



Abgabenänderungsgesetz 2010

▶ Universität Linz, 16.6.2010

MMag. Dr. Ernst Marschner LL.M.

 **ERNST & YOUNG**
Quality In Everything We Do

Inhalt

- ▶ Abgabenänderungsgesetz 2010 → Änderungen im EStG, KStG, UStG, UmgrStG, BAO etc
- ▶ Vortrag: **Drei Highlights** aus dem KStG sowie dem UmgrStG
 - ▶ Einschränkung der Gruppenbesteuerung bei Bildung von Beteiligungsgemeinschaften
 - ▶ Verschärfung der Offenlegung der Privatstiftung
 - ▶ Ausschüttungsfiktion bei cash-box-Verschmelzung

Gruppenbesteuerung (I)

- ▶ **Beteiligungsgemeinschaft:** Hauptbeteiligter (mind 40%) sowie mind ein Mitbeteiligter (mind 15%) bilden eine Gruppe → strittig, ob
 - ▶ Die Beteiligungsgemeinschaft eine eigene Gruppe bildet (*Trenkwalder* in Quantschnigg et al, Rz 46; *Lang/Schneeweiß* in Lang et al, 101) ODER
 - ▶ Beteiligungsgemeinschaft Teil der Gruppe des Hauptbeteiligten ist (Rz 378a KStR, *Schlager* RdW 2010/330 [311], *Haslehner* SWK 2010 S 490)

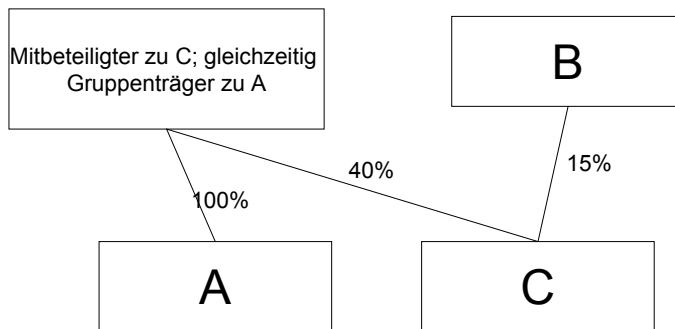
- ▶ Auch ein **Hauptbeteiligter**, der bereits > 50% beteiligt ist, kann mit einem weiteren Beteiligten eine Beteiligungsgemeinschaft bilden → Vorteile auch für den Minderbeteiligten:
 - ▶ Firmenwertabschreibung
 - ▶ Zurechnung Verluste ausländischer Gruppenmitglieder

Gruppenbesteuerung (II)

- ▶ AbgÄG 2010: **Einschränkung** der Beteiligungsgemeinschaft iZm Zugehörigkeit zu anderen Gruppen „**auf mittlerer Ebene**“
 - ▶ Nach den ErlRV in der Praxis nur untergeordnete Bedeutung (?) sowie erhöhter Verwaltungsaufwand
 - ▶ Gruppenmitglieder können nicht mehr Mitbeteiligte im Rahmen einer Beteiligungsgemeinschaft sein (§ 9 Abs 2 KStG)
 - ▶ Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft können nicht mehr gleichzeitig einer anderen Gruppe als Gruppenmitglied angehören (§ 9 Abs 3 KStG)
 - ▶ Teilweise Entschärfung in Finanzausschuß: Ein Mitbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft kann weiterhin Gruppenträger einer anderen Gruppe sein → Beteiligungsgemeinschaft „auf oberer Ebene“ daher weiterhin möglich
 - ▶ Auch keine Beteiligungsgemeinschaft innerhalb derselben Gruppe

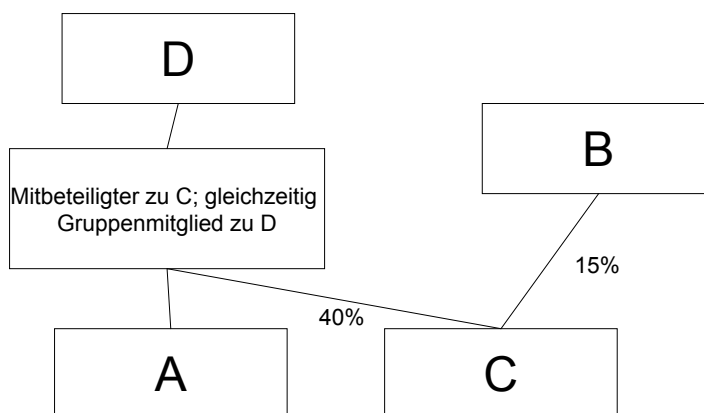
Gruppenbesteuerung (III) Weiterhin mögliche Struktur

- ▶ Mitbeteiligter ist gleichzeitig Gruppenträger einer anderen Gruppe



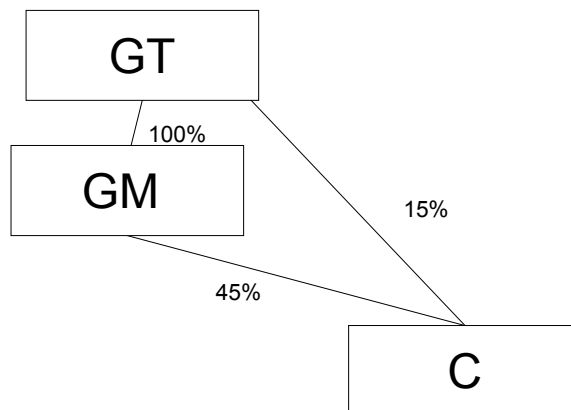
Gruppenbesteuerung (IV) Nicht mehr mögliche Struktur

- ▶ Mitbeteiligter ist gleichzeitig Gruppenmitglied einer anderen Gruppe („joint venture“ auf mittlerer Ebene)



Gruppenbesteuerung (V) Nicht mehr mögliche Struktur

- ▶ Beteiligungsgemeinschaft innerhalb derselben Gruppe (GM kann nicht Mitbeteiligter der Beteiligungsgemeinschaft sein)
 - ▶ Ggf Einbeziehung von C in die Gruppe von GT gem § 9 Abs 4 TS 3 KStG



Gruppenbesteuerung (VI) Inkrafttreten der Einschränkung

- ▶ Inkrafttreten mit 1.7.2010
- ▶ Bestehende Beteiligungsgemeinschaften können bis Ende 2020 bestehen bleiben, werden aber **versteintert**:
 - ▶ Keine neuen Gruppenmitglieder
 - ▶ Keine neuen Mitbeteiligten
 - ▶ Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft an den Beteiligungskörperschaften bleibt unverändert
- ▶ → Auflösung spätestens am 1.1.2021
 - ▶ „Schlagartige und vollständige Beseitigung“ der Firmenwertabschreibung erschiene verfassungswidrig (VfGH 3.3.2000, G 172/99: Firmenwert-AfA bei Verschmelzung)
 - ▶ Für 2005 errichtete Beteiligungsgemeinschaften kann ggf die Firmenwertabschreibung über die gesamte Abschreibungsdauer genutzt werden (*Schlager RdW 2010/330 [310]*)
- ▶ Anm: Mitbeteiligter kann gemäß § 9 Abs 3 KStG in Zukunft nicht als Gruppenmitglied in eine andere Gruppe eintreten

Privatstiftung (I)

- ▶ **Offenlegung** gemäß § 13 KStG → Vorlage Stiftungsurkunde und –zusatzurkunde sowie Offenlegung Treuhandrichtung
 - ▶ *Bisher:* Freiwillig; bei Nichtbefolgung „nur“ Verlust der Steuervorteile sowie Anwendung des Besteuerungsregime der Kapitalgesellschaft
 - ▶ *Neu: Verpflichtende* Offenlegung →
 - ▶ Vorsätzliches Nichtoffenlegen stellt Finanzordnungswidrigkeit dar
 - ▶ Bei Unterlassung der Offenlegung verpflichtende Information des zuständigen Finanzamtes an die Geldwäschemeldestelle
 - ▶ Inkrafttreten mit 1.7.2010; für zum 30.6.2010 bestehende Privatstiftungen verpflichtende Nachmeldung bis 31.12.2010 (ansonsten Verdachtsmeldung)
- ▶ Anm: eigene Offenlegungsbestimmung im StiftEG

Privatstiftung (II)

- ▶ Fall UFS 29.3.2010, RV/0443-S/04: Die Privatstiftung erleidet einen Verlust aus einer Beteiligungsveräußerung
 - ▶ IRd begünstigten Stiftungsbesteuerung ist dieser Verlust gemäß § 31 (5) EStG nur mit einem Überschuß aus einer Beteiligungsveräußerung ausgleichsfähig
 - ▶ Besteuerungsregime der Kapitalgesellschaft ausnahmsweise günstiger → Verlust ist ausgleichs- und vortragsfähig
 - ▶ „Bewußtes Nichtoffenlegen“ der Stiftungszusatzurkunde für die betreffende Veranlagung
 - ▶ Arg BP: „Die nicht [rechtzeitig] offen gelegte Stiftungszusatzurkunde enthielt keine wesentlichen Ausführungen, die nicht schon in der Stiftungsurkunde enthalten waren“
 - ▶ UFS: § 13 Abs 1 KStG ist iSe Wahlrechts zur Offenlegung zu verstehen
 - ▶ Amtsbeschwerde zu 2010/15/0083
- ▶ Lösung des Falls nach der aktuellen Rechtslage iSd AbgÄG 2010
 - ▶ Bewußtes Nicht-offen-legen stellt eine Finanzordnungswidrigkeit dar; Geldwäscheverdacht
 - ▶ Allerdings (ebenso wie bisher) Anwendung des Besteuerungsregime der Kapitalgesellschaft → Verlust aus der Beteiligungsveräußerung ist ausgleichs- und vortragsfähig

Privatstiftung (III)

- ▶ **KStG** bestimmt **keine Frist** innerhalb derer die Offenlegung zu erfolgen hat
 - ▶ Auffassung des BMF sehr kulant (Rz 26 ff StiftR)
 - ▶ Spätestens bei behördlicher Aufforderung ist der Offenlegungsverpflichtung nachzukommen → keine Fristverletzung ohne Aufforderung
 - ▶ Behördliche Aufforderung durch Versendung des Fragebogens
 - ▶ UFS 29.3.2010, RV/0443-S/04: StiftR gesetzlich nicht gedeckt
 - ▶ Es ist von einer unverzüglichen Offenlegung auszugehen → die Dokumente haben dem Finanzamt einfach vorzuliegen
 - ▶ Keine Anwendung der allgemeinen Bestimmung des § 120 ff BAO (allgemein: Frist von einem Monat)
 - ▶ Änderung der Verwaltungspraxis durch AbgÄG 2010 bzw UFS-Rspr?

Umgründungssteuergesetz (I)

- ▶ **Ausschüttungsfiktion** bei Importverschmelzung von bestimmten ausländischen Tochtergesellschaften (§ 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG neu [bisherige Z 3 → Z 4])
 - ▶ **Internationale Schachtelbeteiligung**, welche einen Passivschwerpunkt hat und niedrig besteuert ist (§ 10 Abs 4 KStG)
 - ▶ Ausländische EU-Portfoliobeteiligung, welche („nur“) niedrig besteuert ist (§ 10 Abs 5 KStG: Zypern, Irland, Bulgarien [Mayr G. RdW 09/321])
 - ▶ Drittlandsportfoliobeteiligung (Ausschüttung generell körperschaftsteuerpflichtig nicht betroffen, da keine generelle Ausschüttungsfiktion)
 - ▶ In der Praxis wird die Verschmelzung von Portfoliobeteiligungen eher kein Thema sein
 - ▶ Anwendung der Neuregelung auf Umgründungen, die nach dem 30.6.2010 beschlossen werden

Umgründungssteuergesetz (II)

- ▶ Ausschüttungsfiktion nach dem **Vorbild des § 9 Abs 6 UmgrStG** (Umwandlung) → Ausschüttung gemäß § 10 Abs 4/5 KStG steuerpflichtig sowie Anrechnung der ausländischen KöSt-Vorbelastung
 - ▶ Ausschüttung = **Reinvermögen minus eingezahltes Nennkapital**
 - ▶ Soweit Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, kein „eingezahltes Nennkapital“ (Mayr RdW 2010/331 [313])
 - ▶ Vgl zu § 9 Abs 6 UmgrStG: Ausdrücklich Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln bzw Umgründungen vom „eingezahlten und eingeforderten Nennkapital“ ausgenommen
 - ▶ „Verschmelzungsstichtag“ als der Tag definiert, zu dem festgestellt wird, ob der Methodenwechsel zur Anwendung kommt
 - ▶ Unternehmensschwerpunkt kann sich ändern → längerer Beobachtungszeitraum erforderlich (Haslinger in Lang/Schuch/Staringer § 10 Rz 150)
 - ▶ Körperschaftsteuerbelastung im Ausland kann sich ändern
 - ▶ Fiktive Ausschüttung „mit Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenden Tages“ → tatsächliche Ausschüttung im Rückwirkungszeitraum sind gemäß § 2 Abs 5 UmgrStG als Verbindlichkeit in der Verschmelzungsbilanz darzustellen und mindert daher die Bemessungsgrundlage der fiktiven Ausschüttung

Umgründungssteuergesetz (III)

- ▶ Im Gegensatz zu § 9 Abs 6 UmgrStG aber **keine Berücksichtigung von Einlagen** iSd § 4 Abs 12 EStG
 - ▶ Adaptierung deshalb erforderlich, da „die betroffenen Niedrigsteuerländer unter dem Verdacht stehen, die Trennlinie zwischen Gewinnrücklagen und Kapitalrücklagen nicht immer ganz exakt zu ziehen“ (Mayr RdW 2010/331 [313])
 - ▶ Auch keine Nachweismöglichkeit, dass die Kapitalrücklagen aus Einlagen stammen
 - ▶ Vgl UFS 5.11.2009, RV/0165-K/05 (Amtsbeschwerde 2009/15/0220), wonach der UFS das Agio zum Erwerb von Anteilen an einer Cayman-Gesellschaft als Eigenkapital angesehen hat (Finanzamt wollte die Übertragung stiller Reserven gemäß § 13 Abs 4 KStG nur auf das Nennkapital zulassen)
- ▶ **Eigene Meinung:**
 - ▶ Die Einlagenrückzahlungsbestimmung des § 4 Abs 12 EStG gilt auch für ausländische Körperschaften → ob Einlagen bzw eine Einlagenrückzahlung vorliegen, ist ohnehin nach österreichischem Recht zu beurteilen (ggf freiwillige Führung eines Evidenzkontos)
 - ▶ Soweit eine **Einlage** als „offen ausgeschüttet“ gilt, wäre die Einlagenrückzahlung mE gemäß § 4 Abs 12 EStG nicht vom Methodenwechsel erfaßt → Einlagenrückzahlung mindert den Beteiligungsansatz und vermindert damit den steuerneutralen Buchgewinn

Umgründungssteuergesetz (IV)

- ▶ **Gemeinschaftsrechtskonformität der Ausschüttungsfiktion?**
 - ▶ Grenzüberschreitende Importverschmelzung fällt unter die **Niederlassungsfreiheit** (EuGH 13.12.2005, C-411/03, *SEVIC*) → ggf Diskriminierung etwa von irischen bzw zypriotischen Sachverhalten
 - ▶ Ggf reparierbar durch Implementierung einer generellen Ausschüttungsfiktion im Falle einer Verschmelzung → im Falle des Nichtmethodenwechsels idR steuerfrei (im Inlandsfall wären ggf KEST-Konsequenzen zu beachten)
 - ▶ Diskriminierung von Drittstaatssachverhalten nicht von Niederlassungsfreiheit erfaßt

Umgründungssteuergesetz (V)

- ▶ Verstoß gegen Art 7 **FusionsbesteuerungsRL** (2009/133/EG)? (vgl *Lehner SWI 2010* [in Druck]: keine Diskriminierung, soweit Befreiungs- und Anrechnungsmethode als gleichwertig angesehen)
 - ▶ Art 7 Abs 1: *Wenn die übernehmende Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft eine Beteiligung besitzt, so unterliegen die bei der übernehmenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen beim Untergang ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft keiner Besteuerung.*
 - ▶ Erfasst Art 7 neben stillen Reserven im Gesellschaftsvermögen bzw den Anteilen auch Gewinnausschüttungen?
 - ▶ Art 15 Abs 1 lit a: *Ein Mitgliedstaat kann die Anwendung der Artikel 4 bis 14 ganz oder teilweise versagen oder rückgängig machen, wenn einer der in Artikel 1 genannten Vorgänge als hauptsächlichlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat; vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes kann ausgegangen werden, wenn der Vorgang nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen — insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften — beruht.*
 - ▶ Cash-box-Verschmelzung als Missbrauch? (bejahend *Mayr RdW 2010/331* [314])

Umgründungssteuergesetz (VI)

▶ Gemeinschaftsrechtskonformität des **Methodenwechsel**?

- ▶ Nach EuGH 6.12.2007, C-298/05, *Columbus*, 12.12.2006, C-446/04, *FII* erscheinen **Befreiungs- und Anrechnungsmethode gleichwertig** (vgl auch VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064)
 - ▶ Offene Fragen in C-436/08, *Haribo*, C-437/08, *Salinen* (insbesondere Anrechnungsvortrag)
 - ▶ Im nachgelagerten nationalen Verfahren zu *FII* wurde die Anrechnungsmethode nach den Vorgaben des EuGH als nicht gleichwertig zur Befreiungsmethode angesehen
- ▶ Die Methodenwechsel des § 10 Abs 4/5 KStG stellen keine (ggf gemeinschaftsrechtlich unzulässige) Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-rule) dar (vgl EuGH 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*; BFH 21.10.2009, I R 114/08)



Danke für Ihre Aufmerksamkeit!

- ▶ MMag. Dr. Ernst Marschner LL.M.
- ▶ ernst.marschner@at.ey.com
- ▶ Europaplatz 4, 4020 Linz
- ▶ Tel +43/732/790790/5019