

EDITORIAL



Georg Kofler

Unternehmenssteuerliches im AbgÄG 2015

Kaum ist die Druckerschwärze der „großen Steuerreform“ in Form des StRefG 2015/2016¹ getrocknet, lugt mit dem Begutachtungsentwurf des AbgÄG 2015² schon das nächste Steuergesetz um die Ecke. Aus unternehmenssteuerlicher Sicht enthält dieser Entwurf insbesondere zwei, in der politischen Diskussion durchaus als „Paket“ betrachtete Änderungsblöcke.

Der erste Themenkomplex betrifft die weitgehende Rücknahme der durch das StRefG 2015/2016 eingeführten, im seinerzeitigen politischen Gesetzwerdungsprozess auch gegenüber der Regierungsvorlage nicht abgemilderten³ Verschärfungen bei der Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG. Durch die Anordnung einer „Verwendungsreihenfolge“ sollte nämlich 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.⁴ Dadurch wurde insbesondere das bisher aufgrund der Verwaltungspraxis⁵ bestehende Wahlrecht beseitigt, die unternehmensrechtliche Ausschüttung eines Bilanzgewinnes steuerlich entweder als Gewinnausschüttung oder als Einlagenrückzahlung zu behandeln. Aufgrund

der vielfältigen grundlegenden und technischen Kritikpunkte an der Neuregelung,⁶ speziell auch dem befürchteten Rückgang der Eigenkapitalausstattung österreichischer Unternehmen, soll nunmehr im Entwurf zum AbgÄG 2015 eine weitgehende Rückkehr zum früheren Recht geschaffen werden: Die erneute Neufassung des § 4 Abs 12 EStG soll das unternehmerische Wahlrecht zwischen Gewinnausschüttung und Einlagenrückzahlung explizit verankern und an die positive Innenfinanzierung bzw den positiven Einlagenstand knüpfen. Überdies soll vorgesehen werden, dass offene Gewinnausschüttung nur bei positiver Innenfinanzierung möglich sind.⁷ Eine Verknüpfung zwischen § 4 Abs 12 EStG und „Neubewertungsumgründungen“ wird über das Vehikel der Ausschüttungssperre nach § 235 UGB hergestellt, die ebenfalls im Rahmen des AbgÄG 2015 neu gefasst und auf alle Umgründungstypen mit Neubewertung ausgedehnt werden soll. Dadurch soll nach den ErlRV verhindert werden, dass ausschüttungsgesperrete Beträge, die unternehmensrechtlich im Jahresüberschuss enthalten sind, das Innenfinanzierungskonto und damit das steuerliche Ausschüttungspotential erhöhen.

Der zweite Themenkomplex betrifft die Neuordnung der Wegzugs- bzw Entstrickungsbesteuerung. Bereits die Steuerreformkommission hatte darauf hingewiesen, dass

1 BGBl I 2015/118.

2 Begutachtungsentwurf 159/ME XXV. GP, versandt am 16. 10. 2015.

3 So konnte im politischen Prozess zur Erlassung des StRefG 2015/2016 keine Einigung über die Einarbeitung der durchwegs kritischen Stellungnahmen in der Begutachtung erzielt werden (siehe zB die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder 108/SN-129/ME XXV. GP, 9 ff), obwohl eine solche in den Erläuterungen der Regierungsvorlage noch in Aussicht gestellt worden war (siehe ErlRV 684 BlgN XXV. GP, 8).

4 Ausführlich ErlRV 684 BlgN XXV. GP, 8 ff (zum StRefG 2015/2016); ausführlich dazu *Rzepa/Titz* in *Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), *Steuerreform 2015/16* (2015) 51 (51 ff); *Marschner*, *Einlagen in Kapitalgesellschaften* (2015) 530 ff.

5 Pkt 1.4 des Einlagenrückzahlungserlasses, AÖF 1998/88.

6 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.

7 Siehe zu der bereits bisher im Schrifttum geführten Diskussion zB *Blasina/Zöchling*, *Gewinnausschüttung bei noch negativer Innenfinanzierung*, in: *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), *Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung* (2011) 211 (211 ff)

das derzeitige österreichische System des Besteuerungsaufschubs im Lichte der jüngeren Judikatur des EuGH äußerst großzügig sei, und Änderungen empfohlen.⁸ Dies vor allem deshalb, weil einerseits nach der jüngsten Rechtsprechung des EuGH in *DMC*⁹ und *Verder LabTec*¹⁰ bei Gesellschaften bzw im betrieblichen Bereich auch eine auf fünf bzw zehn Jahre gestaffelte Erhebung der „Wegzugssteuer“ anstatt eines – auch im österreichischen Steuerrecht vorgesehenen (zB § 6 Z 6 EStG) – Besteuerungsaufschubes bis zur Realisierung zulässig ist, andererseits die im derzeitigen Recht bereits mit dem Wegzug zu laufen beginnende absoluten Verjährung nach § 209 BAO eine deutliche Schranke für die Ausübung des österreichischen Besteuerungsrechts bildet. Diese Gedanken greift nunmehr der Entwurf des AbgÄG 2015 durch ein „zweigleisiges System“ auf:

- Im betrieblichen Bereich soll ab 1. 1. 2016 in § 6 Z 6 EStG das bisherige Nichtfestsetzungskonzept durch ein Ratenzahlungskonzept ersetzt werden: Dieses soll bei der Überführung von Wirtschaftsgütern, Verlegungen von Betrieben oder Betriebsstätten iS des § 6 Z 6 lit a EStG und bei „sonstigen Umständen“ iS des § 6 Z 6 lit b EStG (nF), durch die es „zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten“ kommt (zB Abschluss oder Änderung eines DBA), im Verhältnis zu EU-Staaten und EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe¹¹ greifen. Es sieht eine antragsgebundene, gleichmäßige Verteilung der Abgabenschuld über einen Zeitraum von sieben Jahren (Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) bzw zwei Jahren (Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens¹²) vor.
- Im außerbetrieblichen Bereich soll hingegen § 27 Abs 6 EStG ab 1. 1. 2016 so modifiziert werden, dass das bisherige Nichtfestsetzungskonzept (nur mehr) für den tatsächlichen Wegzug einer natür-

lichen Person sowie die unentgeltliche Übertragung an eine andere natürliche Person beibehalten wird, in allen anderen Wegzugs- bzw Entstrickungsfällen („Umständen“) aber die sinngemäße Anwendung des Ratenzahlungskonzepts des § 6 Z 6 EStG greifen soll (insbesondere also im „Privatstiftungsbereich“). Zugleich soll eine Anpassung der absoluten Verjährung nach § 209 Abs 3 BAO erfolgen, sodass bei einer Nichtfestsetzung „das Recht auf Festsetzung der genannten Abgaben insoweit jedoch spätestens zehn Jahre nach Ablauf des Jahres [verjährt], in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist“, also die absolute Verjährung zB erst mit dem Realisierungsvorgang (anstatt wie bisher bereits mit dem Wegzug) zu laufen beginnen soll; dieser neue Verjährungsbeginn soll quasi-rückwirkend auf alle Nichtfestsetzungsfälle seit 1. 1. 2006 anwendbar sein.

Eine flankierende Maßnahme zur Wegzugsbesteuerung findet sich auch für das Privatstiftungssteuerrecht. Dort soll nach dem Entwurf des § 24 Abs 5 KStG bei Stiftungsauflösung insoweit keine „Letztgutschrift“ von Zwischensteuer erfolgen, als die Zuwendungen an „Steuerausländer“ abkommensrechtlich entlastet sind. Damit sollen unter anderem „Umgehungen“ der Wegzugsbesteuerung durch Gestaltungen mit Privatstiftungen (zB Wegzug des Begünstigten bei nachfolgender Auflösung der Stiftung¹³) verhindert werden.¹⁴

Diese beiden Änderungskomplexe des geplanten AbgÄG 2015 sind wohl als unternehmenssteuerrechtliches „Gesamtpaket“ zu betrachten, das einerseits die durch das StRefG 2015/2016 geschaffene Einschränkung der unternehmerischen Entscheidungsfreiheit im Hinblick auf Einlagenrückzahlungen weitgehend (und überwiegend rechtzeitig) zurücknimmt, andererseits das österreichische Besteuerungsinteresse an aufgelaufenen stillen Reserven in Wegzugs- bzw Entstrickungssituationen besser als das bisherige Recht wahrt.

8 Bericht der Steuerreform-Kommission 2014 (Dezember 2014) 139 ff.
9 EuGH 23. 1. 2014, C-164/12, *DMC*, ECLI:EU:C:2014:20; dazu *Mair/Nekrasov*, Kurswechsel in der „Wegzugsbesteuerung“? taxlex 2014, 144 (144 ff); *Wurm*, Rs DMC – EuGH zur Unionsrechtskonformität der Wegzugsbesteuerung bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Mitunternehmeranteilen, GES 2014, 246 (246 ff); *Wurm*, Rs DMC: Unionsrechtskonformität der Entstrickungsregelung in § 16 UmgrStG bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Mitunternehmeranteilen? GES 2014, 291 (291 ff).

10 EuGH 21. 5. 2015, C-657/13, *Verder LabTec GmbH & Co. KG*, EU:C:2015:331.

11 Eine Liste von Staaten mit umfassender Amtshilfe – auch aufgrund des OECD-AHA (BGBl III 2014/193) – findet sich in der BMF-Info vom 2. 4. 2014, BMF-010221/0169-VI/8/2014, AÖF 2014/110,

idF BMF-010221/0593-VI/8/2014, AÖF 2014/241, und BMF-010221/0844-VI/8/2014, wobei aber betont werden muss, dass ein österreichischer Vorbehalt zur Vollstreckungshilfe nach dem OECD-AHA abgegeben wurde; eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe im Hinblick auf die EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen besteht daher derzeit nur aufgrund der bilateralen DBA im Verhältnis zu Norwegen und Liechtenstein, trotz des OECD-AHA aber nicht im Verhältnis zu Island.

12 Siehe bereits bisher Rz 2517j EStR 2000.

13 Dazu zB EAS 3197 = SWI 2011, 124 (21. 2. 2011).

14 Siehe zu dieser Problematik zuletzt auch *Kofler*, Die österreichische Privatstiftung im Internationalen Steuerrecht: Zuwendungen an ausländische Begünstigte, ZFS 2015, 231 (231 ff).