



Georg Kofler

## Ist das Fass bereits übergelaufen?

„Erfolgreich. Österreich.“ Bereits das Arbeitsprogramm der österreichischen Bundesregierung für die Jahre 2013 bis 2018 vom Dezember 2013 ließ aus steuerlicher Sicht nur bedingt Gutes vermuten.<sup>1</sup> Immerhin findet sich darin die mittelfristige Zielsetzung, den Eingangssteuersatz der Einkommensteuer „– unter gleichzeitiger Abflachung der Progression – in Richtung 25%“ zu senken, allerdings unter dem Vorbehalt, dass „eine ausreichende Gegenfinanzierung oder budgetäre Spielräume gegeben sind“. Spezifische Details – aber auch einen Hinweis auf vermögensbezogene Abgaben – sucht man freilich vergeblich. Vielmehr soll eine Arbeitsgruppe bis Ende 2014 einen Reformpfad ausarbeiten, der sodann legislativ bis Ende 2015 umgesetzt werden soll. Für die nähere Zukunft birgt das Arbeitsprogramm allerdings einige „Unschönheiten“, die trotz erheblicher Einwände im Begutachtungsverfahren<sup>2</sup> bereits Ende Jänner in eine Regierungsvorlage gegossen<sup>3</sup> und nach einigen Anpassungen im Gesetzgebungsprozess<sup>4</sup> schon Ende Februar 2014 von Nationalrat und Bundesrat als AbgÄG 2014 verabschiedet wurden.<sup>5</sup>

**AbgabenänderungsG 2014.** Das AbgÄG 2014 soll nach den Vorstellungen der Regierungsvorlage im Jahr 2014 ein Mehraufkommen von € 770 Mio, danach jährlich mehr als € 1 Mrd in das Staatssäckel spülen. Neben einer breitflächigen Erhöhung von Verbrauchsabgaben (zB Kfz-Steuer, NoVA, Tabak- und Alkoholsteuer, Wiedereinführung der Schaumweinsteuer) bringt es auch zahlreiche Verschärfungen in der Unternehmensbesteuerung

mit sich, die womöglich das Fass langsam zum Überlaufen bringen könnten. Die internationale Konkurrenzfähigkeit Österreichs als Unternehmensstandort erscheint ernstlich in Gefahr. Dies zumal einerseits die österreichische Abgabenquote mit 44,8% im Jahr 2012 ohnehin schon im Spitzenfeld gelegen ist, andererseits das „Hypodebakel“ und andere Finanzskandale der öffentlichen Hand auch in der breiten Bevölkerung erhebliche Zweifel an der sinnvollen Verwendung von Steuergeldern aufkommen lassen.

Zum Materiellen: Über die Genesis der „GmbH light“ hat *Krejci* bereits im Editorial der letzten Ausgabe der GES berichtet.<sup>6</sup> Aber auch die anderen Maßnahmen – von der Einschränkung des Gewinnfreibetrags über die unbefristete Verlängerung der Solidarabgabe bis zur Abzinsung langfristiger Rückstellungen und weiter zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Gehaltszahlungen und zur Einschränkung der Begünstigung von sogenannten „Golden Handshakes“ – ziehen im Schrifttum bereits systematische und teilweise auch verfassungsrechtliche Kritik auf sich.<sup>7</sup> Hinzu treten die mittlerweile typischen Bedenken aufgrund vielfältiger, wenn auch nicht immer verfassungsrechtlich relevanter Eingriffe in den Vertrauensschutz durch quasi-rückwirkende Eingriffe in laufende Strukturen.<sup>8</sup> Zu loben ist lediglich, dass die längst überfällige Abschaffung der Gesellschaftsteuer mit 2016 erfolgen soll, falls nichts mehr „dazwischen kommt“.

**Betriebsstättenverluste und Gruppenbesteuerung.** Offenbar inspiriert von der Kritik des Rechnungshofes<sup>9</sup> knüpft

1 Für einen Überblick siehe *Schuster*, Steuerliche Implikationen des Regierungsprogramms der 25. Gesetzgebungsperiode, SWK 2014, 1 ff.  
2 Siehe zB die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Begutachtungsentwurf des AbgÄG 2014, 92/SN-3/ME XXV. GP.  
3 RV 24 BlgNR XXV. GP.  
4 Siehe den Änderungen im Finanzausschuss 31 BlgNR XXV. GP, und die auf dem Abänderungsantrag AA-14 XXV. GP basierende Änderung in zweiter Lesung (die Änderungen sind ersichtlich in 9140 BlgBR).

5 BGBl I 2014/13. Beschluss im Nationalrat am 24. 2. 2014 und im Bundesrat am 26. 2. 2015.  
6 *Krejci*, Einmal hin, einmal her, rundherum, das ist sehr schwer: Zur geplanten GmbH-„Gegenreform“ 2014, GES 2014, 1 f.  
7 ZB *Plott*, Beschränkte Abzugsfähigkeit von (Manager-)Gehältern über 500.000 EUR, RdW 2014/127, 91 ff; *Steuerinsider*, Vom Neid geprägte Steuerpolitik, SWK 2014, 297.  
8 *Lechner*, Rückwirkende Steuergesetze, GES 2013, 281.  
9 „Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung“, Reihe Bund 6/2013; kritisch dazu *Kofler*, Kampf um den Gruppenerhalt, GES 2013, 377 ff.

das AbgÄG 2014 in Fragen der Verwertung ausländischer Verluste an das Bestehen einer umfassenden Amtshilfe an: Besteht eine solche nicht, kommt es bei Betriebsstätten ab der Veranlagung 2015 spätestens im dritten Jahr nach der Verlustereinnahme zu einer automatischen Nachversteuerung. In der Gruppenbesteuerung wird die Gruppenmitgliedschaft überhaupt ab 1. 3. 2014 auf Staaten mit umfassender Amtshilfe eingeschränkt und das automatische Ausscheiden nicht qualifizierter Gruppenmitglieder per 1. 1. 2015 unter 3-Jahres-Verteilung der Nachversteuerungsbeträge erzwungen.<sup>10</sup> Darüber hinaus

- wird die Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder ab der Veranlagung 2015 auf 75% des steuerpflichtigen Einkommens der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers eingeschränkt (der nicht verwertete Teil bleibt allerdings weiter vortragsfähig);
- wird die Firmenwertabschreibung für Anschaffungen ab dem 1. 3. 2014 abgeschafft, wobei offene Fünfzehntelabschreibungen für Altanschaffungen nur dann erhalten bleiben, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung „auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte“.<sup>11</sup>

Einziges Lichtblick der Änderungen ist, dass die 75%-Grenze der Verwertbarkeit des Verlustvortrages ab der Veranlagung 2015 keine Anwendung auf Nachversteuerungsbeträge haben soll. Dadurch soll – den Anregungen im Schrifttum folgend<sup>12</sup> – verhindert werden, dass eine Nachversteuerung bereits erfolgt, bevor der Auslandsverlust überhaupt verwertet werden kann. Über diese Änderungen in der Gruppenbesteuerung wird *Heffermann* in der nächsten Ausgabe der GES ausführlich berichten.

**Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren.** Man kann aus rechtspolitischer Sicht durchaus geteilter Meinung sein, ob die Abzugsfähigkeit konzerninterner Zins- und Lizenzgebührenzahlungen in Niedrigsteuerländer mit Schranken belegt werden soll. Während die OECD aber im Rahmen ihres Projekts zu „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) intensiv an dieser Fragestellung arbeitet und der deutsche Koalitionsvertrag ausdrücklich

die Ergebnisse der OECD abwarten möchte, bevor in Deutschland unilaterale Maßnahmen erwogen werden,<sup>13</sup> „prescht“ Österreich im AbgÄG 2014 vor: So soll in § 12 KStG für sämtliche Zinsen und Lizenzgebühren, die nach dem 28. 2. 2014 anfallen,<sup>14</sup> ein Abzugsverbot greifen, wenn

- die Zinsen oder Lizenzgebühren an eine Körperschaft privaten Rechts oder an eine vergleichbare ausländische Körperschaft geleistet werden;<sup>15</sup>
- die empfangende Körperschaft unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig ist oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters steht; und
- die Zinsen oder Lizenzgebühren bei der empfangenden Körperschaft „niedrigstbesteuert“ sind, also entweder aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder einer nominellen oder effektiven Besteuerung von weniger als 10% unterliegen (zB wegen teilweiser sachlicher Befreiungen oder fiktiver Betriebsausgaben).

Wenngleich die Neuregelung der Zinsen-Lizenzgebühren-RL entsprechen dürfte<sup>16</sup> und womöglich auch grundfreiheitlich bedenkliche Diskriminierungen durch die Einbeziehung empfangender inländischer Konzerngesellschaften ausgeräumt wurden, bleiben rechtspolitische Bedenken: Denn mit dieser Maßnahme dürften typische Gestaltungen im Konzern – von der Lizenzverwertungsgesellschaft bis zur Schweizer Finanzierungsbetriebsstätte – effektiv unterbunden werden. Diese „Vorreiterrolle“ benachteiligt allerdings österreichische Unternehmen relativ zu ausländischen Unternehmen, denen diese Gestaltungen vorerst weiterhin offen stehen. Das Gegenargument, dass man solche Gestaltungen „überhaupt nicht möchte“ und internationales Handeln gefragt sei, hat das AbgÄG 2014 verwirkt – man hätte nur (wie Deutschland) bis zum Vorliegen der OECD Ergebnisse im Jahr 2015 abwarten müssen, um dann Teil einer international akkordierten Lösung zu sein und nicht vorgreifend dem Wirtschafts- und Holdingstandort Österreich zu schaden. Strukturreformen und eine „Entfesselung“ der Wirtschaft sehen anders aus!

10 Dies betrifft nach den Daten des Jahres 2011 zumindest 20% (ca 360) der insgesamt rund 1.800 ausländischen Gruppenmitglieder.

11 Dadurch soll nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage möglichen verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzbedenken entgegengetreten werden (RV 24 BlgNR XXV. GP, 12). Bislang führte die Firmenwertabschreibung zu einem Steueraufschub von rund € 39,86 Mio jährlich (dazu *Kofler*, Kampf um den Gruppenerhalt, GES 2013, 377 ff), wobei die Abschaffung im AbgÄG 2014 wohl auch der Gefahr entgegengetreten sollte, die Firmenwertabschreibung auf EU- und EWR-Beteiligungen ausdehnen zu müssen; dies hat bereits der UFS 16. 4. 2013, RV/0073-L/11, judiziert, die Amtsbeschwerde beim VwGH ist zu ZI 2013/15/0186 anhängig.

12 *Aigner/Kofler/Tumpel*, „Verlustspreizung“ und Nachversteuerung von Auslandsverlusten, GES 2013, 306 ff mwN.

13 Siehe „Deutschlands Zukunft gestalten“, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 18. Legislaturperiode, 65.

14 Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage erblicken darin – wohl zu Recht (VfGH 29. 2. 2012, B 945/11, VfSlg 19.615/2012 = GES 2012, 249 m Anm *Lehner*) – eine verfassungskonforme unechte Rückwirkung (RV 24 BlgNR XXV. GP, 14), obwohl von der Änderung natürlich auch bestehende Darlehens- oder Lizenzvereinbarungen betroffen sind.

15 Nicht also zB Körperschaften öffentlichen Rechts iSd § 1 Abs 3 KStG, aber zB eine österreichische Kapitalgesellschaft, die Zinsen von einer Konzerngesellschaft über eine befreite schweizerische Finanzierungsbetriebsstätte bezieht.

16 EuGH 21. 7. 2011, C-397/09, Slg 2011, I-6455, *Scheuten Solar Technology*.