



BMF

**BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN**

AbgÄG 2014

Ausgewählte ertragsteuerliche Änderungen

Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz

23. April 2014

Dr. Elisabeth Titz

Dr. Michael Schilcher

- **Änderungen im Bilanzsteuerrecht**
 - **Abzinsung von langfristigen Rückstellungen**
- **Änderungen bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten**
 - **Einschränkungen bei Betriebsstättenverlusten (§ 2 Abs. 8 EStG)**
 - **Einschränkungen bei der Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG)**
 - Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe
 - Einschränkung bei der Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder
- **Auslaufen der Firmenwertabschreibung in der Gruppe**
- **Abzugsverbot von konzerninternen Zinsen- und Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerländer**
- **Einschränkung der Abzugsfähigkeit von „Managergehältern“**



BMF

**BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN**

Änderungen im Bilanzsteuerrecht

Abzinsung von langfristigen Rückstellungen (§ 9 Abs. 5 EStG)



Abzinsung Rückstellungen

- **Derzeit:**
 - **Ansatz mit 80% des Teilwerts, wenn länger als 1 Jahr (langfristige Rückstellungen)**
 - **20% „pauschale Abzinsung“**
 - **Praktikabel, aber mögliche Verwerfungen**
 - Tatsächliche Laufzeit keinen Einfluss auf Rückstellungshöhe
 - Gleiche Behandlung von Rückstellungen mit sehr langer und sehr kurzer Laufzeit
 - EB BBG 2001: Anstelle eines bestimmten Zinssatzes und anstelle der Berücksichtigung der tatsächlichen Laufzeit
 - **International unüblich – z.B. deutsches EStG/HGB**
 - Berücksichtigung der Laufzeit
 - Fixzinssatz/durchschnittlicher (laufzeitabhängiger) Marktzinssatz



Abzinsung Rückstellungen

- **Mit AbgÄG 2014 neu geregelt:**
 - **Abzinsung des Teilwerts mit 3,5% über tatsächliche Laufzeit**
 - Fixzinssatz aus Vereinfachungsgründen – ähnlich dEStG (dort aber Abzinsung mit 5,5%)
 - Bewertungsmaßstab „Teilwert“
 - Künftiger Erfüllungsbetrag
 - Berücksichtigung von absehbaren Preis- und Kostensteigerungen
 - sonst Abzinsung von „Gegenwartswerten“ – wie dHGB (anders dEStG)
 - **Ziel: Angleichung von EStG und UGB für Zwecke der Gewinnermittlung**
 - **Ansammlungsrückstellungen**
 - wenn für Entstehen laufender Betrieb ursächlich, nach wie vor zeitanteilige und gleichmäßige Ansammlung über Laufzeit
 - zB Rekultivierungsrückstellungen, Entsorgungsrückstellungen, Abbruchverpflichtungen
 - Spiegelbildlich zur Abschreibung → ratenweise Ansammlung der Rückstellung
 - Nachgelagerte Abzinsung

Abzinsung Rückstellungen

- **„Neurückstellungen“**
 - **Anlass für erstmalige Bildung liegt in WJ, die nach 30.6.2014 enden**
- **„Altrückstellungen“**
 - **80%-Regel letztmalig für gebildete Rückstellungen in WJ, die vor 1.7.2014 enden**
 - **Bei erstmaliger Abzinsung „einmaliger Vergleich“ (Übergangsregelung)**
 - Ertragswirksame Auflösung, wenn bei erstmaliger Abzinsung über Restlaufzeit **Rückstellung niedriger wäre**
 - lineare Verteilung des Unterschiedsbetrages auf 3 Jahre
 - Rückstellungsansatz mindert sich sofort
 - betrifft Rückstellungen mit Restlaufzeit **ab ca. 6,5 Jahren**
 - Beibehaltung des 80%-Ansatzes, wenn bei erstmaliger Abzinsung über Restlaufzeit **Rückstellung höher wäre**
 - solange Restlaufzeit mehr als 1 Jahr (dann 100%)
 - „Schieflage“
 - Betrifft Rückstellungen mit Restlaufzeit **bis ca. 6,5 Jahren**

Bsp: „Neu“-Rückstellung

Verursachung einer Bodenkontamination im WJ 2014; Beseitigung erst in 10 Jahren. Zum Bilanzstichtag 31.12.2014 wird dafür eine Rückstellung gebildet. Die erwarteten Kosten betragen 100.000 (kein Anpassungsbedarf über die Laufzeit).

Der Teilwert ist mit **3,5% über die Laufzeit abzuzinsen**. Die Rückstellung entwickelt sich über die Laufzeit wie folgt:

LZ	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	0
BilStT	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Dotierung	-70.892	-2.481	-2.568	-2.658	-2.751	-2.847	-2.947	-3.050	-3.157	-6.649	0
RSt-Ansatz	70.892	73.373	75.941	78.599	81.350	84.197	87.144	90.194	93.351	100.000	0

Bsp: „Alt“-Rückstellung I

Verursachung einer Bodenkontamination im WJ 2013; Beseitigung in 10 Jahren (2023), erwartete Kosten 100.000 Euro, dafür Rückstellung zum Bilanzstichtag 31.12.2013 mit 80% des Teilwertes (80.000) gebildet.

Erstmalige Abzinsung zum 31.12.2014 ergibt (**geringeren**) **RSt-Ansatz** iHv 73.373 Euro (abgezinst auf Restlaufzeit 9 Jahre). Die bestehende Rückstellung ist daher um den Unterschiedsbetrag (UB) von 6.627 Euro zu vermindern.

RLZ	9	8	7	6	5	4	3	2	1	0
BilStT	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Verringerung um UB	6.627									
Dotierung		-2.568	-2.658	-2.751	-2.847	-2.947	-3.050	-3.157	-6.649	0
RSt-Ansatz	73.373	75.941	78.599	81.350	84.197	87.144	90.194	93.351	100.000	0
Ertrag aus Verteilung UB	+ 2.209	+ 2.209	+ 2.209							

Bsp: „Alt“-Rückstellung II

Verursachung einer Bodenkontamination im WJ 2009, Beseitigung in 10 Jahren (2019); erwartete Kosten 100.000 Euro; dafür Rückstellung zum Bilanzstichtag 31.12.2009 mit 80% des Teilwertes (80.000) gebildet.

Erstmalige Abzinsung zum 31.12.2014 ergibt **(höheren) RSt-Ansatz** iHv 84.197 Euro (abgezinst auf Restlaufzeit 5 Jahre). Die bestehende Rückstellung ist daher unverändert mit 80.000 Euro beizubehalten, solange die Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt.

RLZ	5	4	3	2	1	0
BilStT	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Dotierung	0	0	0	0	-20.000	0
RSt-Ansatz	80.000	80.000	80.000	80.000	100.000	0



BMF

BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

Änderungen bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten

- Ausländische Betriebsstättenverluste (§ 2 Abs. 8 Z 3 und 4 EStG)
 - Gruppenbesteuerung (§ 9 Abs. 2 und Abs. 6 Z 6 KStG)
-

Behandlung ausländischer Betriebsstättenverluste



BMF

BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

- **Anpassung der Nachversteuerung ausländischer Verluste**
 - **ursprüngliches Vorbild für Verlustberücksichtigung in Gruppe**
 - **Motive für Einschränkung bei Gruppe auch für ausländische Betriebsstättenverluste relevant**
 - eingeschränkte Vollzugs- und Kontrollmöglichkeiten (Regierungsprogramm)
 - Lücken bei der Nachversteuerung
 - **Allerdings Unterschiede**
 - Weiterhin generelle Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten im Jahr der Verlustentstehung (Z 3)
 - Verschärfung bloß bei Nachversteuerung (Z 4)

Behandlung ausländischer Betriebsstättenverluste



BMF

BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

- **Einführung einer neuen Z 4**
 - **„Reguläre“ Nachversteuerung (unverändert)**
 - **Verankerung der Befreiungsmethode (Klarstellung)**
 - **Verluste aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe werden spätestens im 3. Jahr nach deren Ansatz nachversteuert**
 - wenn nicht schon „regulär“ nachversteuert
 - Staatenliste „umfassende Amtshilfe“ (BMF-Info vom April 2014)
 - **Neuregelung erstmalig bei Veranlagung 2015 anzuwenden**
 - Verluste aus 2015 spätestens in 2018 nachzuversteuern
 - zwingende Verlustberücksichtigung und Nachversteuerung



Behandlung ausländischer Betriebsstättenverluste

- **Übergangsregelung für „Altverluste“**
 - **bis 2014 angesetzte Verluste aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe**
 - bei Veranlagung 2016 bis 2018 zu mindestens 1/3 nachzuversteuern
 - reguläre Nachversteuerung vorgelagert bei Veranlagung 2016
 - bei Veranlagung 2014 angesetzte Verluste: bereits zwei Jahre später nachversteuert, profitieren aber von „Dritteln“
- **Ausnahme von Nachversteuerung für endgültige „Altverluste“**
 - **wenn sie in WJ entstanden sind, die vor dem 1.3.2014 enden,**
 - **im Ausland keine Verwertungsmöglichkeit besteht und**
 - **sie aus ausländischen Betrieben oder Betriebsstätten stammen, die vor dem 1.1.2017 aufgegeben oder veräußert werden**

Beispiel ausländische Betriebsstättenverluste: Nachversteuerung bei fehlender Amtshilfe

Im Jahr 2013 wurden Auslandsverluste iHv 100 TEUR, im Jahr 2014 iHv 150 TEUR im Inland angesetzt.

Jahr	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Ausländische Verluste	100	150					
tatsächlich verwertet			30	40	20 (80)		
reguläre Nachversteuerung			30	40			
Zzgl. Drittel aus „Topf“				60	60	60	
Gesamte Nachversteuerung			30	100	60	60	
„Topf“	100	250	220	120	60	0	

Nach regulärer Nachversteuerung in 2016 sind daher 180 TEUR aus „Topf“ gedrittelt in 2016 bis 2018 nachzuversteuern.



Auslandsverluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung

- **Bis zum AbgÄG 2014: „Weltweite“ Einbeziehung von Gruppenmitgliedern möglich**
- **Seit 1.3.2014: Einschränkung des räumlichen Anwendungsbereichs**
 - **Ausländische Gruppenmitglieder können sein (§ 9 Abs. 2 KStG)**
 - Körperschaften in EU-Mitgliedstaaten und
 - Drittstaaten mit umfassender Amtshilfe
 - **Motive**
 - Eingeschränkte Vollzugs- und Kontrollmöglichkeiten (Verlustumrechnung)
 - Dadurch Lücken bei der Nachversteuerung
 - Bericht des Rechnungshofes
 - Kritik an „weiträumiger“ Gestaltung der Gruppenbesteuerung
 - Fehlende Vollzugs- und Kontrollmöglichkeiten als „Risikofaktor“

Auslandsverluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung

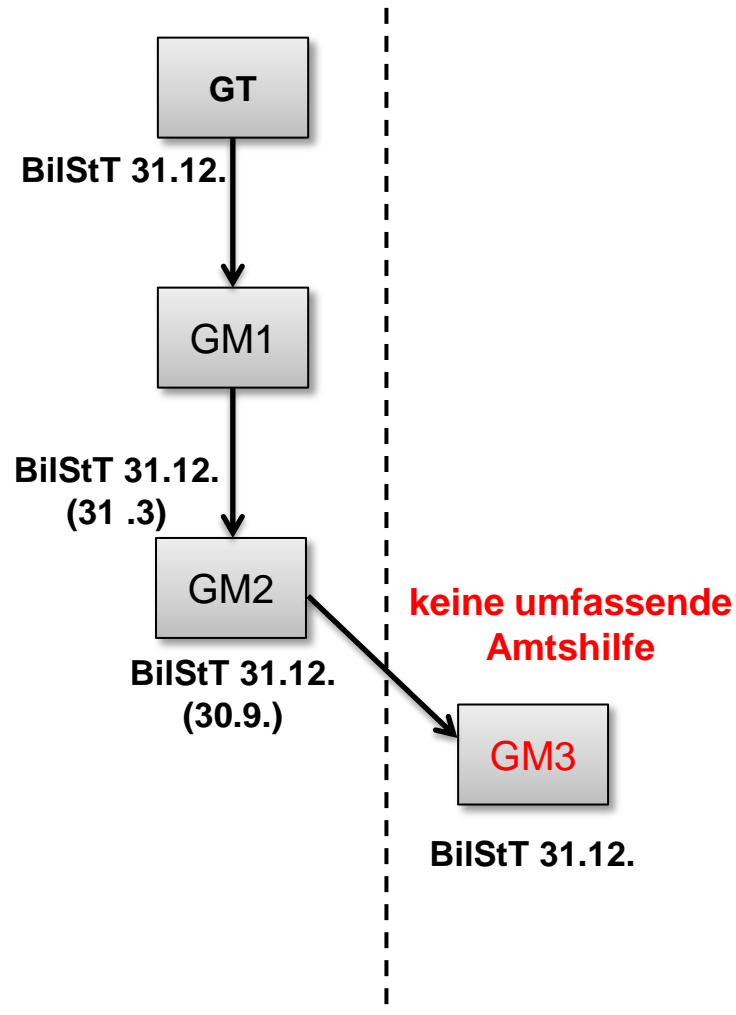
- **Keine Neuaufnahme von Körperschaften ab 1.3.2014, wenn Voraussetzung umfassende Amtshilfe nicht erfüllt**
- **Bestehende Unternehmensgruppen bleiben bis 31.12.2014 aber unverändert**
 - **Erst mit 1.1.2015: Ex lege Ausscheiden von Gruppenmitgliedern in Staaten ohne umfassende Amtshilfe**
 - Letztmalige Verlustzurechnung (oder letztmalige „reguläre“ Nachversteuerung) für WJ 2014 möglich
 - Möglicher „Dominoeffekt“ für nachgelagerte in- oder ausländische Gruppenmitglieder

Auslandsverluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung

- **Rechtsfolgen des ex lege Ausscheidens: Nachversteuerung noch offener Verluste**
 - **Keine Rückabwicklung bei Nichterfüllung der 3-jährigen Mindestdauer**
 - **Gleichmäßige Verteilung des Nachversteuerungsbetrages auf das betreffende und die folgenden beiden Jahre (2015-2017)**
 - Zeitpunkt der tatsächlichen Nachversteuerung womöglich deutlich später aufgrund stufenweiser Zurechnung
 - **Ausnahme von 75%-Vortragsgrenze ab 2015, soweit Nachversteuerungsbeträge enthalten (§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b KStG; überführt in KStG)**

Auslandsverluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung

Beispiel: Ex lege Ausscheiden und Nachversteuerung



GM3:

- **Unverändert in Gruppe bis 31.12.2014**
 - Verlust 2014: -100.000
 - Letztmalige Zurechnung des laufenden Verlustes mit 31.12.2014 möglich
- **Ex lege Ausscheiden mit 1.1.2015**
 - Summe zugerechneter, noch nicht nachsteuerter Verluste -900.000
 - Erstes „Nachsteuerungsdrittel“ iHv 300.000 in 2015 GM2 zugerechnet
 - Zurechnung von je 300.000 in 2016 und 2017
 - Zeitliche Verzögerung bei abweichenden Bilanzstichtagen

Umfassende Amtshilfe - Welche Staaten fallen darunter?

- **Zunehmende Bedeutung für ausländische Verlustverwertung (Betriebsstätten und Gruppe)**
- **„Umfassende Amtshilfe“ – territoriale Aspekte**
 - **BMF-Information vom 02.04.2014: „Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern und Einkommen“**
 - **Amtshilfe-Staatenliste**
 - umfasst insgesamt 68 Staaten bzw. Territorien
 - 27 (andere) EU-Mitgliedstaaten (EU-Amtshilferichtlinie)
 - 36 Drittstaaten (DBA mit „großer“ Auskunfts Klausel)
 - 5 Tax Information Exchange Agreements (TIEA) mit Drittstaaten bzw. Territorien
 - **Künftige Entwicklungen: OECD-Amtshilfeabkommen („multilaterales Abkommen“)**
 - von Österreich unterzeichnet im Mai 2013
 - bislang noch nicht ratifiziert; Anwendbarkeit frühestens ab 1.1.2015 möglich (rechtzeitige Ratifizierung erforderlich)
 - Umfassende Amtshilfe dann auch mit weiteren Drittstaaten, wie zB Indien
 - Vermeidung ex lege Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder per 1.1.2015 durch Ratifikation in 2014?

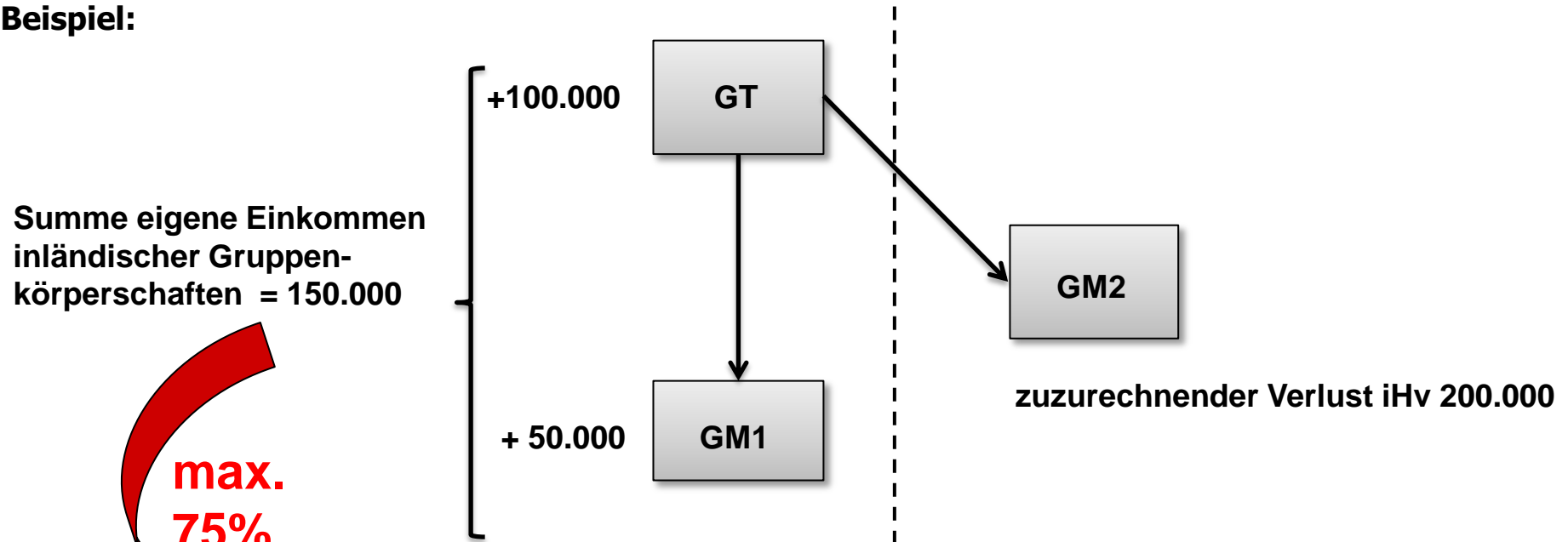
Auslandsverluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung

- **Bisher: Verlustberücksichtigung im Ausmaß der Beteiligung unter Berücksichtigung des Verlustdeckels**
- **AbgÄG 2014: Beschränkung der sofortigen Berücksichtigung ausländischer Verluste**
 - **ErlRV: Vermeidung von „Extremfällen“ (Verluste trotz inländischer Gewinne)**
 - **Einführung einer „Verlustverwertungsgrenze“ (§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG)**
 - **„Zuzurechnende“ vs. „berücksichtigbare“ Verluste**
 - **Verlustberücksichtigung höchstens im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen der inländischen Gruppenkörperschaften („inländisches Gruppenergebnis“)**
 - **Nicht sofort berücksichtigbare Verluste gehen in Verlustvortrag des GT ein**
 - **Definition „eigenes Einkommen“**
 - § 9 Abs. 6 Z 1 iVm Z 4 KStG (GM); § 9 Abs. 6 Z 2 KStG (GT)
 - **Erstmalig bei der Veranlagung des Gruppeneinkommens für das KJ 2015**



Auslandsverluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung

Beispiel:



112.500 maximal ausgleichsfähig

zusammengefasstes Gruppenergebnis daher 37.500

(150.000 - 112.500; Annahme GT hat keine VV, die vom zusammengefassten Ergebnis abgezogen werden können)

„Verlustüberling“ iHv 87.500 (200.000 - 112.500) geht in Verlustvortrag des GT ein; im Folgejahr unter Berücksichtigung der 75%-Vortragsgrenze vom zusammengefassten Ergebnis abziehbar

→ Beschränkung der Verlustverrechnung im Jahr der Verlustentstehung



BMF

**BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN**

Abschaffung Firmenwertabschreibung in der Gruppe



Abschaffung Firmenwertabschreibung

- **Unionsrechtliche Aspekte zur „Altregelung“ § 9 Abs. 7 KStG idF vor AbgÄG 2014**
 - **UFS Linz, 16.4.2013, RV/0073-L/11**
 - Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf inländische Gruppenmitglieder als Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit
 - dagegen Amtsbeschwerde erhoben
 - **Vorlage durch VwGH, 30.1.2014, 2013/15/0186, an EuGH mit zwei Vorlagefragen**
 - Firmenwertabschreibung als unionsrechtlich verbotene Beihilfe?
 - Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit aufgrund Einschränkung auf inländische Gruppenmitglieder?
- **AbgÄG 2014: Abschaffung der Firmenwertabschreibung für sämtliche Beteiligungsanschaffungen nach dem 28.2.2014**



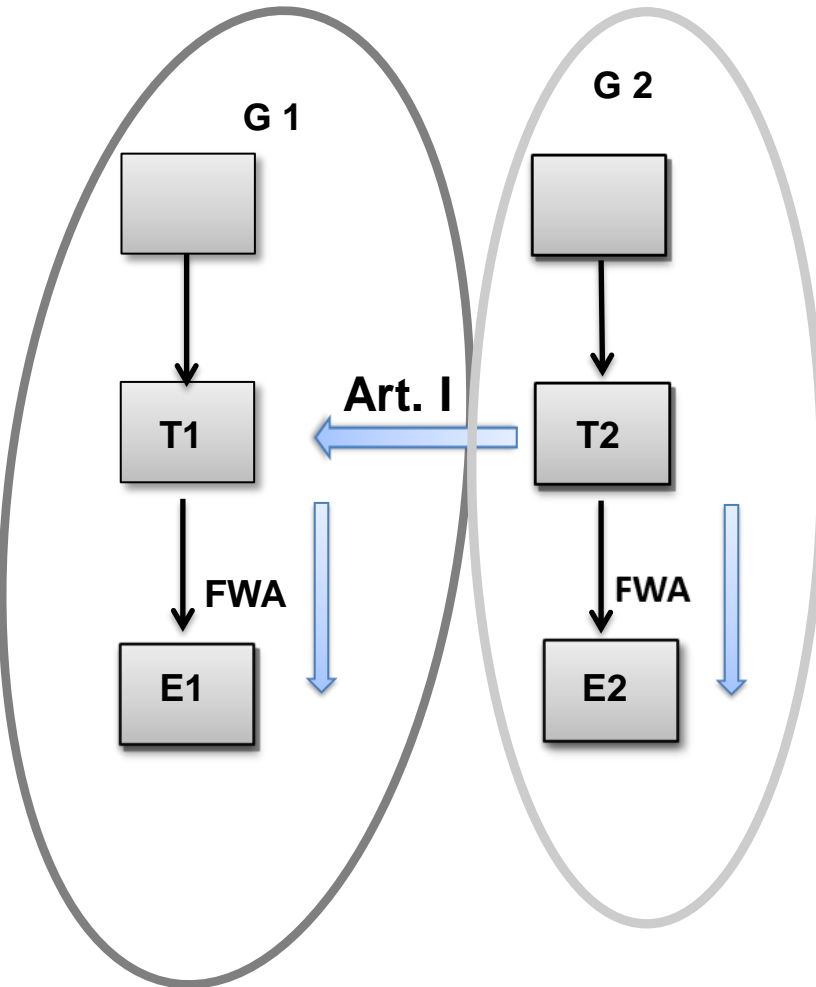
BMF

BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

Abschaffung Firmenwertabschreibung

- **Übergangsvorschrift für Beteiligungsanschaffungen vor dem 1.3.2014**
 - **Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz für künftige, noch offene Fünfzehntel**
 - Auswirkung des steuerlichen Vorteils auf Kaufpreisbemessung
 - EB: Jedenfalls erfüllt bei inländische Beteiligungen, die zeitnah nach der Anschaffung in Unternehmensgruppe einbezogen wurden
 - Spätestmögliche Einbeziehung in „eine“ Unternehmensgruppe im KJ 2015

Abschaffung Firmenwertabschreibung



- **KStR und UmgrStR zur „Fortsetzung“ der begonnenen FWA bei übernehmender Körperschaft in anderer Gruppe**
 - keine „Fortsetzung“ der begonnenen FWA in Gruppe der übernehmenden Körperschaft (durch T1)
 - Aber: Einbeziehung in neue Gruppe; neue FWA begründet (AK und Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers, T2, maßgeblich)
- **„Fortsetzung“ FWA im Lichte der Übergangsvorschrift für Geltendmachung noch offener Fünfzehntel**
 - Vor dem 1.3.2014 angeschafft
 - Einbeziehung in „eine“ Unternehmensgruppe vor 2015 (ÄÄ)



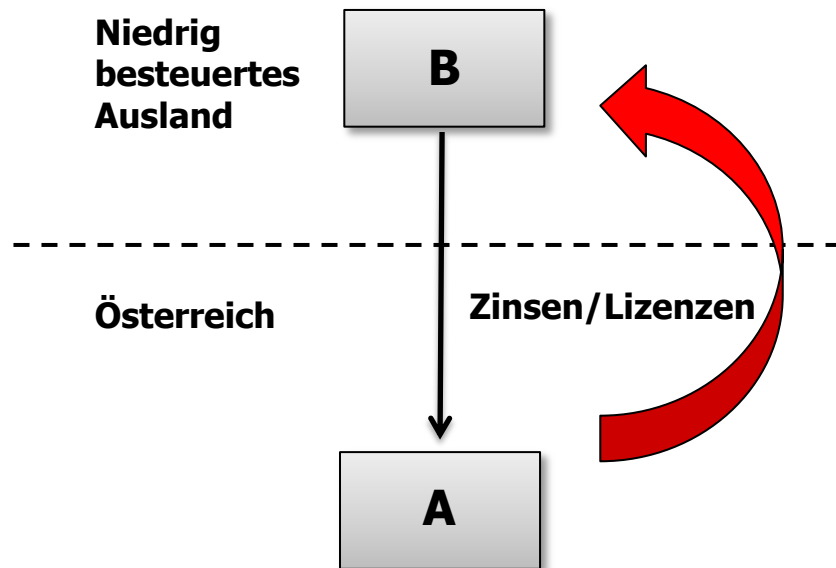
BMF

**BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN**

Abzugsverbot von Zinsen- und Lizenzgebühren im Konzern



Zinsen- und Lizenzabzugsverbot



- **AbgÄG 2014:** Neues Abzugsverbot in § 12 Abs. 1 Z 10 KStG für niedrig besteuerte Zinsen und Lizenzen
- Umsetzung Regierungsprogramm; Hintergrund: **BEPS-Report**
- Ziel: **Vermeidung von konzerninternen Gewinnverlagerung** mittels Zinsen- oder Lizenzzahlungen in Niedrigsteuerländer oder in besondere Steuerregime
- Inkrafttreten: Aufwendungen, die **nach dem 28.2.2014** anfallen



Zinsen- und Lizenzabzugsverbot

- **Zinsen und Lizenzen iSd § 99a EStG**
 - Begriff orientiert sich an Zinsen- und LizenzgebührenRL
- **Zahlung an eine in- oder vergleichbare ausländische Körperschaft des privaten Rechts**
 - Ausgenommen MiFiGs (Risikokapitalleitlinien)
 - Ausgenommen KöRs
- **Unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig oder unter beherrschendem Einfluss desselben Gesellschafters**
 - Ähnlicher Konzernbegriff in § 9 Abs. 7 und § 12 Abs. 1 Z 9 KStG
- **Durchblicken auf den tatsächlich Nutzungsberechtigten**
 - idR ist Empfänger auch Nutzungsberechtigter
 - Einfangen von „back-to-back-Finanzierungen“ (ErIRV)



Zinsen- und Lizenzabzugsverbot

- **Niedrigbesteuerung:**

- **Die Zinsen oder Lizenzgebühren unterliegen bei der empfangenden Körperschaft**

- aufgrund einer persönlichen oder sachlichen Befreiung keiner Besteuerung oder
- einem (nominellen) Steuersatz von weniger als 10% oder
- aufgrund einer dafür vorgesehenen Steuerermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10% (effektiver Steuersatz)
 - „interest/patent-box-regime“
 - fiktiver Betriebsausgabenabzug („notional deduction“)

- **Unbeachtlich laut ErlRV:**

- Laufende Verluste, keine objektive Steuerpflicht aufgrund von Ergebniszurechnung (z.B. Gruppenbesteuerungsregime)

Zinsen- und Lizenzabzugsverbot

Beispiel 1 (ErIRV):

Die österreichische A-GmbH zahlt Lizenzgebühren an ihre Schwestergesellschaft, die im Staat X ansässig ist. Der nominelle Steuersatz im Staat X beträgt 30%. Für Lizenzgebühren sieht die ausländische Steuerrechtsordnung vor, dass 80% der Einnahmen als fiktive Betriebsausgabe abgezogen werden können. Aufgrund dieses speziellen Steuerregimes unterliegen die Lizenzgebühren bei der Schwestergesellschaft einem effektiven Steuersatz von 6%.

Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG kommt zur Anwendung.



BMF

BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

Zinsen- und Lizenzabzugsverbot

Beispiel 2 (ErIRV):

Die österreichische A-GmbH zahlt Zinsen an ihre Muttergesellschaft, die im Staat Y ansässig ist. Der nominelle Steuersatz im Staat Y beträgt 35%. Die Zinseinnahmen sind aufgrund eines in der ausländischen Steuerrechtsordnung vorgesehenen besonderen Steuerregimes zu 55% von der Steuer befreit. Der effektive Steuersatz beträgt daher 15,75%.

Das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 Z 10 KStG kommt nicht zur Anwendung.



BMF

**BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN**

Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Managergehältern





Abzugsverbot bei „Managergehältern“

- **Abzugsverbot bei Jahreseinkommensanteilen über 500.000 Euro auf Ebene des Betriebes/Körperschaft**
- **Begründung: Beitrag der Allgemeinheit an hohen Bezügen nicht sachgerecht (Regierungsprogramm)**
- **Verfassungsrechtliche Aspekte**
- **§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG („Grundnorm“)**
 - **Aufwendungen/Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500.000 Euro/Person/Wirtschaftsjahr überschreitet**
 - **auch für Körperschaften gemäß § 12 Abs. 1 Z 8 KStG**



Abzugsverbot bei „Managergehältern“

- **Entgelt: Summe aller Geld-/Sachleistungen an aktive oder ehemalige Dienstnehmer oder vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen**
 - Ausgenommen Aufwandsersätze
 - Ausgenommen Abfertigungen nach § 67 Abs. 3 EStG
 - Ausgenommen sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 EStG (gesondertes Abzugsverbot in § 20 Abs. 1 Z 8 EStG)
 - Bei Arbeitskräftegestellung gilt das Gestellungsentgelt als Entgelt
- **Aktive und ehemalige Dienstnehmer und vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen (inklusive überlassene Personen) erfasst**
 - unabhängig von der arbeits-, sozialversicherungs- oder steuerrechtlichen Qualifikation des Beschäftigungsverhältnisses
- **Auch Abfindungen von Pensionsansprüchen erfasst, wenn abgefundenen jährlicher Pensionsanspruch 500.000 Euro übersteigt (Verhältnisrechnung)**



Abzugsverbot bei „Managergehältern“

- **Inkrafttreten**
 - **Aufwendungen nach 28.2.2014 – Aliquotierung vorzunehmen**
- **Übergangsregelung für Pensionsrückstellungen**
 - **ErlRV: steuerwirksame Rückstellungsbildung nur für angemessene Pensionshöhe (max. 500.000 Euro p.a.) zulässig**
 - **Einfrierlösung für bestehende (vor dem 1.3.2014 gebildete) Pensionsrückstellungen für Pensionsansprüche über 500.000 Euro p.a.**
 - keine steuerwirksame Auflösung nötig
 - steuerwirksame Neudotierung erst möglich, wenn Rückstellung nach neuer Berechnung (= 500.000 Euro „Deckel“) den „Altstand“ übersteigt

Beispiel: Pensionsrückstellung (ErlRV)

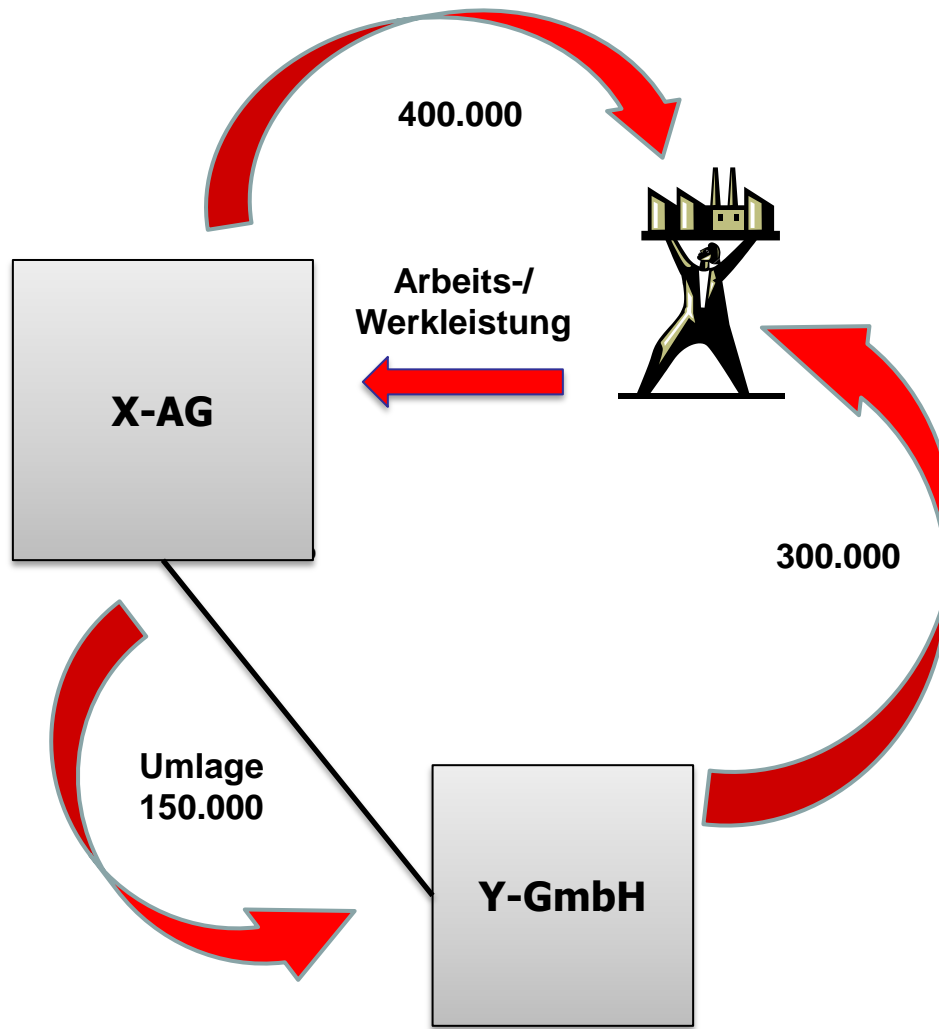
Ein Geschäftsführer einer GmbH bezieht ein Jahresgehalt von 900.000 Euro; zusätzlich wird ihm eine Firmenpension in Höhe von 600.000 Euro pro Jahr zugesagt. Das laufende Entgelt unterliegt der Kürzung des Betriebsausgabenabzuges, sodass der Lohnaufwand lediglich in Höhe von 500.000 Euro abgezogen werden kann. Daneben kann die Rückstellung nur für eine „angemessene“ jährliche Firmenpension in Höhe von 500.000 Euro gebildet werden, weil auch nur eine künftige jährliche Pension in Höhe von bis zu 500.000 Euro als Betriebsausgabe abgezogen werden kann.



Abzugsverbot bei „Managergehältern“

- **Abzugsverbot bei Körperschaften – § 12 Abs. 1 Z 8 KStG**
 - **Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 7 EStG gilt auch für Körperschaften**
 - **Betrag von 500.000 Euro zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen im Konzern Entgelte erhält**
 - Werden Umlagen geleistet, ist auf tatsächliche Aufwendungen abzustellen
 - Aufwendungen um empfangene Umlagen zu kürzen und danach zu aliquotieren
 - Ausnahme für Überlassung von Personen nicht anwendbar
 - **Inkrafttreten (§ 26c Z 50)**
 - für Aufwendungen nach 28.2.2014
 - sinngemäße Anwendung der Inkrafttretensbestimmung im EStG

Abzugsverbot bei „Managergehältern“



Beispiel: Konzernumlage

Der Vorstand der X-AG erhält von dieser ein Entgelt iHv 400.000 Euro, gleichzeitig erhält er von der Y-GmbH, der Tochtergesellschaft der X-AG, ein Entgelt iHv 300.000 Euro. Die X-AG leistet in diesem Zusammenhang an die Y-GmbH eine Umlage iHv 150.000 Euro.

Gesamtentgelt: 700.000

Abzugsgrenze: 500.000 (=5/7 v. 700.000)

X-AG: 400.000 + 150.000 = 550.000

Y-GmbH: 300.000 – 150.000 = 150.000

Abzugsfähige Aufwendungen:

$\frac{5}{7}$ v. 550.000 = ~**393.000 (X-AG)**

$\frac{5}{7}$ v. 150.000 = ~**107.000 (Y-GmbH)**



BMF

**BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN**

Sonstige ertragsteuerliche Änderungen



- **Entfall der 75%-Verlustvortrags- bzw. Verrechnungsgrenze im EStG (§ 2 Abs. 2b idF vor AbgÄG 2014)**
 - **Erweiterung des Kreises der begünstigten Spendenempfänger (§ 4a EStG)**
 - **Einschränkung des Gewinnfreibetrages bei Wertpapierinvestitionen (§ 10 EStG)**
 - **Umgestaltung und Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht bei Zinsen (§ 98 Abs. EStG)**
 - **„GmbH light“ und Mindeststeuer**
-
- 