

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Katharina Kreuz / Werner Leiter

Wen trifft das Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz?
Who is Affected by the Tax Agreement with Switzerland?

Raffaele Petruzzi / Herbert Greinecker

The Norwegian *Dell* Case and the Spanish *Roche* Case
Die Fälle Dell und Roche: Kommissionärsbetriebsstätte ja oder nein?

T. Kollruss / M. Janiesch / A. Blöcker / T. Siemssen / I. Böttcher

Dual Resident Companies in Tax Treaty Law
Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften im DBA-Recht

Markus Stefaner

Besteuerung von Beteiligungserträgen gemäß § 10 Abs. 7 KStG
Conditions for the Application of Sec. 10 Para. 7 CITA

Christoph Marchgraber

Teilwertabschreibung von Auslandsbeteiligungen in der Gruppe
Depreciation in Value of Participations in Foreign Group Members

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

Legal Directives of the Ministry of Finance

Internationale Rechtsprechung
International Court Decisions



Linde

Christoph Marchgraber*)

SWI-Jahrestagung: Teilwertabschreibung von Beteiligungen an ausländischen Gruppenmitgliedern

SWI CONFERENCE: DEPRECIATION IN VALUE OF PARTICIPATIONS IN FOREIGN GROUP MEMBERS

On November 17th, 2011, the sixth annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.¹⁾

I. Sachverhalt

Eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft *M* hält mehrere ausländische Beteiligungen i. S. d. § 10 Abs. 2 KStG, die um Anschaffungskosten in Höhe von 100 erworben wurden. Für all diese Beteiligungen wurde die Option zugunsten der Steuerwirksamkeit gem. § 10 Abs. 3 Z 1 KStG ausgeübt. Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen dieser internationalen Schachtelbeteiligungen sind daher steuerwirksam. Im Jahr 2006 gründete *M* als Gruppenträger eine Unternehmensgruppe mit den ausländischen Tochtergesellschaften als Gruppenmitgliedern. In den darauffolgenden Jahren sinkt der Wert einer dieser Beteiligungen voraussichtlich dauerhaft auf 30. Nach Ablauf der in § 9 Abs. 10 KStG normierten Mindestdauer von drei Jahren wird die Unternehmensgruppe im Jahr 2010 beendet. Anschließend wird die abgeschriebene Beteiligung um 50 veräußert.

II. Diskussion

Christian Ludwig: Der eingetretene Wertverlust bei der Auslandsbeteiligung führt gem. § 203 Abs. 1 i. V. m. § 204 Abs. 2 UGB i. V. m. § 6 Z 2 lit. a EStG zu einer Teilwertabschreibung i. H. v. 70. Nach § 9 Abs. 7 Satz 1 KStG sind „Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (...) hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig.“ Demnach kommt es zwar zum Ansatz des niedrigeren Teilwerts. Die Teilwertabschreibung wirkt sich steuerlich aber nicht gewinnmindernd aus.²⁾ Fraglich ist dabei, ob die steuerneutrale Teilwertabschreibung bei Beendigung der Unternehmensgruppe steuerwirksam nachgeholt werden kann. Der in weiterer Folge anfallende (steuerpflichtige) Veräußerungsgewinn würde dann nämlich entsprechend gekürzt werden.

*) Mag. Christoph Marchgraber ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU.

¹⁾ Am 17. November 2011 fand zum sechsten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des UFS, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Heinz Jirousek, HR Dr. Christian Lenneis, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, WP/StB Dr. Christian Ludwig, Mag. Roland Macho, WP/StB Dr. Johann Mühlechner, HR Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, WP/StB Dipl.-Ing. Mag. Friedrich Rödler, HR Gerhard Steiner und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

²⁾ Vgl dazu Burgstaller/Haslinger, Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg.), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 291 (293 f.); Haslinger, Die Veräußerung von Beteiligungen (2006) 23; Kohlhauser, Steuerfalle Gruppenbesteuerung? SWK-Heft 30/2004, S 867 (S 869); Urtz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), KStG (2011) § 9 Rz. 385; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009) K297; Wiesner/Mayr, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 629 (633).

Der in § 9 Abs. 7 Satz 1 KStG normierte Ausschluss steuerwirksamer Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern dient nach den KStR dazu, „*mehrfache Verlustverwertungen in der Gruppe zu vermeiden, weil die wertmindernden Verluste des Gruppenmitglieds weitergeleitet und damit in der Gruppe steuerlich verwertet werden*“³⁾. Dieser Auffassung liegt der Gedanke zugrunde, dass Teilwertabschreibungen ohnehin bereits durch die Übernahme der Verluste ausländischer Gruppengesellschaften bei der beteiligten Körperschaft bzw. letztlich beim Gruppenträger berücksichtigt werden können.⁴⁾ Die Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an ausländischen Gruppenmitgliedern würde daher zu einer doppelten Verlustverwertung führen, die durch § 9 Abs. 7 Satz 1 KStG vermieden werden soll. Diese Ansicht ist im Schrifttum nicht ohne Kritik geblieben. Das wohl entscheidende der dabei vorgebrachten Argumente ist, dass Teilwertabschreibungen nicht notwendigerweise mit Verlusten der Tochtergesellschaft im Zusammenhang stehen müssen.⁵⁾ Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass Veräußerungsverluste und Teilwertabschreibungen steuerunwirksam bleiben, während Veräußerungsgewinne steuerpflichtig sind.⁶⁾ Die KStR sehen allerdings vor, dass eine spätere Zuschreibung, die gem. § 208 UGB i. V. m. § 6 Z 13 EStG vorzunehmen ist, wenn die Gründe für eine gem. § 9 Abs. 7 Satz 1 KStG steuerneutral vorgenommene Teilwertabschreibung wieder wegfallen, ebenfalls steuerneutral ist. Ein durch eine unterjährige Veräußerung anfallender Veräußerungsgewinn bleibt hingegen nur insoweit steuerneutral, als tatsächlich ein Zusammenhang mit einer steuerneutral vorgenommenen Teilwertabschreibung besteht („unterjährige Zuschreibung“).⁷⁾ Bezogen auf den vorliegenden Sachverhalt führt diese Auffassung zum Ergebnis, dass der nach Beendigung der Unternehmensgruppe anfallende Veräußerungsgewinn i. H. v. 20 steuerfrei bleibt. Anlässlich der Auflösung der Unternehmensgruppe im Jahr 2010 kommt es nun aber zur Nachversteuerung *aller* im Inland gem. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG verwerteten Auslandsverluste. Das Gesetz sieht jedoch keine Möglichkeit vor, die steuerneutral vorgenommene Teilwertabschreibung auf die Auslandsbeteiligung mit steuerlicher Wirkung „nachzuholen“. Die Wertdifferenz zwischen den ursprünglichen Anschaffungskosten i. H. v. 100 und dem Veräußerungserlös i. H. v. 50 kann somit steuerlich nicht geltend gemacht werden. Anders verhält es sich bei Inlandsbeteiligungen, weil dem Gruppenträger zugerechnete Verluste dabei auch nach Beendigung der Unternehmensgruppe erhalten bleiben, sofern die Mindestdauer von drei Jahren erfüllt ist.

Christian Lenneis: Auf Basis der derzeitigen Rechtslage kommt es tatsächlich zu diesem Ergebnis. Eine andere Interpretation scheint ausgeschlossen. Vielmehr könnte bereits die in den KStR vorgesehene Möglichkeit der steuerneutralen „Aufholung“ der Teilwertabschreibung als bloßes Entgegenkommen der Finanzverwaltung verstanden werden. Fraglich ist allenfalls, ob nicht eine Unions- oder Verfassungsrechtswidrigkeit gegeben ist.

Roland Macho: Im Rahmen einer Betriebsprüfung sind wir an die Auffassung der KStR gebunden. Eine etwaige Unions- oder Verfassungsrechtswidrigkeit könnte daher nur im Rechtsmittelweg geltend gemacht werden.

³⁾ KStR 2001, Rz. 444.

⁴⁾ Siehe auch ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 26.

⁵⁾ Vgl. m. w. N. *Burgstaller/Haslinger*, Teilwertabschreibungen, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Gruppenbesteuerung, 304 ff.; *Haslehner*, Veräußerung von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern, taxlex 2010, 185 (185); *Haslinger*, Veräußerung, 118 ff.; *Kohlhauser*, SWK-Heft 30/2004, S 868; *Petritz/Puchner*, Teilwertabschreibungsverbote und die (K)Einfachverwertung von Verlusten, RdW 2008, 231 (231); *Staringer*, Abschreibungsverbote für Beteiligungen im Konzern, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz (2005) 189 (203 ff.); *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 9 Rz. 384.

⁶⁾ Vgl. m. w. N. *Haslinger*, Veräußerung, 121.

⁷⁾ KStR 2001, Rz. 446.

Christian Ludwig: Die Steuerneutralität des Veräußerungsgewinns lässt sich dem Gesetz nicht explizit entnehmen. Es ergibt sich lediglich aus den KStR, dass Gewinne aus der Veräußerung ausländischer Gruppenmitglieder insoweit steuerneutral sein sollen, als ein Zusammenhang mit gem. § 9 Abs. 7 KStG steuerneutral vorgenommenen Teilwertabschreibungen besteht.⁸⁾

Johann Mühlechner: Die KStR beziehen sich dabei jedoch lediglich auf die Veräußerung eines Gruppenmitglieds. Im vorliegenden Sachverhalt wurde die Unternehmensgruppe aber bereits beendet. Es ist daher fraglich, ob die Finanzverwaltung auch in einem solchen Fall von der Steuerneutralität des Veräußerungsgewinns ausgehen würde. Konsequenz wäre die Steuerneutralität aber jedenfalls.

⁸⁾ KStR 2001, Rz. 446.

Mitwirkung von ausländischen Kunstexperten bei inländischen Kunstausstellungen

(BMF) – Wirken im DBA-Ausland (insb. Frankreich, England) ansässige Experten aufgrund von Werkverträgen auf freiberuflicher Basis an der Gestaltung inländischer Kunstausstellungen mit, so wird in der Regel der österreichische Veranstalter als Vertragspartner der ausländischen Experten gemäß § 99 Abs. 1 Z 1 EStG zur Vornahme des Steuerabzugs verpflichtet sein, denn eine Kunstausstellung fällt nach Auffassung des BMF unter den weiten Begriff der in der genannten Gesetzesstelle angesprochenen „*Unterhaltungsdarbietung*“, der Umstand, dass dem Publikum künstlerisch hochwertiges aus dem Bereich der bildenden Kunst dargeboten wird, nimmt einer solchen Veranstaltung ebenso wenig den Charakter einer „*Unterhaltungsdarbietung*“ wie etwa die Darbietung hochwertiger Werke der Tonkunst im Rahmen einer Konzertaufführung (EAS 983).

Keine Abzugspflicht würde allerdings entstehen, wenn in Anwendung des „Künstler-Sportler-Erlasses“ (AÖFV Nr. 256/2005 i. d. F. AÖFV Nr. 110/2008 und AÖFV Nr. 85/2011) aus Vereinfachungsgründen von der Abzugsbesteuerung Abstand genommen werden kann. Dieser Erlass gilt auch für Mitwirkende an Unterhaltungsdarbietungen, denen keine „Künstlereigenschaft“ zukommt.

Allerdings wird zu beachten sein, dass durch die von Österreich nach OECD-Standards abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen die inländische Steuerpflicht i. d. R. nur dann aufrechterhalten wird, wenn die Mitwirkung unter Nutzung einer den ausländischen Experten im Inland zur Verfügung stehenden festen Einrichtung (Betriebsstätte) erfolgt. Dies wäre etwa der Fall, wenn ein Büroraum für die Dauer von länger als sechs Monaten zur Arbeitsausübung überlassen wird. Andernfalls würde durch die dem OECD-MA nachgebildeten DBA Österreich das Besteuerungsrecht entzogen. Nur in den besonderen Ausnahmefällen einer „Remittance Klausel“, wie sie z. B. in Art. 3 Abs. 2 DBA Großbritannien, Art. 2 Abs. 2 DBA Irland, Art. 3 Abs. 2 DBA Israel vorgesehen ist, würde das Besteuerungsrecht Österreichs nicht erlöschen, wenn nach dem Recht solcher Staaten nur die in den DBA-Partnerstaat überwiesenen oder dort in Empfang genommenen Einkünfte der Besteuerung unterliegen.

In jenen Fällen, in denen einerseits nach inländischem Steuerrecht Steuerabzugspflicht besteht und andererseits aufgrund des Abkommens Steuerfreiheit gebührt, kann diese Steuerfreiheit nach den Regelungen der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, unter entsprechender Verwendung des Vordruckes ZS-QU1 anlässlich der Vergütungsauszahlung in Anspruch genommen werden. (EAS 3275 v. 20. 4. 2012)

BESTELLEN SIE JETZT IHR QUARTALSABO 20% günstiger!



SWI-Quartalsabo 2012
(Heft 10–12)
Print & Online
EUR 43,-
Jahresabo 2012 EUR 215,-

Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: office@lindeverlag.at

Ex. **SWI-Quartalsabonnement, Print & Online 2012** (Heft 10–12)

EUR 43,-

Jahresabo 2012 **EUR 215,-**

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden):

Firma:

Vorname:

Nachname:

Straße:

PLZ:

Telefon:

Fax:

E-Mail:

Newsletter: ja nein

Datum:

Unterschrift:

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

office@lindeverlag.at • www.lindeverlag.at

Linde