

16. Oktober 2015

BMF-010203/0322-VI/6/2015

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfung
Bundesfinanzgericht

Salzburger Steuerdialog 2015

Ergebnisunterlage Einkommen- und Körperschaftsteuer

Ergebnisse des Salzburger Steuerdialoges 2015 im Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer

1. Einkünftezurechnung und Fragestellungen beim Fruchtgenuss

1.1. Bezug habende Normen und Richtlinien samt Randzahlen

[§ 2 EStG 1988](#); EStR 2000 Rz 111 ff

1.2. Sachverhalt

Im Rahmen des ESt-Workshops des Salzburger Steuerdialoges 2015 wurde intensiv über Fragestellungen im Zusammenhang mit der Einkünftezurechnung bei Fruchtgenussrechten diskutiert.

Einleitend wurden die aus der höchstgerichtlichen Judikatur herausgebildeten Kriterien für eine Zurechnung der aus dem Fruchtgenussrecht erzielten Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten dargestellt. Diese Kriterien sind auch in den EStR 2000 Rz 111 ff genannt und sehen eine Zurechnung dann vor, wenn der Fruchtgenussberechtigte

- auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann,

- die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalten kann,
- die mit dem Fruchtgenussrecht verbundenen Aufwendungen trägt,
- das Fruchtgenussrecht für eine gewisse Dauer eingeräumt wird und
- seine Rechtsposition ausreichend abgesichert ist.

1.3. Aktuelle Judikatur

In der Folge wurden einige neuere Judikate zum Fruchtgenussrecht dargestellt und besprochen:

- VwGH 28.11.2007, [2003/14/0065](#):
Der VwGH hat die Einkünfte aus einer vermieteten Eigentumswohnung nicht den fruchtgenussberechtigten minderjährigen Kindern zugerechnet, sondern dem Fruchtgenussbesteller, weil aufgrund des Sachverhaltes die Aufwandstragung durch die Fruchtgenussberechtigten nicht erkennbar war. Die Betriebskosten wurden vom Konto der Mutter der Fruchtgenussberechtigten abgebucht. Die behauptete Ausgestaltung der Aufwandstragung derart, dass die zunächst von der Mutter der Fruchtgenussberechtigten getragenen Aufwendungen grundsätzlich weiterverrechnet, allerdings zugleich gestundet worden wären, hat der VwGH als nicht fremdüblich angesehen.
- VwGH 20.3.2014, [2011/15/0174](#):
Im Verfahren zum Erkenntnis vom 20.3.2014, 2011/15/0174 (dieses betraf denselben Steuerpflichtigen, jedoch einen unterschiedlichen Veranlagungszeitraum als das oz Verfahren zu 2003/14/0065), hat der VwGH trotz nunmehr erkennbarer Aufwandstragung durch die Fruchtgenussberechtigten die Einkünfte aus dem Mietvertrag dem Fruchtgenussbesteller zugerechnet. Der Grund hierfür war das Fehlen einer tatsächlichen Einflussnahme auf die Einkünfterzielung, weil aufgrund des langfristigen Mietverhältnisses eine solche nicht notwendig und daher faktisch auch nicht möglich war. Der VwGH hat ausgesprochen, dass die bloße Übernahme eines Mietvertrages nicht

ausreichend ist, um eine Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten zu bewirken.

- VwGH 27.6.2013, [2009/15/0219](#):

Bei einem Zuwendungsfruchtgenuss an einem vermieteten Einfamilienhaus, der später im Grundbuch einverleibt wurde, bestand keine Vereinbarung über die Aufwandstragung. Der VwGH hat hierbei allerdings ausgesprochen, dass sich die Verpflichtung des Fruchtgenussberechtigten zur Aufwandstragung bereits aus den dispositiven Bestimmungen des ABGB ([§ 512 ABGB](#)) ergibt, womit bei Fehlen einer davon abweichenden Vereinbarung das Kriterium der Aufwandstragung erfüllt ist.

- BFG 28.5.2014, [RV/1100465/2012](#):

Zu einem auf 5 Jahre eingeräumten Zuwendungsfruchtgenuss hat das BFG ausgesprochen, dass die Dauer der Rechtseinräumung lediglich Indizcharakter für das Vorliegen einer rechtlich abgesicherten Position hat. Um diese gesamthaft beurteilen zu können, müssen weitere Elemente hinzutreten, die Aufschluss über die tatsächliche Rechtsposition des Fruchtgenussberechtigten geben. Bei Vorliegen einer eigenständigen Teilnahme am Wirtschaftsleben ist nach Ansicht des BFG auch eine Rechtseinräumung für weniger als 10 Jahre ausreichend.

- UFS 29.7.2011, RV/0511-S/10:

Zu einem an die Ehefrau eingeräumten Zuwendungsfruchtgenuss an bestehenden Bau-, Dienstbarkeits- und Bestandrechten, der mit der Scheidung der Ehe auflösend bedingt war, hat der UFS ausgesprochen, dass aufgrund der Beeinflussbarkeit des Bedingungseintritts die Rechtsposition des Fruchtgenussberechtigten nicht ausreichend gesichert ist und damit keine Zurechnung der Einkünfte an diesen stattfindet.

1.4. Diskussion

Im Rahmen der folgenden Diskussionen wurden diese Judikate analysiert und deren Auswirkungen auf die derzeitige Verwaltungspraxis untersucht:

a) Dispositionsmöglichkeiten:

Hinsichtlich des für eine Zurechnung notwendigen Kriteriums der Einflussnahme auf die Einkünfteerzielung und Ausgestaltung der Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen ergibt sich aufgrund der neueren VwGH-Judikatur (20.3.2014, [2011/15/0174](#)) die Konsequenz, dass insbesondere bei langfristigen Verträgen aufgrund der faktisch mangelnden Dispositionsmöglichkeiten der Fruchtgenussberechtigten eine Zurechnung der Einkünfte an diese generell nicht möglich sein wird.

Allerdings muss das Vorhandensein von Dispositionsmöglichkeiten auf mehreren Ebenen betrachtet werden, weil die Einkünfteerzielung sowohl Einnahmen als auch Ausgaben mitumfasst. Dementsprechend muss bei der Möglichkeit der Einflussnahme sowohl auf die Einnahmen- als auch auf die Ausgabenseite Bedacht genommen werden. Daraus ergibt sich, dass bei der Fruchtgenusseinräumung an bereits vermieteten Objekten die Einnahmenseite faktisch nicht disponibel ist. Besteht in diesen Fällen allerdings eine Einflussmöglichkeit auf der Ausgabenseite, somit betreffend der zu tragenden Aufwendungen, kann eine Zurechnung an den Fruchtgenussberechtigten dennoch erfolgen. Auch hier muss allerdings beachtet werden, dass nach der VwGH-Judikatur die rein anteilige Aufwandstragung für Maßnahmen, die von der Miteigentumsgemeinschaft beschlossen werden, ebenso wenig eine Einflussmöglichkeit der Fruchtgenussberechtigten vermittelt, weil diese sich stellvertretend für den zivilrechtlichen Wohnungseigentümer diesen Maßnahmen im Regelfall nicht entziehen können.

Die Grenzziehung ist komplex, zumal beachtet werden muss, dass im Bereich der Vermögensverwaltung auch bei Eigentümern die Dispositionsmöglichkeit sehr eingeschränkt ist.

b) Verfahrensrechtliche Auswirkungen:

Zudem wirft die Judikatur des VwGH bezüglich der Notwendigkeit einer Einflussmöglichkeit auf die Einkünfteerzielung auch verfahrensrechtliche Fragen auf. Wird zB ein Fruchtgenussrecht an einem Zinshaus eingeräumt, besteht aber eine Einflussmöglichkeit auf die Einkünfteerzielung nur an einzelnen Wohnungen, käme es bei konsequenter Umsetzung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu einer gemischten Zurechnung der Einkunftsquelle zwischen Eigentümer und Fruchtnießer.

Bei einer gemischten Zurechnung stellt sich die Frage, wie damit verfahrensrechtlich umzugehen ist. Ist das Zinshaus als gemeinschaftliche Einkunftsquelle des Eigentümers und des Fruchtnießers zu werten und daher ein Feststellungsverfahren nach [§ 188 BAO](#) durchzuführen? Dem steht entgegen, dass es sich hierbei nicht um eine einer gemeinsamen Bewirtschaftung unterliegende Einkunftsquelle handelt. Die Einkunftsquelle selbst wird ausschließlich von dem Fruchtgenussberechtigten bewirtschaftet. Die Zurechnung von Teilen dieser Einkunftsquelle an den Eigentümer beruht ausschließlich auf der mangelnden Einflussmöglichkeit des Fruchtnießers. Daraus kann aber nicht eine gemeinsame Bewirtschaftung durch beide Steuerpflichtige abgeleitet werden. Die Einkunftsquelle wäre daher entsprechend der Zurechnung der einzelnen Wohnungen sowohl dem Eigentümer und dem Fruchtnießer zuzurechnen und die Einnahmen und Ausgaben entsprechen auf die beiden Steuerpflichtigen aufzuteilen. Ein Feststellungsverfahren nach [§ 188 BAO](#) wäre daher nicht durchzuführen.

Dies zeigt aber, dass eine gemischte Zurechnung nur schwer umsetzbar wäre, so dass sich die Frage stellt, ob die Rechtsprechung des VwGH nicht dahingehend zu verstehen wäre, danach zu unterscheiden, ob das Fruchtgenussrecht an einem Zinshaus oder an mehreren Eigentumswohnungen eingeräumt wurde.

Bei einem Fruchtgenussrecht an einem Zinshaus kann das Objekt nur als Gesamtheit beurteilt werden. Wenn im Zuge der Vermietung einzelner Wohnungen eine Einflussmöglichkeit auf die Einkünfteerzielung erlangt wird, dann bezieht sich diese auf das gesamte Zinshaus und das gesamte Zinshaus ist dem Fruchtgenussberechtigten zuzurechnen. Bei einem Fruchtgenussrecht an Eigentumswohnungen kann dagegen für die Zurechnung der Einkünfte zwischen den einzelnen Wohnungen differenziert werden, weil

jede Eigentumswohnung für sich ein Beurteilungsobjekt für die Einkünftezurechnung darstellt (die maßgebliche Judikatur des VwGH ist ebenfalls zu einer Eigentumswohnung ergangen).

c) Vorbehaltsfruchtgenuss:

Zum Vorbehaltsfruchtgenussrecht wurde übereinstimmend die Meinung vertreten, dass die Zurechnung an den Fruchtnießer auf Grund der bereits vor der Fruchtgenusseneinräumung bestehenden Einflussmöglichkeit gegeben sei. Diese wird trotz der Eigentumsübertragung durch das Fruchtgenussrecht zurückbehalten, so dass die Einkünftezurechnung an den Fruchtnießer in diesen Fällen unproblematisch ist.

d) Rechtlich abgesicherte Position:

Thematisiert wurde auch die Problematik der rechtlich abgesicherten Position; sowohl hinsichtlich des Umfanges dieser Position als auch hinsichtlich der als Minimum anzusehenden zeitlichen Dauer.

Bezüglich Scheidungsklauseln ist grundsätzlich auf die Rechtsprechung des UFS, der bei einer Scheidungsklausel eine rechtlich abgesicherte Position verneint, und auf eine darauf Bezug nehmende Info des BMF zu verweisen.

Im Zuge der Diskussion wurde allerdings herausgearbeitet, dass bei sog. Scheidungsklauseln zu unterscheiden ist. Eine echte Scheidungsklausel stellt die Auflösung der Fruchtgenussvereinbarung nicht in die ausschließliche Entscheidungsbefugnis des Fruchtgenussgebers. Die Folgen treten auch nicht unmittelbar mit dem Willensentschluss des Fruchtgenussgebers ein, sondern sind auch von der Reaktion des Ehepartners und dem Vorgehen des die Scheidung zu vollziehenden Gerichtes abhängig.

Anders dagegen ist eine Klausel zu beurteilen, die bereits bei der Auflösung der ehelichen Gemeinschaft den Wegfall des Fruchtgenussrechtes vorsieht. In diesem Fall ist die Aufhebung des Fruchtgenussrechtes ausschließlich von einem Willensentschluss des Fruchtgenussgebers abhängig. Der Fruchtgenussnehmer befindet sich in diesem Fall keinesfalls in einer rechtlich abgesicherten Position (zu einem solchen Sachverhalt ist auch die oben angeführte Entscheidung des UFS 29.7.2011, RV/0511-S/10 ergangen).

Auch die Dauer, auf die eine Fruchtgenussvereinbarung abgeschlossen wurde, stellt einen nicht unwesentlichen Aspekt für die Beurteilung der rechtlich abgesicherten Position dar. Je länger die Mindestlaufzeit des Vertrages, desto besser ist die Rechtsposition des Berechtigten. Eine generelle Untergrenze kann nicht gezogen werden. Entscheidend ist grundsätzlich das Gesamtbild der Verhältnisse. Allerdings sollte aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und auch als Anhaltspunkt für die Steuerpflichtigen die derzeit in den EStR verlangte Mindestdauer von 10 Jahren beibehalten werden.

2. Nachversteuerung von Auslandsverlusten bei Fehlen eines DBA

2.1. Bezugshabende Normen und Richtlinien samt Randziffern

[§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#); [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#), [VO zu § 48 BAO](#); EStR 2000 Rz 198 ff

2.2. Sachverhalt

Eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft begründet im Jahr 2015 eine ausländische Betriebsstätte in Staat Y. Mit Staat Y besteht weder ein DBA noch eine umfassende Amtshilfe. Aus Vereinfachungsgründen wird davon ausgegangen, dass es zwischen dem österreichischen und ausländischen Steuerrecht weder Währungs- noch Ergebnisumrechnungsdifferenzen gibt.

Die Betriebsstätte erzielt in den Jahren 2015 bis 2018 Anlaufverluste von jährlich EUR -50.000. In 2019 werden erstmals Gewinne iHv EUR 100.000 erzielt. Davon können im Ausland die Verluste aus 2015 zur Gänze sowie Verluste aus 2016 in Höhe von EUR 10.000 in Abzug gebracht werden. Der ausländische Körperschaftsteuersatz beträgt 20%.

2.3. Fragestellungen

- Kommt [§ 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988](#) in 2018 für die Verluste aus 2015 zur Anwendung?
- Kommt [§ 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988](#) in 2019 für die Verluste aus 2016 zur Anwendung?

2.4. Lösung Steuerdialog

Mit Staat Y besteht weder ein DBA noch eine umfassende Amtshilfevereinbarung. Sofern positive Einkünfte in Staat Y erzielt werden, kann für diese auf Basis der [VO zu § 48 BAO](#) eine Entlastung von der Doppelbesteuerung herbeigeführt werden. Die VO sieht hierbei für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte stammen, die Anwendung der Befreiungsmethode vor, wenn sie im Ausland einer der österreichischen Einkommensteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt ([§ 1 Abs. 1 lit. b VO zu § 48 BAO](#)). Im vorliegenden Fall kommt es mangels positiver Betriebsstätteneinkünfte in Staat Y in den Jahren 2015 bis 2018 grundsätzlich nicht zur Anwendung der VO zu § 48 BAO, sondern erst im Jahr 2019. Im Jahr 2019 sind die positiven Betriebsstätteneinkünfte aus Staat Y in Höhe von EUR 100.000 aufgrund von § 1 Abs. 1 lit. b VO zu § 48 von der Besteuerung im Inland auszunehmen (Befreiungsmethode), weil die Durchschnittsteuerbelastung an Körperschaftsteuer mehr als 15% beträgt.

Nach [§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#) idF AbgÄG 2014 sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Die Regelung über die Nachversteuerung ist seit dem AbgÄG 2014 gesondert in einer eigenen Z 4 geregelt. Nach dieser Bestimmung erfolgt eine Nachversteuerung angesetzter ausländischer Verluste entweder durch die Verlustverwertung im Ausland oder – wenn der Verlust aus einem Staat stammt, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht – durch Zeitablauf („*spätestens im dritten Jahr nach deren Ansatz*“). Durch die Neuregelung sollte klargestellt werden, dass die Nachversteuerung von ausländischen, im Inland angesetzten Verlusten, nur dann zur Anwendung kommt, wenn die ausländischen Einkünfte von der Besteuerung im Inland ausgenommen werden (Befreiungsmethode). Die Anwendung der Befreiungsmethode kann sich dabei nicht nur aus einem mit dem ausländischen Staat abgeschlossenen DBA ergeben, sondern etwa auch aufgrund der VO zu § 48 BAO ([BGBl. II Nr. 474/2002](#)).

Für die Frage, ob ein Verlustansatz nach [§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#) und in weiterer Folge eine Nachversteuerung nach [§ 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988](#) zu erfolgen hat, muss daher auch im Verhältnis zu Staat Y, mit dem kein DBA besteht, bereits im Jahr des Verlustansatzes untersucht werden, ob im Falle des Vorliegens späterer positiver Einkünfte die Befreiungs-

oder die Anrechnungsmethode nach der [VO zu § 48 BAO](#) zur Anwendung käme. Führt diese (hypothetische) Prüfung zum Ergebnis, dass für positive Betriebsstätteneinkünfte aus Staat Y in Folgejahren grundsätzlich die Befreiungsmethode zur Anwendung käme, so sind die in den Jahren 2015 bis 2018 entstandenen Betriebsstättenverluste aus Staat Y (allenfalls gedeckelt) gemäß [§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#) im Inland anzusetzen.

Da mit dem Staat Y keine umfassende Amtshilfe besteht, kommt folglich bereits in 2018 die zwingende Nachversteuerung in Folge Zeitablaufes gemäß [§ 2 Abs. 8 Z 4 zweiter Satz EStG 1988](#) für die in 2015 angesetzten Verluste von EUR -50.000 zur Anwendung.

Aufgrund von [§ 2 Abs. 8 Z 4 EStG 1988](#) kommt es auch im Jahr 2019 zur gänzlichen Nachversteuerung der in 2016 angesetzten Verluste iHv EUR -50.000, wobei EUR 10.000 aufgrund der tatsächlichen Verlustverwertung im Ausland und EUR 40.000 aufgrund Zeitablaufes nachzuversteuern sind.

3. Methodenwechsel nach [§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#)

3.1. Bezugshabende Normen und Richtlinien samt Randzahlen

[§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#); [VO – Internationale Schachtelbeteiligungen](#), BGBl. II Nr. 295/2004, KStR 2013 Rz 1229 ff.

3.2. Ausgangspunkt

Im Rahmen des Salzburger Steuerdialoges 2015 wurden offene Probleme hinsichtlich der Anwendung des Methodenwechsels nach [§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#) sowie der dazu ergangenen Verordnung, VO – Internationale Schachtelbeteiligungen, BGBl. II Nr. 295/2004, diskutiert. Obwohl diese Verordnung bereits vor 10 Jahren in Kraft getreten ist und auch schon mehrfach Diskussionsgegenstand des Salzburger Steuerdialogs war (siehe dazu zuletzt Salzburger Steuerdialog 2013, ÖStZ Spezial, 2013, 33 ff) stellen sich nach wie vor einige Zweifelsfragen zu deren Auslegung. Über die inhaltliche Diskussion dieser Zweifelsfragen hinaus wurde die bestehende Verordnung in Teilaspekten auch vor einem rechtspolitischen Hintergrund gewürdigt.

3.3. Fragestellungen und Diskussion

3.3.1. Beurteilung des „passiven“ Unternehmensschwerpunktes

[§ 2 Z 2 der VO - Internationale Schachtelbeteiligung](#), BGBl. II Nr. 295/2004 sieht vor, dass der Unternehmensschwerpunkt danach zu beurteilen ist, in welchen Bereichen Kapital oder Arbeitskräfte der ausländischen Gesellschaft nachhaltig und überwiegend eingesetzt werden und die Wertschöpfung nachhaltig und überwiegend aus diesen Bereichen gezogen wird.

Schwierigkeiten ergeben sich bei der Beurteilung, ob ein „passiver Unternehmensschwerpunkt“ einer ausländischen Tochtergesellschaft vorliegt, weil nicht nur die Wertschöpfung im Sinne von Einkünften, sondern auch die beiden anderen Komponenten – Kapital- und Arbeitskräfteeinsatz – maßgeblich sein sollen. In der Prüfungspraxis wird vordergründig auf die Wertschöpfung abgestellt. Es wurde daher diskutiert, aus Vereinfachungsgründen ausschließlich auf die Wertschöpfung abzustellen, wobei aber noch zu prüfen wäre, ob dies tatsächlich zu sachgerechten Ergebnissen führt.

3.3.2. Behandlung „geschäftsführender Holdinggesellschaften“

Derzeit sehen die KStR 2013 Rz 1237 vor, dass eine geschäftsführende Holding (lenkende und leitende "Tätigkeit") keine Passiveinkünfte erzielt.

Es wurde diskutiert, ob diese Aussage tatsächlich dahingehend zu verstehen ist, dass derartige Gesellschaften *generell* – ohne weitere Überprüfung – keine Passiveinkünfte erzielen können. Die Diskussion zeigte, dass von einem solchen Verständnis nicht ausgegangen werden kann, weil nach der VO – Internationale Schachtelbeteiligungen, BGBl. II Nr. 295/2004 das Vorliegen eines Passivschwerpunktes auch bei Holdinggesellschaften zu überprüfen ist. Dabei werden die Einkünfte aus der lenkenden oder leitenden Tätigkeit der Holdinggesellschaft idR aber als unschädlich zu charakterisieren sein. Eine diesbezügliche Präzisierung der KStR 2013 wurde daher angeregt.

3.3.3. Behandlung von „Enkelgesellschaften“

[§ 2 Z 4 Steuerliche Entlastung von Erträgen aus der int. Schachtelbeteiligung](#), BGBl. II Nr. 295/2004 sieht vor, dass die Betätigung von Enkelgesellschaften, bei denen für sich genommen die Voraussetzungen der Z 1 bis 3 der VO – Internationale Schachtelbeteiligung (passiver Unternehmensschwerpunkt) vorliegen, der Betätigung der ausländischen Tochtergesellschaft im Ausmaß der Beteiligung zuzurechnen ist. Gerade bei dieser „Konsolidierung“ von Enkelgesellschaften treten immer wieder Auslegungsprobleme auf. Mit diesen Fragestellungen hat man sich auch bereits beim Salzburger Steuerdialog 2013 befasst; darauf aufbauend wurde die Diskussion auch in 2015 vertieft. Insbesondere wurde die Frage aufgeworfen, ob bei der Beurteilung des Unternehmensschwerpunktes der ausländischen Tochtergesellschaft lediglich die „Passiveinkünfte“ einer – für sich isoliert betrachteten – passiven Enkelgesellschaft zu berücksichtigen sind, wie es derzeit in den KStR 2013 Rz 1238 vertreten wird, oder ob nicht *sämtliche* Einkünfte – somit auch die „operativen“ nicht „steuerschädlichen“ Einkünfte – der einbezogenen Enkelgesellschaften zu berücksichtigen wären.

Abschließend wurde diskutiert, ob aus Gesetz und VO abzuleiten ist, dass bei der Beurteilung der Steuerbelastung einer passiven Tochtergesellschaft die Steuerbelastung einbezogener Enkelgesellschaften in vergleichbarer Weise zu berücksichtigen ist, um eine sachgerechte Lösung zu erreichen.

3.3.4. Die „besonders starke Ausprägung“ eines Grundes für den Methodenwechsel

Nach [§ 1 Abs. 1 letzter Absatz der VO – Internationale Schachtelbeteiligungen](#), BGBl. II Nr. 295/2004 kommt es auch zum Methodenwechsel, wenn einer der in [§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#) angeführten Gründe („passiver Unternehmensschwerpunkt“ oder „Niedrigbesteuerung“) besonders stark ausgeprägt ist und der jeweils andere nur annähernd verwirklicht ist. In den KStR 2013 wird vertreten, dass von einer besonders starken Ausprägung eines Grundes erst bei einem Überschreiten bzw. Unterschreiten von mehr als 25% des noch als „unschädlich“ erachteten Mindestniveaus auszugehen ist (siehe dazu das Beispiel in KStR 2013 Rz 1234). Auch hier zeigte die Diskussion, dass hinsichtlich des Kriteriums des „passiven

Unternehmensschwerpunktes“ ein ausschließliches Heranziehen der Wertschöpfung als Bezugswert für diese Beurteilung geeignet erscheint. Generell hinterfragt wurde überdies der derzeit in den KStR 2013 vertretene „Abweichungskorridor“ von +/- 25%.

3.3.5. Zusammenführung von [§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#) und [§ 10 Abs. 5 KStG 1988](#)?

Die Voraussetzungen für den Methodenwechsel für internationale Schachtelbeteiligungen ([§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#)) und für Portfoliobeteiligungen ([§ 10 Abs. 5 KStG 1988](#)) sind unterschiedlich geregelt.

Die beiden Bestimmungen unterscheiden sich grundlegend darin, dass es für den Methodenwechsel nach [§ 10 Abs. 5 KStG 1988](#) lediglich auf das Vorliegen einer Niedrigbesteuerung ankommt, während nach [§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#) zur Niedrigbesteuerung auch ein „passiver Unternehmensschwerpunkt“ hinzutreten muss. Der Gesetzgeber hatte im BBG 2009 jedoch davon Abstand genommen, die Voraussetzungen für den Methodenwechsel für alle ausländischen Beteiligungen einheitlich iSd [§ 10 Abs. 5 KStG 1988](#) festzulegen, da es steuerpolitisch durchaus sinnvoll erscheint, den Methodenwechsel für Portfoliobeteiligungen weiter zu fassen als für qualifizierte internationale Schachtelbeteiligungen. Vor diesem Hintergrund stand auch die Aufgabe des Kriteriums der „Passiveinkünfte“ in [§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#) nicht zur Diskussion.

Allerdings wurde diskutiert, ob nicht eine Vereinfachung durch Zusammenführung der Niedrigbesteuerungskriterien in beiden Bestimmungen sinnvoll wäre. Während nämlich nach [§ 3 der VO – Internationale Schachtelbeteiligungen](#), BGBl. II Nr. 295/2004 zu [§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#) für die Beurteilung des Umstandes, ob das Einkommen der ausländischen Tochtergesellschaft einer vergleichbaren ausländischen Besteuerung unterliegt, die Bemessungsgrundlage der ausländischen Tochtergesellschaft nach den Vorschriften des EStG und KStG zu ermitteln ist, sieht [§ 10 Abs. 5 KStG 1988](#) vergleichsweise einfacher handzuhabende Kriterien vor.

3.4. Abschließende Bemerkungen

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass im Anwendungsbereich des [§ 10 Abs. 4 KStG 1988](#) und insbesondere der dazu ergangenen VO – Internationale Schachtelbeteiligungen, BGBl. II Nr. 295/2004 nach wie vor einige ungeklärte Fragen bestehen, auf die der VO-Geber – auch angesichts der seit Inkrafttreten der Verordnung erfolgten Veränderungen im internationalen (Konzern-)Steuerrecht – in Zukunft reagieren sollte.

4. Abzugsverbot für Managergehälter

4.1. Bezugshabende Normen

[§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#); [§ 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988](#); KStR 2013 Rz 1266aa.

4.2. Sachverhalt (Fall 1)

Die österreichische X-GmbH ist eine Tochtergesellschaft eines deutschen Konzerns. Die Rechtsabteilung für den gesamten Konzern ist in Deutschland angesiedelt. Von dort aus werden sämtliche Rechtsangelegenheiten, somit auch betreffend die österreichische X-GmbH, erledigt. Der Leiter der Rechtsabteilung erhält ein Entgelt von 600.000 Euro im Jahr. Die österreichische X-GmbH zahlt für die an die sie erbrachten Leistungen der Rechtsabteilung eine Umlage in Höhe von 100.000 Euro im Jahr.

4.3. Fragestellung (Fall 1)

Kommt in diesem Fall das Abzugsverbot des [§ 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988](#) zur Anwendung?

4.4. Ergebnis Steuerdialog (Fall 1)

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) iVm [§ 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988](#) sind Aufwendungen für Gehaltsbestandteile, die 500.000 Euro übersteigen und an Arbeitnehmer oder vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen geleistet werden, nicht abzugsfähig. Der Betrag von 500.000 Euro ist dabei zu aliquotieren, wenn eine Person von mehreren Unternehmen Entgelte erhält, die unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig sind oder unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss desselben Gesellschafters stehen. Werden

Umlagen für diese Entgelte geleistet, sind die Aufwendungen zunächst um die empfangenen Umlagen zu kürzen; nach dieser Kürzung hat die Aliquotierung zu erfolgen.

Voraussetzung für die Anwendung des Abzugsverbotes auf Ebene der X-GmbH ist eine organisatorische Eingliederung der Entgelt empfangenden Person in diese. Während bei einer Person, die die Geschäfte der Gesellschaft führt, von deren organisatorischen Einbindung in diese Gesellschaft auszugehen sein wird (siehe VwGH 28.1.2003, [2001/14/0048](#)), selbst wenn sie die Geschäfte vorwiegend aus dem Ausland besorgt, kann dies bei Mitarbeitern von Stabsabteilungen ausländischer Konzerngesellschaften, die ausschließlich vom aus Ausland tätig sind, in der Regel nicht angenommen werden.

Im Vordergrund der Umlagenleistung steht in diesem Fall zudem das Entgelt für eine Dienstleistung, die von einer gesamten Abteilung des Konzerns (Rechtsabteilung), und nicht vorwiegend von einer Einzelperson für die X-GmbH erbracht wird.

Das Abzugsverbot des [§ 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988](#) ist daher in Fall 1 nicht anwendbar.

4.5. Sachverhalt (Fall 2)

Die österreichische X-GmbH ist Tochtergesellschaft eines deutschen Konzerns. Die Rechtsabteilung für den gesamten Konzern ist bei der österreichischen X-GmbH angesiedelt. Von dort aus werden sämtliche Rechtsangelegenheiten für den Konzern erledigt. Der Leiter der Rechtsabteilung erhält ein Entgelt von 600.000 Euro im Jahr. Die X-GmbH erhält Umlagen für die an den Konzern erbrachten Leistungen der Rechtsabteilung in Höhe von 100.000 Euro im Jahr. 10% der Kosten für die gesamte Rechtsabteilung entfallen auf das Gehalt des Leiters der Rechtsabteilung.

4.6. Fragestellung (Fall 2)

Welchen Einfluss haben die von der österreichischen X-GmbH empfangenen Umlagen auf das Abzugsverbot?

4.7. Ergebnis Steuerdialog (Fall 2)

Dem Abzugsverbot des [§ 20 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) iVm [§ 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988](#) unterliegen Aufwendungen für das Entgelt für Arbeitnehmer und vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen, insoweit es 500.000 Euro überschreitet. Der Leiter der Rechtsabteilung ist Arbeitnehmer der X-GmbH, weshalb das Abzugsverbot anwendbar ist.

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 8 KStG 1988](#) kürzen empfangene Umlagen, die für diese Entgelte geleistet werden, die Aufwendungen. Danach hat eine Aliquotierung stattzufinden.

Da die Umlagen nicht nur für das Gehalt des Leiters der Rechtsabteilung sondern für die Leistung der gesamten Rechtsabteilung gezahlt werden, ist anhand von Aufteilungsrechnungen, wie etwa einer Kostenrechnung, für die Rechtsabteilung zu ermitteln, wieviel Prozent von allen Aufwendungen der Rechtsabteilung auf das Gehalt des Leiters entfallen; im Beispiel sind das 10%. In diesem Prozentsatz entfallen die Umlagen somit auf das Gehalt des Leiters der Rechtsabteilung und kürzen damit die Aufwendungen.

Da das Entgelt von 600.000 Euro die zulässige Höhe von 500.000 Euro um 100.000 Euro übersteigt, hat auf Ebene der X-GmbH eine Kürzung der um die Umlagen verminderten Aufwendungen um 1/6 zu erfolgen. Da das Gehalt des Leiters der Rechtsabteilung 10% der Kosten für die gesamte Abteilung beträgt, entfallen von den geleisteten Umlagen 10.000 Euro auf dessen Entgelt; die um diese Umlagen gekürzten Aufwendungen für das Entgelt betragen nunmehr 590.000 Euro. Von diesen 590.000 Euro sind 1/6 – also 98.333 Euro – nicht abzugsfähig.

Bundesministerium für Finanzen, 16. Oktober 2015