Am Ende des 1. Absatzes wird hier – unverändert– ausgeführt, dass in Zusammenhang mit **Substanzgenussrechten** (steuerliches Eigenkapital) „**Ausschüttungen jeder Art**“ eine „steuerneutrale **Einkommensverwendung**“ darstellten. Es sollte daher klarstellend ergänzt werden, dass auch für Substanzgenussrechte die ertragsteuerliche Unterscheidung zwischen „**offenen Ausschüttungen**“ und „**Einlagenrückzahlungen**“ iS § 4 Abs. 12 EStG zu beachten ist (Hinweis auf den Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass vom 27.9.2017, insb. Abschnitt 4.2.5.).

Zu Rz 636 ff (Anmerkung):

Angesichts der zwischenzeitig ergangenen restriktiven VwGH-Rechtsprechung betreffend das Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und **wirtschaftlichem Eigentum** regt die KWT an zu prüfen, inwieweit die Ausführungen zur sog. „**Wurzelausschüttung**“, insb. in Zusammenhang mit sog. „Luxusimmobilien“, tatsächlich noch aufrechtzuerhalten sind. Wir sind der Überzeugung dass die Auffassung des BMF nicht der Rechtslage entspricht und stellen in der Praxis fest, dass insbesondere normale Gebäude, die fern von einer Luxusimmobilie sind, auch schon in vielen Prüfungen sehr langwierig diskutiert werden. Wir regen daher dringend an, diese Thematik zu überdenken, allenfalls die Rz 636 f ganz zu streichen.

Zu Rz 745 (Verweisfehler im letzten Satz):

Weiteres dazu siehe Stichwort „**Besserungsverpflichtungen**“ unter **Rz 704** (anstelle Rz 705)!

Zu Rz 969 Erster Satz:

Anstelle der Formulierung „ ...hinsichtlich der an den Anteilshaber überlassenen Geldbeträge ...“ regt die KWT an, dass die Wortfolge „hinsichtlich des auf dem Verrechnungskonto ausgewiesenen Saldos“ verwendet wird.

Dritter Bulletpoint:

Es sollte uE heißen: Die Uneinbringlichkeit ist absehbar, wenn der Gesellschafter über keine ausreichende Bonität **und** die Gesellschaft über keine ausreichenden Sicherheiten...“

Punkt 1c):

Da das Einkommen in der Zukunft (fast) immer ungewiss ist, scheint die jetzige Regelung zu weit gefasst, es sollte hier eine Einschränkung auf „mit überwiegender Wahrscheinlichkeit ungewiss“ erfolgen.

Wenn eine Gesellschaft über einen hohen Gewinnvortrag verfügt und seit vielen Jahren regelmäßig Gewinne erwirtschaftet und der Gesellschafter über eine entsprechende Mehrheit verfügt, um Gewinnausschüttungen zu beschließen, bzw. eine bestimmte Ausschüttungspolitik geübt wird (zB. regelmäßige Vollausschüttung des Bilanzgewinnes, abgesehen von einem kleinen Gewinnvortrag), sind zukünftige Gewinnausschüttungen in der Bonität des Gesellschafters nach Ansicht des Fachsenats sehr wohl zu berücksichtigen.

Punkt 2:

Der Fachsenat ersucht in Punkt 2b um Klarstellung, dass eine fremdunübliche Geldmittelüberlassung nur dann vorliegt, wenn keine ausreichende Bonität des Gesellschafters gegeben ist:

„..., deutet dies bei mangelnder Bonität auf eine fremdunübliche Geldmittelüberlassung hin (...).“

In Punkt 2)c) sollte es ausreichen, wenn die Maßnahmen „umgehend und rechtzeitig“ ergriffen werden, um die Einbringlichkeit sicherzustellen; das Erfordernis „unverzögliche Maßnahmen“ scheint überschießend.

In Punkt 2)c) sollte nicht jede geringfügige Verschlechterung der Bonität, sondern die Ernsthaftigkeit der Einbringlichkeit der Forderung geprüft werden.

Zu Rz 992b:

Punkt 3.:

Der Fachsenat ersucht vor dem letzten Satz um folgende Ergänzung. „Beim Gruppenträger ist auch auf die von Gruppenmitgliedern erzielten Gewinne iSd § 24 EStG 1988 die Vortragsgrenze nicht anzuwenden.“

Zu Rz 994:

Es ist zu begrüßen, dass das BMF angesichts der aktuellen **Rechtsprechung**, wonach **unverrechnete TWA-Siebtel** iS § 12 Abs. 3 Z 2 KStG keine Vorgruppenverluste gemäß § 9 Abs. 6 Z 4 KStG sind (**VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0024**), nicht nur die unmittelbar angesprochene Rz 1071 geändert hat, sondern konsequenterweise auch von ihrer bisherigen analogen Rechtsansicht, wonach solche TWA-Siebtel auch unter den **Mantelkaufatbestand** gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG zu subsumieren seien, unter der Rz 994 abgegangen ist.

Ergänzend wird angeregt, an geeigneter Stelle in den KStR auch noch darauf hinzuweisen, dass das Mantelkaufatbestandsmerkmal der „wesentlichen **Änderung der Gesellschafterstruktur**“ ausschließlich auf die **unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse**, nicht hingegen auf die mittelbare Beteiligungsstruktur abstellt (**VwGH 13.9.2017, Ro 2015/13/0007**).

Zu Rz 1008:

Die hier vorgesehene Ergänzung, wonach eine nach ausländischem Recht erfolgende **Steuerbefreiung** für die **Einbeziehung als Auslandsgruppenmitglied** nicht von Bedeutung sei (samt Verweis auf die Verlustermittlung nach Rz 1079 ff), sollte noch präzisiert werden. Gemeint ist offenbar die durch die Rechtsprechung bereits klargestellte Unschädlichkeit von sog. „**Tax Holidays**“-Regimen auf die temporäre Verlustberücksichtigung (vgl. **VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0029**). Unter der Rz 1080 wird diesbezüglich auf Rz 211 EStR verwiesen, wo die zitierte VwGH-Entscheidung jedoch noch keinen Niederschlag fand.

Zu Rz 1058a:

Unter dieser neuen Randziffer zu für die finanzielle Verbindung grundsätzlich unschädlichen **Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe** iS § 9 Abs. 5 letzter Satz KStG werden – unter Zitierung div. VwGH-Erkenntnisse (bzw. Verweis auf die Umgründungssteuerrichtlinien) – primär **Negativbeispiele** angeführt, nämlich **Umgründungen**, die zum Ausscheiden eines Gruppenmitglieds oder des Gruppenträgers bzw. zur Auflösung der Gruppe führen.

Hier sollte klarer zum Ausdruck kommen, dass es sich bei der jüngsten höchstgerichtlichen Entscheidung um einen positiven Fall der **errichtenden Umwandlung** eines bisherigen Gruppenmitglieds in eine **GmbH & Co KG** handelte, zumal hier das Kriterium der gruppeninternen Vermögensübertragung sehr wohl erfüllt wurde und die Steuergruppe im Übrigen unverändert fortbestehen konnte (vgl. **VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0002**).

Zu Rz 1061:

Bezüglich der grundsätzlich erforderlichen Einkunftsquelle eines Gruppenmitglieds wird nunmehr explizit ergänzt, dass eine Körperschaft, deren **gesamte Tätigkeit „Liebhaberei“** ist, **kein Gruppenmitglied** iS § 9 Abs. 2 KStG sein kann (**VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0045**; s. auch Rz 141 LRL). Eine Klarstellung auch zum Gruppenträger wäre wünschenswert (vgl. auch Zorn, RdW 2/2017, 126).

Zu Rz 1081:

Der Fachsenat ersucht um folgende Ergänzung des letzten Satzes: „Daher bestehen keine Bedenken, im Wege der Schätzung ... heranzuziehen, **wenn der Abgabepflichtige keinen besseren Schätzwert vorbringt.**“

Zu Rz 1094:

In diesem Beispiel sollte neben der Regelung des § 9 Abs. 6 Z 7 KStG auch noch ein restlicher Vermögensverlust nach § 10 Abs. 3 KStG berücksichtigt werden, da andernfalls ausländische Gruppenmitglieder bei nicht sofortiger Einbeziehung in die Gruppe schlechter gestellt sein können als normale ausländische Tochtergesellschaften, wenn steuerneutrale Teilwertabschreibungen vor der Gruppenzugehörigkeit vorgenommen wurden (vgl. Bergmann/Pinetz, ÖStZ 2016, S 685 ff; Sulz in Handbuch Einlagenrückzahlung, S. 113).

Damit könnte die Einmalverlustverwertung des endgültigen Vermögensverlustes iSd § 10 Abs. 3 KStG sichergestellt werden, ohne dass das ausländische Gruppenmitglied vor der Liquidation aus der Gruppe ausscheiden muss (so der Gestaltungsvorschlag von Bergmann/Pinetz).

Vorschlag Rz 1108 KStR:

Die in Rz 1108 angesprochene Steuerneutralität einer Zuschreibung nach einer gem. § 9 Abs. 7 KStG steuerneutralen Teilwertabschreibung soll unbestritterweise auch dann gelten, wenn im Anschluss an eine (nunmehr als Einlage anzusehende) Verlustabdeckung auf der Grundlage eines Ergebnisabführungsvertrages (siehe dazu Pkt. 5.3. des Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses des BMF vom 27.9.2017) nachfolgende (als Einlagenrückzahlung geltende) Gewinnabfuhrer erfolgen. Auch in diesem Fall kommt es – ungeachtet der unternehmensrechtlichen Darstellung – zu einer steuerlichen Wertaufholung der Beteiligung.

Dieser Fall sollte in Rz 1108 explizit erwähnt werden. Beispielsweise könnte in einem neuen Absatz 2 festgehalten werden.

„Die Verlustabdeckung durch den Gruppenträger bzw. das beteiligte Gruppenmitglied auf Grundlage eines Ergebnisabführungsvertrages ist als Einlage zu behandeln und kann eine Abschreibung des Beteiligungsansatzes zur Folge haben (siehe Pkt. 5.3. des Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses des BMF vom 27.9.2017). Eine spätere Zuschreibung der Beteiligung am Gruppenmitglied ist – ungeachtet der unternehmensrechtlichen Darstellung – in Höhe der früheren Abschreibung steuerneutral. Eine nachfolgende Gewinnabfuhr ist in Höhe des durch Jahresfehlbeträge entstandenen negativen Standes der Innenfinanzierung eine Einlagenrückzahlung, die den durch die steuerneutrale Zuschreibung erhöhten Beteiligungsansatz mindert. Durch Verlustabdeckungen und nachfolgende Gewinnabfuhrer kann sich somit kein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn ergeben“.

Zu Rz 1109a – Beispiel:

Angabe:

Wir regen daher zusammenfassend an, das Beispiel in der Rz 1109a des Wartungserlasses 2017 dahingehend zu ändern, dass die Abschreibung des nicht werthaltigen Zuschusses bereits im Jahr der Zuschussleistung (somit 2010) erfolgte, damit der ursächliche Zusammenhang zwischen Einlageleistung und Abschreibung zweifelsfrei für die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG gegeben ist.

Lösung:

Im letzten Satz sollte auch der Fall der Veräußerung angesprochen werden: „Eine allfällige spätere Zuschreibung der Beteiligung oder ein späterer Veräußerungsgewinn der Beteiligung wären daher in Höhe der steuerlich nicht wirksam gewesenen Teilwertabschreibungssiebel von 400.000 Euro steuerneutral.“

Zu Rz 1109a:

Im Beispiel zu Rz 1109a ist angeführt, dass die Zuschussleistung im Jahr 2010 erfolgt - die Beteiligung in der Folge im Jahr 2011 abgeschrieben wird. Ein Zusammenhang zwischen der Einlageleistung und der Teilwertabschreibung kann nur gegeben sein, wenn die Gründe für die Teilwertabschreibung bereits zum Zeitpunkt der Einlageleistung vorhanden waren. Dies wird dann der Fall sein, wenn der Teilwert der Beteiligung nicht im Ausmaß der Einlage erhöht wird (siehe Lachmayer in Q/R/S/S/V, KStG § 12 Rz 233). Es wird daher nur dann ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Einlageleistung und Zuschussleistung gegeben sein, wenn die Abschreibung im Jahr der Zuschussleistung vorgenommen wird (oder ein Veräußerungsverlust eintritt) - (siehe auch Rief in GedS Quantschnigg 311). Dass ein ursächlicher Zusammenhang zwischen Einlageleistung und Abschrei-

bung nur im Jahr der Zuschussleistung bestehen kann, wird auch in Punkt 3.4.2. des neuen Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlasses vertreten. Die KWT regt daher an, das Beispiel in Rz 1109a dahingehend zu ändern, dass die Abschreibung des nicht werthaltigen Zuschusses bereits im Jahr der Zuschussleistung (somit 2010) erfolgte, damit der ursächliche Zusammenhang zwischen Einlageleistung und Abschreibung zweifelsfrei für die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 3 Z 3 KStG gegeben ist.

Weiters erlauben wir uns den Hinweis, dass sich im Organigramm bei GT ein M eingeschlichen.

Schließlich sollte im letzten Satz auch der Fall der Veräußerung angesprochen werden: „Eine allfällige spätere Zuschreibung der Beteiligung **oder ein späterer Veräußerungsgewinn der Beteiligung wären** daher in Höhe der **steuerlich nicht wirksam** gewesenen Teilwertabschreibungssiebel von 400.000 Euro steuerneutral.“

Zu Rz 1216:

Aufgrund der gesetzlichen Präzisierung in § 10 Abs. 3 Z 1 KStG idF 2. AbgÄG 2014 wird zunächst ergänzt, dass die „**in der Körperschaftsteuererklärung**“ des Anschaffungsjahres auszuübende **Option zur Steuerwirksamkeit** einer internationalen Schachtelbeteiligung durch **Ankreuzen** an der vorgesehenen Stelle sowie durch Abgabe der ausgefüllten **Beilage K 10** zu erfolgen habe. Derselbe Formalismus wird jedoch auch für die binnen Einmonatsfrist mögliche **Nachholung oder den Widerruf** der gegenständlichen Optionsausübung gemäß § 10 Abs. 3 Z 2 KStG verlangt. Die sohin erforderliche – aus dem Gesetzestext nicht zwingend hervorgehende - neuerliche Einreichung einer kompletten Körperschaftsteuererklärung (samt Beilagen) wäre nur in Papierform möglich und würde auf beiden Seiten einen erheblichen Verwaltungsmehraufwand verursachen, wohingegen die Änderung bzw. **Berichtigung von Steuererklärungen** in der Praxis idR vereinfacht mittels **Eingabe formloser Schriftsätze** erfolgt, worin lediglich die Änderungen bzw. Berichtigungen punktuell und präzise angeführt werden.

Zu Rz 1224:

Der VwGH hat uE nicht ausgesprochen, dass das Insolvenzverfahren oder die Liquidation (formal) vollständig abgeschlossen sein müssen, sondern nur, dass „kein Abwicklungsbedarf mehr vorhanden ist“. Dies ist bspw. dann relevant, wenn für eine vermögenslose Gesellschaft (für eine AG) ein Gläubigeraufruf mit einjähriger Wartefrist durchgeführt werden muss; hier ist nach Ansicht des Fachsenats mit Beginn der Liquidation kein Abwicklungsbedarf mehr gegeben.

Der Fachsenat regt daher an, den ersten neuen Satz zu streichen und nach dem zweiten neuen Satz folgenden Satz einzufügen: „**Es bestehen keine Bedenken, wenn dieser Zeitpunkt mit der Beendigung des Insolvenzverfahrens bzw. mit Abschluss des Liquidationsverfahrens angenommen wird.**“

Zu Rz 1237:

Die KWT regt an, die Abkürzung „idR“ im Richtlinien text zu streichen; Entgelte für eine lenkende oder leitende Tätigkeit können uE niemals als Passiveinkünfte angesehen werden.

Zu Rz 1266 bi und Rz 1266 bj:

Die Erweiterung des Abzugsverbots auf Fälle eines Abzugs von fiktiven Zinsen vom Eigenkapital im Ausland ist uE dem Wortlaut folgend nicht von der gesetzlichen Vorschrift gedeckt. Die Niedrigbesteuerung muss sich auf Grund einer (auch dafür vorgesehenen) Steuerermäßigung in Bezug auf die von der österreichischen Gesellschaft gezahlten Zinsen/Lizenzen ergeben. Durch das „auch“ wird der Zusammenhang zwischen der Begünstigung und den Lizenzeinnahmen zwar abgeschwächt, aber nicht gänzlich negiert. Es soll daher noch immer ein Zusammenhang zwischen der Begünstigung und den Lizenzeinnahmen beim Empfänger bestehen. Dies ist aber bei einem im Ausland gegebenen Abzugsposten, der sich nicht spezifisch auf (ausländische) Zins-/Lizenzeinnahmen bezieht, gerade nicht der Fall. Der fiktive Zinsabzug wird dabei idR nur auf Basis des Eigenkapitals bezogen.

Selbst wenn man dem Grunde nach eine Anwendbarkeit des Abzugsverbotes auf fiktive Eigenkapitalverzinsungen im Ausland vertritt, sollte das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG nur insoweit greifen, als die ausländische Gesellschaft eine marktformale Finanzierungsstruktur (Eigenkapitalquote) aufweist und der im Ausland zugrunde gelegte Zinssatz dem marktkonformen Zinssatz übersteigt. Sollte der fiktive Zinsabzug auf das Eigenkapital einer fremdüblichen Verzinsung für Eigenkapital entsprechen, sollten die Zinsen oder Lizenz-Aufwendungen in Österreich aus systematischen Gründen abzugsfähig sein.

Darüber hinaus stellt eine Eigenkapitalverzinsung nur einen Ausgleich der steuerrechtlichen Benachteiligung von Eigenkapital gegenüber Fremdkapital dar. Selbst wenn man also dem Grunde nach eine Anwendbarkeit des Abzugsverbotes auf fiktive Eigenkapitalverzinsungen im Ausland vertritt, sollte das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG nur insoweit greifen, als es sich um eine von der tatsächlichen Eigenkapitalquote oder von einem marktkonformen Zinssatz losgelöste Verzinsung des Eigenkapitals handelt. Erst in einem derartigen nicht marktkonformen Fall kommt es zu einer über den Ausgleich der Benachteiligung von Eigenkapital und Fremdkapital hinausgehende Begünstigung.

Auch die Bestimmung des § 11a EStG sieht noch immer eine angemessene Verzinsung des Kapitalzuwachses vor (§ 11a EStG ist im Rechtsbestand, nur aufgrund der zeitlichen Befristung hat dieser derzeit keine Anwendung).

Sollte sich das BMF unserer Ansicht nicht anschließen, sollte die Neuregelung nur für zukünftige Veranlagungsperioden gelten.

Zu Rz 1266 bn:

Für Anwendungsfälle des 4. Teilstrichs wird – der gesetzlichen Bestimmung entsprechend - ausgeführt, dass im Rahmen einer Gesamtbetrachtung neben der empfangenden Körperschaft auch Steuerrückerstattungen auf Anteilseinhaberebene mitzuberücksichtigen sind. Dies ist – um Verwerfungen zu unterbinden – auch in der Berechnung der Niedrigbesteuerung zu berücksichtigen. Sollte daher die Steuerrückerstattung auf Ebene der Anteilseigner steuerpflichtig sein, ist dies bei der Berechnung der Niedrigbesteuerung zu berücksichtigen.

Eine Berücksichtigung von zusätzlichen Steuerbelastungen auf Anteilseinhaberebene soll für die Tatbestände des ersten bis dritten Teilstrichs keine Relevanz für die Beurteilung der Niedrigbesteuerung

haben. Dies führt uE zu unsachlichen Verwerfungen. Eine ebenenübergreifende Betrachtung sollte uE auch in derartigen Fällen einer (ausländischen) CFC-Besteuerung angestellt werden, zumal bei der Frage, woraus die Niedrigbesteuerung bewirkt wird, den Tatbestandsmerkmalen des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG durchaus eine wirtschaftliche Anknüpfung beigemessen wird. Dies wird auch darauf gestützt, dass im Fall von Körperschaften gehaltenen Personengesellschaften die Besteuerung auf Ebene der Personengesellschaft und der (in einem anderen Land ansässigen) Gesellschafter zusammengefasst zu betrachten ist. Nicht zuletzt liegt es auch nicht in der Intention des Gesetzgebers, Fälle mit einem Abzugsverbot zu sanktionieren, die im Gesamteffekt gar keine Niedrigbesteuerung aufweisen und somit auch nicht als „missbräuchlich“ anzusehen sind. Unseres Erachtens sollte daher eine zusätzliche Besteuerung auf Anteilseinerbene in die Beurteilung der Niedrigbesteuerung miteinbezogen werden, soweit der Steuerpflichtige eine entsprechende Erfassung der zugrundeliegenden Zins-/Lizenzaufwendungen in der Steuerbemessungsgrundlage der Anteilseigner nachweist.

Zu Rz 1295a:

Unter dieser neuen Randzahl wird ausgeführt, dass gemäß der vom BMF bereits bisher vertretenen Rechtsansicht, wonach auch **Zuschreibungen** nach (gar nicht steuerwirksam gewesenen) **ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen** steuerwirksam seien (vgl. Rz 1295), analog auch die **Auflösung** einer gemäß § 124b Z 270 lit. a EStG diesbezüglich zunächst – anlässlich der Zuschreibungsnachholungen ggfs. auch für div. Beteiligungen durch das RÄG 2014 - gebildeten **Zuschreibungsrücklage steuerwirksam** sei. Die zugrunde liegende Auslegung des BMF unter Rz 1295 KStR sei an dieser Stelle neuerlich kritisiert.

Zu Rz 1302a:

Unter dieser neuen Randzahl wird richtigerweise ausgeführt, dass – ebenso wie die späteren Zuschreibungen von zunächst abzugsfähigen und gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG über sieben Jahre zu verteilenden Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen (siehe unter Rz 1302) - auch die spätere steuerwirksame **Auflösung von Zuschreibungsrücklagen** für eine **Gegenverrechnung mit offenen TWA-Siebteln** und somit deren vorgezogene Verrechnung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 TS 1 KStG zur Verfügung steht.

Zur Veranschaulichung wird weiters ein **Beispiel** dargelegt, in dessen Sachverhalt von einer Zuschreibungsrücklage ausgegangen wird, welche die A-GmbH „für ihre **(nicht § 228 UGB idF vor RÄG 2014 unterliegende) Beteiligung des Anlagevermögens**“ an der B-GmbH gebildet hatte. Aufgrund der bereits vor dem RÄG 2014 zwingenden steuerlichen Zuschreibungspflicht für Beteiligungen (gemäß § 6 Z 13 EStG iVm § 208 UGB) sind derlei Fälle äußerst selten; ein zutreffender Anwendungsfall wäre aber etwa eine Beteiligung, deren **Wertaufholung bereits vor dem Jahr 2009** erfolgte und diese nach damals noch herrschender Rechtsansicht keiner Zuschreibungspflicht unterlag (vgl. Rz 2584 EStR), welche aufgrund des steuerlichen Nachholverbotes auch bis zum Inkrafttreten des RÄG 2014 nicht aufzuholen war. Dies könnte zum besseren Verständnis des Beispiels noch ergänzt werden.

Zu Rz 1363:

Zinszusatzrückstellung:

Gemäß § 3 der Versicherungsunternehmen-Höchstzinssatzverordnung haben Versicherungsunternehmen eine Zinszusatzrückstellung für die gegenüber den Versicherten bestehenden Zinsverpflichtungen zu bilden, sofern die derzeitigen oder zu erwartenden Erträge aus der Finanzgebarung nicht zur Deckung dieser Verpflichtungen ausreichen.

UE hat die FMA bei Erstellung der Berechnungsformel berücksichtigt, dass zukünftige Verpflichtungen erfüllt werden können, wie dies auch § 15 Abs. 1 KStG normiert. Wir sehen hier daher keinen Bedarf durch die Finanzbehörden auf die Grundsätze des § 15 Abs. 1 KStG zu verweisen, da uE die VO der FMA genau dazu dient, die Verpflichtungen aus den am Bilanzstichtag bestehenden Verträgen sicherzustellen. Die Abgabenbehörde sollte daher lediglich prüfen, ob die gemäß VO vorgegebene Berechnung entsprechend umgesetzt wurde.

Zu Rz 1366:

§ 9 Abs. 6 VO der FMA über die Rechnungslegung von Versicherungs- und Rückversicherungsunternehmen, 21.10.2015, BGBl. II Nr. 316/2015 (VU-RLV) normiert:

„Eine dem Grundsatz der Vorsicht entsprechende Bewertung der Schadensrückstellung liegt jedenfalls vor, wenn bei einer mehrjährigen Betrachtung pro Versicherungszweig die Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle ohne der Rückstellung für voraussichtlich anfallende Regulierungsaufwendungen einen durchschnittlichen Abwicklungsgewinn von mindestens 10 % aufweist“.

Aus Gründen der Vollständigkeit möchten wir darauf hinweisen, dass diese Bestimmung nunmehr in § 12 Abs. 6 VU-RLV, BGBl. II Nr. 323/2016, geregelt ist.

Es handelt sich uE im Zusammenhang mit der Regelung des § 9 Abs. 6 VU-RLV um einen Mindestansatz für Zwecke der VAG-Bilanz, der für eine vorsichtige Bewertung zu berücksichtigen ist. Wir sehen es daher als nicht gerechtfertigt, daraus eine steuerliche Höchstgrenze abzuleiten.

Weiters kann die Berechnung der Abwicklungsgewinne erst nach vollständiger Abwicklung der Schäden ermittelt werden, da bis dahin nicht festgestellt werden kann, wie hoch der Abwicklungsgewinn tatsächlich sein wird. Es ist daher für den Steuerpflichtigen nicht möglich, diesen Wert im Rahmen des Jahresabschlusses zu ermitteln. Selbst im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung steht dieser Wert meist noch nicht zur Verfügung. Es wäre daher jeweils notwendig eine Korrektur der Steuererklärungen vorzunehmen, was uE der Intention des Gesetzgebers widerspricht.

Unseres Erachtens sollte daher der Wert der Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle gemäß VAG/VU-RLV auch für steuerliche Zwecke zur Anwendung kommen. Der langfristige Anteil der Rückstellung (30 %) ist aufgrund der Bestimmung gemäß § 15 Abs. 3 KStG mit 80 % anzusetzen.

Zu Rz 1438, 1442a:

Im Hinblick auf die beim VwGH anhängigen Verfahren zu GZ Ro 2017/13/0009 und Ro 2017/13/0010 sollte von einer Einarbeitung der Ergebnisse des Salzburger Steuerdialogs sowie der in der BMF-Information vom 02.06.2016, BMF-010200/0013-VI/6/2016, getätigten Aussagen, die in der Literatur auch auf beachtenswerte Gegenargumente gestoßen sind, Abstand genommen werden¹. Erst nach Klärung der Rechtsfrage durch den VwGH sollte ggf. eine Änderung der KStR (entsprechend der Rechtsansicht des VwGH) vorgenommen werden

Zu betonen ist nochmals, dass eine generelle Änderung der Auslegung iZm der Liquidationsbesteuerung vor dem Hintergrund des im Salzburger Steuerdialog diskutierten Gruppenbesteuerungsfalles, der besonders gelagert war, Abstand genommen werden sollte. Anzustreben wäre vielmehr eine (ggf. gesetzliche) Klarstellung des Verhältnisses zwischen Gruppenbesteuerung und Liquidationsbesteuerung.

Zu Rz 1496, 1501:

Diese Formulierung könnte den Eindruck erwecken, dass bei beschränkter KSt-Pflicht der zweiten Art eine Befreiungserklärung zunächst möglich, aber durch eine nachfolgende Veranlagung zu korrigieren ist. Tatsächlich aber ergibt sich aus dem VwGH-Erkenntnis vom 13.9.2017, Ro 2016/13/0024 eindeutig, dass bereits die Abgabe der Befreiungserklärung unzutreffend bzw. unzulässig ist. Rz 1496 sollte daher lauten (Änderungen **rot** hervorgehoben):

„Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nach § 21 Abs. 2 KStG 1988 zunächst auf Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. ~~(Das sind kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte; vgl. (§ 93 Abs. 1 EStG 1988; siehe EStR 2000 Rz 7701 ff). Dies gilt Die beschränkte Steuerpflicht besteht allerdings~~ auch dann, wenn die Körperschaft für die betreffenden Einkünfte eine Befreiungserklärung gemäß § 94 Z 5 EStG 1988 abgegeben hat, weil die Befreiungserklärung eine Steuerbefreiung eigener Art ist und keine Befreiung von der Körperschaftsteuerpflicht der betreffenden Kapitalerträge an sich bedeutet (VwGH 13.9.2017, Ro 2016/13/0024). Diese Befreiung bewirkt somit **bereits generell** keine definitive Steuerfreistellung, sondern lediglich eine **vorläufige** Befreiung von der Abzugspflicht, der aber **stets** eine Erfassung der betreffenden Einkünfte im Wege der Veranlagung nachfolgen kann (vgl. VwGH 27.3.2002, 96/13/0073). Der Befreiungserklärung kommt daher keine „materiellrechtliche Bedeutung“ zu (VwGH 15.6.2005, 2001/13/0130). **Da bei beschränkter inländischer Steuerpflicht, anders als etwa bei einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb, ein (materieller) Befrei-**

¹ Vgl. *Beiser*, Offene Verbindlichkeiten in der Liquidation einer Körperschaft, RdW 2016, 353 ff; *Dellinger*, Von der Besteuerung des Liquidationsgewinnes zur „Überschuldungssteuer“?, GesRZ 2016, 84 ff; *Engelhart*, Verursachen nicht bezahlte Verbindlichkeiten bei Liquidation gem. § 19 KStG Masseforderungen?, ZIK 2015, 176 ff; *Gloser/Bonschak*, Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei Liquidation bzw. Konkurs, SWK 2015, 421 ff; *Kanduth-Kristen/Komarek*, Die Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei der Ermittlung des Abwicklungs-Endvermögens, ÖStZ 2015, 506 ff; *Kanduth-Kristen*, Steuer auf nicht getilgte Verbindlichkeiten – Masseforderung, Insolvenzforderung oder insolvenzfreie Forderung, ZIK 2016, 89 ff; *Kanduth-Kristen*, Die steuerrechtliche Behandlung von (nicht getilgten) Verbindlichkeiten bei Liquidation und Sanierung im Insolvenzverfahren, in Konecny, Insolvenzforum 2015 (2016), 41 ff; *Kanduth-Kristen*, Verbindlichkeiten in Krise und Insolvenz – ein Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, StAW 2016, 205 ff; *Kanduth-Kristen*, BFG zu nicht getilgten Verbindlichkeiten im Rahmen einer Liquidation gemäß § 19 KStG, SWK 2017, 371 ff; *Komarek*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung, Dissertation 2016, 112 ff

ungstatbestand von Kapitalerträgen nicht vorliegt, ist die Abgabe einer Befreiungserklärung von vorneherein unzulässig (VwGH 13.9.2017, Ro 2016/13/0024).“

Zu Rz 1502 und 1505:

In Rz 1505 wird am Ende die Körperschaftsteuerbefreiung des § 21 Abs. 2 Z 3 Teilstrich 7 KStG 1988 für Einlagensicherungsfonds gemäß § 18 ESAEG und Beitragsvermögen gemäß § 74 WAG 2018 angesprochen.

- Wir erlauben uns darauf hinzuweisen, dass sich Rz 1505 auf die in der vorangehenden Rz 1502 angesprochene Kapitalertragsteuerbefreiung des § 94 Z 6 EStG bezieht. § 94 Z 6 EStG enthält aber keine korrespondierende Kapitalertragsteuerbefreiung für Einlagensicherungsfonds gemäß ESEAG und Beitragsvermögen gemäß WAG. § 21 Abs. 2 KStG selbst enthält Ausnahmen von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht, aber – ebenso wenig wie § 5 Z 4 KStG - keine Kapitalertragsteuerbefreiungen (sonst wäre der Katalog des § 94 Z 6 lit. c EStG, der dem Katalog des § 21 Abs. 2 Z 3 KStG entspricht, überflüssig). Wir regen daher an, die Gesetzeslücke in § 94 Z 6 EStG bei nächster Gelegenheit zu schließen.
- Rz 1502 KStR sah eine Erstattung gemäß § 240 BAO vor, wenn ungeachtet der Kapitalertragsteuerbefreiung gemäß § 94 Z 6 EStG vom Schuldner der Kapitalerträge KEST abgezogen worden sein sollte. Nach der Neufassung der Rz 1502 KStR idF WE 2017 soll dieser Ausgleich nunmehr im Wege der Veranlagung erfolgen.

Wir erlauben uns darauf hinzuweisen, dass nicht in allen Fällen des § 21 Abs. 2 Z 3 KStG eine Veranlagung der Kapitalerträge stattfindet. Der Einlagensicherungsfonds nach dem ESEAG ist ein Sondervermögen, dessen Veranlagungserträge nicht Betriebseinnahmen der Trägergesellschaft darstellen und daher wohl nicht in deren Körperschaftsteuererklärung aufzunehmen sind (sonst könnte die Entlastung der Kapitalerträge des Einlagensicherungsfonds von der KEST durch Abgabe einer Befreiungserklärung gemäß § 94 Z 5 EStG erfolgen).

Dementsprechend regen wir an, Rz 1502 dahingehend abzuändern, dass wie bisher eine Erstattung im Wege des § 240 BAO möglich ist, wenn dessen Voraussetzungen erfüllt sind, dh. keine Veranlagung erfolgen kann.

Zu Rz 1534:

Die Aussage *„Sanierungsgewinne sind im Rahmen der Ermittlung des eigenen Einkommens des Gruppenmitglieds zunächst zwingend mit eigenen Verlusten zu verrechnen, und können nur mehr – soweit im eigenen Einkommen des Gruppenmitglieds enthalten – in weiterer Folge dem Gruppenträger zugerechnet werden (in diesem Sinne VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054).“* ist aus unserer Sicht zu relativieren: In den KStR sollte zum Ausdruck gebracht werden, dass die Verlustverrechnung nur Vor- und Außergruppenverluste des Gruppenmitglieds betreffen kann. Vorgeschlagen wird, die Begriffsfolge „mit eigenen Verlusten“ durch die Begriffsfolge „mit eigenen Außer- und Vorgruppenverlusten“ zu ersetzen.

In Rz 1534 wird zu Sanierungsgewinnen in der Unternehmensgruppe ausgeführt, dass die Berechnung des nach § 23a Abs. 2 KStG nicht festzusetzenden Körperschaftsteuerbetrages stets nach Maßgabe der Einkommensverhältnisse des Gruppenmitglieds zu erfolgen hat. Es findet sich jedoch keine Aussage hinsichtlich der Ermittlung des Festsetzungsbetrags bei Sanierung des Gruppenträgers. Basierend auf der ergangenen VwGH-Rechtsprechung (24.10.2013, 2012/15/0054 und 2012/15/0053) regt der Fachsenat an, eine ergänzende Aussage in Rz 1534 einzufügen und klarzustellen, dass im Falle des Vorliegens von Sanierungsgewinnen auf Ebene des Gruppenträgers der Nichtfestsetzungsbetrag auf Basis des individuellen Einkommens des Gruppenträgers – ohne Einbeziehung der Ergebnisse der untergeordneten Gruppenmitglieder und ohne Abzug von vortragsfähigen Verlusten des Gruppenträgers und der anderen Gruppenmitglieder sowie der Vor- und Außergruppenverluste des Gruppenträgers – zu ermitteln ist.

Weiters wird angeregt, folgende Klarstellungen in Rz 1534 treffen (siehe dazu mit zahlreichen Beispielen *Komarek*, Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung (2016), 117 ff):

- Für im zusammengefassten Ergebnis auf Gruppenträgerebene enthaltene Sanierungsgewinne ist die 75-%-Verlustvortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG nicht anzuwenden.
- Auf Gruppenmitgliedebene ermittelte Nichtfestsetzungsbeträge können nur von einer auf Gruppenträgerebene iZm dem Sanierungsgewinn entstandenen Erfolgs-Körperschaftsteuer in Abzug gebracht werden.

Zu Rz 1563:

Wir möchten darauf hinweisen, dass gemäß § 8 Abs. 1 VAG die Gründung einer Versicherungsgesellschaft in Form einer AG zu erfolgen hat.

Zu Rz 1591a:

Der Fachsenat regt an, die Rz 1591 a zur Klarstellung wie folgt zu ergänzen: Die Eröffnung eines Sanierungsverfahrens über eine Gruppenkörperschaft beendet hingegen weder das Bestehen der steuerlichen Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG noch die Eigenschaft der einzelnen Körperschaften als Gruppenmitglied oder Gruppenträger.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

MMag. Dr.iur. Verena Trenkwaller, LL.M. e.h.
(Vorsitzende des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten:

Mag. (FH) Lukas Bernwieser

Dr. Günter Cerha

Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler

Mag.Dr. Martin Jann

Univ-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

Mag. Dr. Andreas Leone Kauba

Dr. Ernst Komarek, MSc (WU)

Mag. Karl Mitterlehner

Mag. Hannes Rasner

Mag. Bernhard Renner

Mag. Dr. Roland Rief

Mag. Reinhard Wolfgang Rindler, LL.M.

Mag Thomas Strobach

Mag. Gottfried Sulz

Mag. Dr. Kornelia Waitz-Ramsauer, LL.M.

Mag. Margit Widinski

Mag. DDr. Hans Zöchling