

Wettbewerb / Markenschutz / Freizügigkeit / USt

EU-Osterweiterung

§ 12a Abs 3 MRG

Machtwechseltheorie am Ende?

Die elektronische AG

Internet und Hauptversammlung

Gewährleistung für

Arbeitskräfteüberlassung

Steuerreform 2005 und

Unternehmensbesteuerung

Neu

Rechtsprechung Unabhängiger Finanzsenat

Datenschutz und -rettung beim

Outsourcing

Haftung für Raucherschäden – séance ecolex

Referenten: *Wilhelm / Rabl / Leitner / Davani*

Montag, 21. 6. 2004, 17.00–19.00 Uhr, Juridicum Dachgeschoss, 1010 Wien

Kostenlose Teilnahme. Anmeldung: Tel 01/4277/34802,

E-mail: margarethe.mieselberger@univie.ac.at

Die wesentlichen Auswirkungen der Steuerreform 2005 auf die Unternehmensbesteuerung

Neben der Tarifreform in EStG und KStG werden im Rahmen der zweiten Etappe der Steuerreform, die 2005 in Kraft treten soll, folgende bedeutende Elemente der Unternehmensbesteuerung reformiert: die Abzugsfähigkeit von Beteiligungsfinanzierungskosten im KStG, die Gleichstellung ausländischer mit inländischen Körperschaften in § 7 Abs 3 KStG, die Einführung eines Pauschalabgabegesetzes, die Behandlung von Auslandsverlusten, die Einführung eines neuen Gruppenbesteuerungsregimes sowie Maßnahmen im Rahmen der Gegenfinanzierung der Senkung des Körperschaftsteuertarifs. Die drei letztgenannten Neuerungen stehen im Fokus der folgenden Darstellung.

MARKUS STEFANER / PATRICK WENINGER

A. AUSLANDSVERLUSTE

Mit der RV zum StRefG 2005 wird ein zweiter Anlauf¹⁾ genommen, die Behandlung von Auslandsverlusten bei Anwendung der Befreiungsmethode auf gesetzliche Beine zu stellen. Auch wenn die RV allgemein von Auslandsverlusten spricht und die Anwendung von § 2 Abs 2 c EStG nicht auf Auslandsverluste im Bereich der Befreiungsmethode beschränkt, ergibt sich eine intendierte Einschränkung des Anwendungsbereichs aus den EB.²⁾ In Umsetzung des VwGH Judikats³⁾ zum Verhältnis von Auslandsverlusten und Befreiungsmethode führt § 2 Abs 2 c Z 1 EStG⁴⁾ zu einer steuerlichen Berücksichtigung der Betriebsstättenverluste im Verlustentstehungsjahr. Dadurch wird auch möglichen europarechtlichen Anforderungen, die durch die Rs *Marks & Spencer II*⁵⁾ und *Ritter*⁶⁾ offen gelegt werden können, vorgegriffen.

Entsprechend dem Willen des VwGH⁷⁾ möchte auch der Gesetzgeber⁸⁾ eine doppelte Verlustverwertung vermeiden. Hierzu ist § 2 Abs 2 c Z 2 EStG geplant. § 2 Abs 2 c Z 2 EStG soll dazu führen, dass es in Österreich zu einer Nachversteuerung der Verluste kommt, wenn diese auch im Quellenstaat steuerwirksam werden. Ebenso soll eine Nachversteuerung stattfinden, wenn der Steuerpflichtige eine Verlustverwertung im Ausland freiwillig unterlässt.⁹⁾ Dadurch soll dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit genommen werden zu entscheiden, in welchem Land er die Verluste steuerwirksam geltend macht. Ziel der Regelung ist somit, die Gleichstellung von Inlands-

und Auslandsverlusten. Dem Steuerpflichtigen soll im Ergebnis der Zinsnachteil, der entsteht, wenn er trotz Auslandsverlusten Steuern vom vollen Betrag der inländischen Einkünfte bezahlen muss, genommen werden. Gleichzeitig soll der Steuerpflichtige

Mag. Markus Christoph Stefaner und Mag. Patrick Weninger sind Assistenten am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien.

- 1) Art I Z 1 RV zum 2. Abgabenänderungsgesetz 2002, 1175 dB, 21. GP; EB zur RV, 1175 dB, 21. GP, 20.
- 2) EB zur RV des StRefG 2005.
- 3) VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217. Vgl weiterführend *Zorn*, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456 ff; *H. Loukoto*, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 2001, 466 ff; *Urtz*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2001, 505 ff; *Jirousek*, Aus der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zum internationalen Steuerrecht, ÖStZ 2001, 569 ff; *Trenkwalder/Firlinger*, Ausländische Betriebsstättenverluste im Lichte der Vorgaben des EU-Rechts, SWI 2001, 514 ff; *Zöchling*, DBA-Auslandsverluste: Handlungsbedarf für den Gesetzgeber, ÖStZ 2002, 14 f; *Lang*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86 ff; *Schuch*, Die Zeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002) 242 ff.
- 4) IdF StRefG 2005.
- 5) C-446/03.
- 6) C-152/03.
- 7) VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217.
- 8) Vgl die Kritik an der bisherigen Nachversteuerung ohne gesetzliche Grundlage bei *Lang*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86 ff; *Vogel*, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt Verluste bei DBA-Freistellung für abzugsfähig, IStR 2002, 91 ff (93).
- 9) EB zur RV des StRefG 2005.

Auslandsverluste genau einmal steuerlich geltend machen können. Daraus folgt, dass einerseits eine Nachversteuerung erfolgt, soweit die Verluste im Ausland verwertet werden, andererseits allerdings die Auslandsverluste insoweit die österreichische Bemessungsgrundlage endgültig mindern, als sie im Ausland nicht steuerwirksam sind.

Dieses Ziel führt jedoch zu einer Verquickung des österreichischen Steuerrechts mit dem Steuerrecht des Quellenstaats, da es notwendig wird festzustellen, in wie weit der Verlust auch im Ausland steuerwirksam wurde. Hier ergeben sich zusätzliche Ermittlungspflichten für die österreichische Finanzverwaltung. Um eine gesetzeskonforme Besteuerung zu erreichen,¹⁰⁾ muss die österreichische Finanzverwaltung nämlich – konsequent zu Ende gedacht – das Ergebnis der ausländischen Finanzverwaltung – durch Anwendung des Rechts des Quellenstaats – kontrollieren.¹¹⁾ Eine Überwälzung der Nachweispflichten auf den Steuerpflichtigen würde zu einer Schlechterstellung im Vergleich zum Inlandsachverhalt führen und könnte somit europarechtlich bedenklich sein.¹²⁾

Als weiteres Problem aus dem Zusammenspiel der unterschiedlichen Steuerrechtsordnungen ergibt sich die Frage, wann es zu einer doppelten Verlustverwertung kommt.¹³⁾ Durch die Unterschiedlichkeit in den Bemessungsgrundlagen und den Realisationszeitpunkten kann es zu erheblichen Schwierigkeiten bei der Feststellung, ob eine doppelte Verlustverwertung überhaupt vorliegt, kommen.¹⁴⁾ Um hier eine gewisse Unabhängigkeit vom Recht des Quellenstaats zu behalten und gleichzeitig dem Ziel des § 2 Abs 2 c EStG gerecht zu werden, sollte von einer doppelten Verlustverwertung dann ausgegangen werden, wenn die Aufwendungen, die nach österreichischem Recht zu einem Verlust geführt haben, auch im Quellenstaat abzugsfähig sind.¹⁵⁾ Umgründungen konnten bisher zu einer Vermeidung der Nachversteuerung führen. Dem will der Gesetzgeber einen Riegel vorschieben, indem er eine Nachversteuerung auch für den Fall vorsieht, in dem die steuerliche Geltendmachung im Ausland von einem durch Umgründungen entstandenen Rechtsnachfolger durchgeführt wird.¹⁶⁾

B. GRUPPENBESTEUERUNG

Die neue Gruppenbesteuerung löst das Organschaftskonzept des § 9 KStG aF ab.¹⁷⁾ Die besondere wirtschaftliche Bedeutung der neuen Gruppenbesteuerung liegt aber nach wie vor in der Verwertung von Verlusten des Gruppenmitglieds durch den Gruppenträger.¹⁸⁾

Der Kreis der Gruppenmitglieder ist weiter als jener der Organgesellschaften.¹⁹⁾ Zum einen können – unverändert zur Organschaft – unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften Gruppenmitglieder sein.²⁰⁾ Zum anderen können nun auch erstmals ausländische Gesellschaften Gruppenmitglieder sein; dies allerdings nur mit Einschränkungen.²¹⁾ Die erste Beschränkung besteht in der notwendigen Vergleichbarkeit der ausländischen Gesellschaft mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs-

oder Wirtschaftsgenossenschaft. Die zweite – weitaus wesentlichere – Beschränkung stellt die notwendige direkte finanzielle Verbundenheit mit inländischen beteiligten Gruppenmitgliedern oder einem inländischen beteiligten Gruppenträger dar. Tochtergesellschaften einer gruppenzugehörigen ausländischen Körperschaft sind demnach von der Teilnahme an der Unternehmensgruppe ausgeschlossen.²²⁾ Nachdem daher nur die unmittelbar „hinter der Grenze“ stehende Auslandsgesellschaft an der Gruppe teilhaben darf, sind damit Umstrukturierungen des ausländischen Gruppenaufbaus vorprogrammiert.

Auch der Kreis der Gruppenträger ist im Vergleich zur Organschaft erweitert worden.²³⁾ So kommt neben jenen Gesellschaften, die auch Organtträger sein konnten, auch beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und so genannten Beteiligungsgemeinschaften unter bestimmten Voraussetzungen Gruppenträgereigenschaft zu.

Der Tatbestand der Organschaft forderte die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft sowie den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages. Nun ist im Wesentlichen nur mehr eine leicht modifizierte finanzielle Eingliederung notwendig.²⁴⁾ Modifiziert

10) § 2 Abs 2 c Z 2 EStG: „[...] berücksichtigt werden könnten.“

11) Grundlegend *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg) Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 11 (41 ff). Vgl auch *Stefaner*, Verlustfälle im Anwendungsbereich der Verordnung, in *Bauer et alii* (Hrsg) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2004) 167 (181).

12) Vom Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit können auch Investitionen in Drittstaaten betroffen sein. Vgl hierzu auch *H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner*, in *M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg) CFC Legislation 40 f mwN; *Burgstaller/Haslinger*, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht – Neue Entwicklungen in der europäischen Rechtsprechung, SWI 2004, 108 (117 f).

13) Vgl hierzu *Schuch*, *Zeit* 243 ff; *Stefaner*, in *Bauer et alii* (Hrsg) Unilaterale Maßnahmen 180 ff.

14) Vgl das Bsp bei *Stefaner* in *Bauer et alii* (Hrsg) Unilaterale Maßnahmen 181.

15) Vgl *Konezny*, Die Sonderregelung für in österreichischen Betriebsstätten erlittene Verluste nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg) Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 293 (307).

16) EB zur RV des StRefG 2005.

17) Vgl dazu *Wiesner*, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 – Die Auswirkungen auf Körperschaften, RWZ 2004, 33; *Tissot*, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK 2004, 412; *Stefaner*, Die neue Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform, SWK 2004, 418; *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, SWK 2004, 473; *Gassner*, Reform der Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, FR 2004, in Druck; *Gassner*, Europarechtswidrigkeit der Organschaftsbesteuerung, DB 2004, in Druck; *Gassner*, Steuerreform 2005 – Wie soll es weitergehen? FJ 2004, in Druck.

18) Vgl *Hassler*, Die körperschaftsteuerliche Organschaft, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg) Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS für Egon Bauer zum 65. Geburtstag 91 (92); *Achatz*, Die Kündigung des Ergebnisabführungsvertrages: Missbrauch? RdW 1989, 314 (314).

19) § 9 Abs 2 KStG idF StRefG 2005.

20) § 9 Abs 2 1. TS KStG.

21) § 9 Abs 2 2. TS KStG.

22) So EB zur RV des StRefG 2005.

23) § 9 Abs 3 KStG.

24) § 9 Abs 4 iVm Abs 5 KStG.

deshalb, weil zum einen die Höhe der Beteiligung mit 50 % im Gegensatz zur Organschaft klar umschrieben wird und zum anderen die Beteiligungshöhe unter jener der Organschaft liegt.²⁵⁾ Da die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung als Anwendungsvoraussetzungen gefallen sind, ist die neue Gruppenbesteuerung im Vergleich zur Organschaft struktureutral.²⁶⁾

Die Eingliederung kann auch über eine mittelbare Beteiligung erfolgen. Die mittelbare Beteiligung kann sowohl über eine Personengesellschaft, als auch über eine Kapitalgesellschaft hergestellt werden.²⁷⁾ Die finanzielle Eingliederungsvoraussetzung bei der mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft ist dann erfüllt, wenn die beteiligte Körperschaft entweder ausschließlich über eine Personengesellschaft oder durch eine Kombination aus unmittelbarer Beteiligung und Beteiligung über eine Personengesellschaft in einem solchen Ausmaß beteiligt ist, dass die beteiligte Körperschaft unter der Berücksichtigung der an der Personengesellschaft bestehenden Beteiligungsquote²⁸⁾ die Kapital- und Stimmrechtsmehrheit besitzt. Es steht der beteiligten Körperschaft frei, die mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft und die unmittelbare Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft beliebig zu kombinieren. Entscheidend soll lediglich sein, ob die beteiligte Körperschaft im Ergebnis über die Kapital- und Stimmrechtsmehrheit an der Beteiligungskörperschaft verfügt.

Diese freie Kombinierbarkeit zwischen mittelbarer und unmittelbarer Beteiligung bei der Personengesellschaft existiert im Bereich der mittelbaren Beteiligung über eine Körperschaft nicht. In diesem Fall ist neben der mittelbaren Beteiligung über eine Körperschaft zusätzlich jedenfalls eine unmittelbare Beteiligung erforderlich.²⁹⁾ Eine weitere Einschränkung bei der mittelbaren Beteiligung über eine Körperschaft existiert bei bestimmten Auslandssachverhalten. So kann eine mittelbare Beteiligung nur über eine inländische Körperschaft hergestellt werden.

Im Rahmen der neuen Gruppenbesteuerung ist es fortan nicht mehr erforderlich, dass eine Körperschaft allein als Gruppenträger auftritt. So kommt in Zukunft auch so genannten Beteiligungsgemeinschaften Gruppenträgereigenschaft zu. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft sind jedoch restriktiv. So muss zumindest ein Mitbeteiligter 40 % und zusätzlich alle anderen Mitglieder der Beteiligungsgemeinschaft mindestens 15 % der Kapitalanteile und der Stimmrechte besitzen. Die Beteiligungsgemeinschaft selbst muss – ebenso wie ein einzelner Gruppenträger – über die Kapital- und Stimmrechtsmehrheit an der Beteiligungskörperschaft verfügen.

Die Option auf Gruppenbesteuerung kann in Zukunft über den Gruppenantrag³⁰⁾ ausgeübt werden kann.³¹⁾ In besagtem Antrag sind Gruppenträger und Gruppenmitglieder zu bezeichnen. Er muss nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden Körperschaft unterfertigt werden, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll. Zudem hat er Regelungen über den Steuerausgleich

zwischen den finanziell verbundenen Körperschaften zu enthalten. Die steuerliche Unternehmensgruppe kennt eine Mindestdauer von drei jeweils zwölf Monate umfassenden (Wirtschafts-) Jahren.

Genauso wie bei der Organschaftsbesteuerung wurde auch im neuen Konzept der Gruppenbesteuerung auf eine Konsolidierung der Zwischenergebnisse verzichtet.³²⁾ Die Aufsummierung der steuerlichen Ergebnisse der Gruppenmitglieder³³⁾ ist aus Vereinfachungsgründen zu begrüßen, allerdings führt sie zu einer Besteuerung von Gewinnen, die nur zwischen Gruppenmitgliedern und (noch) nicht mit unabhängigen Dritten realisiert wurden. Eine weitere Parallele zur Organschaft findet sich darin, dass das Gesamtergebnis des Gruppenmitglieds dem Gruppenträger zugerechnet wird – und zwar unabhängig von der Beteiligungshöhe.³⁴⁾ Die neue Gruppenbesteuerung führt zu einer bloßen Zurechnung der Ergebnisse, eine Abfuhr des Ergebnisses ist nicht mehr nötig.³⁵⁾ Die einzigen verpflichtenden Geldflüsse innerhalb der Gruppe sind Steuerumlagen,³⁶⁾ die als Bestandteil des Gruppenantrags vereinbart werden müssen.³⁷⁾

Von der Zurechnung des gesamten Ergebnisses an den Gruppenträger gibt es allerdings zwei Ausnahmen. Ist die Gesellschaft Teil einer Mehrmüttergruppe, wird dem jeweiligen Gruppenträger nur jener Anteil zugerechnet, der seiner Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft entspricht. Sind also an einer Gesellschaft GM GT1 zu 45 % und GT2 zu 15 % beteiligt und bilden GT1 und GT2 eine Beteiligungsgemeinschaft, sind GT1 75 % und GT2 25 % des Ergebnisses des Gruppenmitglieds zuzurechnen.³⁸⁾ Zu einer anteiligen Zurechnung kommt es auch bei der Einbeziehung einer ausländischen Tochtergesellschaft in die Gruppe. In diesem Fall kann dem Gruppenträger nur der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Anteil³⁹⁾ des nach österreichischem Einkommensteuerrecht ermittelten Ergebnisses⁴⁰⁾ des Gruppenmitglieds zugerechnet werden.

25) Vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I⁸ (2003) Rz 939 zum Erfordernis der finanziellen Eingliederung bei der Organschaft: Im Allgemeinen wird dazu eine Beteiligung über 75 % erforderlich sein.

26) So *Gassner*, SWK 2004, 474.

27) § 9 Abs 4 KStG.

28) Vgl. EB zur RV des StRefG 2005.

29) Vgl. EB zur RV des StRefG 2005.

30) § 9 Abs 8 iVm Abs 9 und 10 KStG.

31) Vgl. *Stefaner*, SWK 2004, 418.

32) Vgl. auch *Wiesner*, RWZ 2004, 37; *Gassner*, SWK 2004, 476 f; *Gassner*, DB 2004, in Druck.

33) § 9 Abs 1 KStG: „Zurechnung“. Vgl. auch *Wiesner*, RWZ 2004, 35; *Tissot*, SWK 2004, 413; *Gassner*, SWK 2004, 476.

34) § 9 Abs 1 KStG. Vgl. auch *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK 2004, 413; *Gassner*, SWK 2004, 476; *Gassner*, DB 2004, in Druck.

35) Vgl. auch *Wiesner*, RWZ 2004, 35; *Gassner*, FR 2004, in Druck; *Gassner*, DB 2004, in Druck.

36) Vgl. *Wiesner*, RWZ 2004, 37; *Tissot*, SWK 2004, 414.

37) § 9 Abs 8 3. TS KStG.

38) § 9 Abs 6 Z 3 KStG. Vgl. auch *Tissot*, SWK 2004, 413; *Gassner*, SWK 2004, 476.

39) § 9 Abs 6 Z 6 KStG. Vgl. auch *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK 2004, 414; *Gassner*, DB 2004, in Druck.

40) § 9 Abs 6 Z 1 KStG. Vgl. auch *Tissot*, SWK 2004, 414.

Zurechenbar sind allerdings nur Verluste und nicht Gewinne des ausländischen Gruppenmitglieds.⁴¹⁾ Werden diese Verluste auch im Quellenstaat steuerwirksam, ist eine Nachversteuerung in Österreich – analog zu § 2 Abs 2c EStG – vorgesehen.⁴²⁾

Eine Neuerung in der Gruppenbesteuerung stellt auch die Gleichstellung von Asset- und Share-Deal dar. Wird eine Tochtergesellschaft in die Unternehmensgruppe einbezogen, kann in Zukunft eine Firmenwertabschreibung bis maximal zur Höhe der Hälfte des Beteiligungsansatzes vorgenommen werden.⁴³⁾ Andererseits sind Teilwertabschreibungen von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern in Zukunft nicht mehr steuerwirksam.⁴⁴⁾

Durch die Installierung der Gruppenbesteuerung war auch eine Anpassung des § 8 Abs 3 Z 3 KStG erforderlich. Dieser stellt nun klar, dass die so genannte Dividendengarantie an die Minderheitsgesellschafter von Gruppenmitgliedern – wie auch schon bei der Organschaft – als Einkommensverwendung zu werten ist.

C. DIE ABSENKUNG DES KÖRPERSCHAFTSTEUERTARIFES UND GEGENFINANZIERUNGSMASSNAHMEN

Im Körperschaftsteuerrecht war – neben der Installierung einer neuen Gruppenbesteuerung – die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 25 % in § 22 KStG wohl die spektakulärste Änderung. Dabei ist es nicht möglich, den Genuss des neuen Tarifs durch eine bloße Änderung des Wirtschaftsjahres vorzuziehen. Dem beugt § 26 c KStG vor. Demnach ist der neue Steuersatz erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden. Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr, das nach dem 1. 1. 2005 endet, ist zwar der bis zum 31. 12. 2004 angefallene Gewinn dem Veranlagungsjahr 2005 zuzurechnen, darauf ist aber der alte Körperschaftsteuersatz iHv 34 % anzuwenden. Freilich kann es von Vorteil sein, durch einen Wechsel des Wirtschaftsjahres noch im Wirtschaftsjahr vor dem 1. 1. 2005 eine zusätzliche Halbjahres-AfA als Minderung der Steuerbemessungsgrundlage zu generieren. Nicht nur, dass dadurch die Betriebsausgabe vorgezogen wird. Vielmehr wird die Bemessungsgrundlage, die

zu einer Steuerbelastung mit 34 % KÖSt führt, gemindert und die spätere Bemessungsgrundlage, die zu einer voraussichtlichen Steuerbelastung mit nur 25 % KÖSt führt, erhöht. Diesem steuerlichen Vorteil stehen aber auch Kosten beim Wechsel des Wirtschaftsjahres gegenüber. Dieser Wechsel erfordert etwa eine Anpassung des Gesellschaftsvertrages und eine bescheidmäßige Zustimmung durch das Finanzamt gem § 7 Abs 5 KStG zum geänderten Bilanzstichtag.⁴⁵⁾ Die Vorteilhaftigkeit einer solchen Maßnahme kann somit nur im Einzelfall festgestellt werden.

Im Gegenzug für die Senkung des Körperschaftsteuersatzes wurde die Bemessungsgrundlage für Körperschaften verbreitert. Die Erläuterungen führen unter den Maßnahmen für diese Verbreiterung explizit die Abschaffung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung gem § 11 EStG sowie die Abschaffung der steuerfreien Übertragung stiller Reserven gem § 12 EStG für Körperschaften an.⁴⁶⁾ Dabei kann bei der Abschaffung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung von keiner Verschlechterung für Körperschaften gesprochen werden. Denn der neue Körperschaftsteuersatz entspricht dem alten Sondersteuersatz für die Eigenkapitalzuwachsverzinsung.⁴⁷⁾

41) § 9 Abs 6 Z 6 KStG. Vgl auch *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK 2004, 414; *Gassner*, DB 2004, in Druck.

42) § 9 Abs 6 Z 6 KStG. Vgl auch *Tissot*, SWK 2004, 415; *Gassner*, SWK 2004, 477.

43) § 9 Abs 7 1. TS KStG. Vgl auch *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK 2004, 415 f; *Gassner*, SWK 2004, 478 f; *Gassner*, FR 2004, in Druck; *Gassner*, DB 2004, in Druck.

44) § 9 Abs 7 KStG. Vgl auch *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK 2004, 416; *Gassner*, SWK 2004, 478; *Gassner*, FR 2004, in Druck.

45) Vgl *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuerleitfaden II (1997)² 1461.

46) Vgl EB zur RV des StRefG 2005.

47) § 22 Abs 2 Z 2 KStG aF.

SCHLUSSSTRICH

Mit der neuen Behandlung von Auslandsverlusten, einer neuen modernen Gruppenbesteuerung und der Absenkung des KÖSt-Satzes wurden wichtige Elemente der Unternehmensbesteuerung wesentlich modifiziert.