



NEWSLETTER 4/2018

Ihr Steuer-Update im August: Lesen Sie hier nach, was Sie aktuell unbedingt wissen müssen.

1. Vorsteuererstattung innerhalb der EU – Achtung: Fallfrist 30.9.2018!	1
2. Update Kryptowährungen – Wartungserlass 2018	2
3. Keine Konsolidierungspflicht bei Stimmrechtsmehrheit ohne materielle Beherrschungsmöglichkeit?	4
4. Das neue Wertminderungsmodell nach IFRS 9	7
5. MLI erleichtert ab 2019 Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb	10

1. Vorsteuererstattung innerhalb der EU – Achtung: Fallfrist 30.9.2018!

Umsatzsteuer, die im Ausland in Rechnung gestellt wird, darf ein Unternehmer in seinem Ansässigkeitsstaat nicht in der UVA als Vorsteuer abziehen. Das System der Vorsteuererstattung sorgt dafür, dass daraus kein Kostenfaktor entsteht.

Manche Leistungen, die ein Unternehmer im Ausland bezieht, werden zuzüglich ausländischer Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Zwei konkrete Beispiele:

Beispiel 1:

Der österreichische Unternehmer NÖ übernachtet in einem Hotel in Mailand. Das Hotel verrechnet die Leistung zuzüglich italienischer Umsatzsteuer. NÖ darf sich die in Rechnung gestellte italienische Umsatzsteuer jedoch nicht in der österreichischen UVA als Vorsteuer abziehen.

Beispiel 2:

Der slowenische Frächter LJU betankt den Firmen-LKW in Kärnten. Auf der Rechnung wird österreichische Umsatzsteuer ausgewiesen. LJU darf die österreichische Umsatzsteuer in Slowenien ebenfalls nicht als Vorsteuer berücksichtigen.

In beiden Fällen würde die in Rechnung gestellte, nicht im jeweiligen Ansässigkeitsstaat abzugsfähige Umsatzsteuer zum Kostenfaktor werden. Um einen fairen Wettbewerb zu gewährleisten, gibt es daher ein System der Vorsteuererstattung.

Ausländische Unternehmer mit Sitz in einem EU-Mitgliedstaat und ohne österreichische Betriebsstätte (Beispiel 2) können noch bis Sonntag 30.9.2018 ihre Rückerstattungsanträge für österreichische Vorsteuern für das Jahr 2017 über das von ihrem jeweiligen Ansässigkeitsmitgliedstaat zur Verfügung gestellte elektronische Portal einreichen. Dabei dürfen ausländische Unternehmer

- keine Umsätze im Inland, oder
- nur steuerfreie Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 3 UStG (bestimmte Güter- oder Personenbeförderungsleistungen), oder
- nur Umsätze mit Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (Reverse Charge) erzielt haben.

Allerdings können nur in Österreich angefallene und abzugsfähige Vorsteuern erstattet werden. Vorsteuern in Zusammenhang mit PKWs sind daher in Österreich in der Regel nicht zu erstatten.



NEWSLETTER 4/2018

Österreichischen Unternehmen (Beispiel 1) steht für die Erstattung von Vorsteuern, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat angefallen sind, ein elektronischer Antrag über FinanzOnline zur Verfügung. Dabei ist für jeden Mitgliedstaat, von dem eine Vorsteuererstattung begehrt wird, ein eigener Antrag zu stellen. Die Vorlage einer Unternehmerbescheinigung (Formular U70) ist nicht mehr notwendig. Ebenso ist die Übermittlung der Rechnungen grundsätzlich nicht notwendig. In bestimmten Fällen ist auf Verlangen des Erstattungsmitgliedstaates eine Kopie vorzulegen.

Mindesthöhe des Erstattungsbetrages

Der Erstattungszeitraum muss grundsätzlich mindestens drei aufeinanderfolgende Monate umfassen und der zu erstattende Betrag mindestens EUR 400 betragen. Ist der Erstattungszeitraum das gesamte Kalenderjahr oder der letzte Zeitraum eines Kalenderjahres, muss sich der zu erstattende Betrag auf zumindest EUR 50 belaufen.

TPA Tipp:

Die Einreichfrist Sonntag 30.9.2018 ist eine Fallfrist und nicht verlängerbar, am 1.10.2018 ist es zu spät! Achten Sie daher darauf, Ihre Anträge vollständig und fristgerecht einzubringen. Gerne unterstützen wir Sie. Erfahrungsgemäß kann es am Ende des Monats September zu einer Überlastung des Systems kommen und Sie versäumen dann die Frist.

2. Update Kryptowährungen – Wartungserlass 2018

Aus dem mit Jahresbeginn 2018 veröffentlichten Entwurf des Wartungserlasses zu den Einkommensteuerrichtlinien waren grundlegende Änderungen im Bereich der Besteuerung von Kryptowährungen herauszulesen (Wegfall der einjährigen Spekulationsfrist und Einstufung von Kryptowährungen in das steuerliche Kapitalvermögen, siehe unseren Newsletter 2/2018). Das BMF hat diese Ausführungen dann (mehr oder weniger) zurückgenommen, dennoch bestand in den letzten Monaten bei den betroffenen Steuerpflichtigen einige Unsicherheit hinsichtlich der Besteuerung ihrer Kryptowährungsgewinne.

Mit 28.5.2018 wurde nunmehr der Wartungserlass 2018 veröffentlicht. Das Wichtigste vorweg: es bleibt (fast) alles beim Alten, insbesondere bleibt es derzeit bei der Anwendbarkeit der einjährigen Spekulationsfrist im Privatvermögen. Punktuelle Neuerungen – die lediglich den Ausnahmefall der zinstragenden Veranlagung betreffen – finden sie weiter unten.

Dieser Beitrag gibt Ihnen einen aktuellen Überblick über einige in der steuerlichen „Kryptowelt“ wesentliche Teilbereiche, nämlich „Mining“, Transaktionen und ICOs.

2.1. Mining

Ertragsteuern

Werden neue Einheiten von Kryptowährungen „erschaffen“ (sog. „Mining“ oder „Schürfen“), liegt ertragsteuerlich eine gewerbliche Tätigkeit vor – wenn die entscheidenden Kriterien Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnabsicht und Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr gegeben sind (das Vorliegen dieser Kriterien wird aber von der Finanz in der Regel „vermutet“). Die steuerpflichtigen Einkünfte aus der Mining-Tätigkeit ergeben sich nach hA aus dem Marktwert der „erschaffenen“ Einheiten an Kryptowährungen abzüglich der damit in Verbindung stehenden Betriebsausgaben (zB Stromkosten und Abschreibung der speziellen Mining Hardware). Alternativ wird auch die Meinung der Aktivierung der Kryptowährungen zu Herstellungskosten vertreten.



NEWSLETTER 4/2018

Der Wartungserlass 2018 trifft leider keine Aussagen darüber, ob bzw. wie eine mögliche Abgrenzung zwischen „gewerblichen“ Mining und „privaten“ Mining möglich ist, sondern belässt es bei der pauschalen Einstufung von Mining als gewerblicher Tätigkeit. Für die Praxis wäre aber zB beim Cloud-Mining eine Abgrenzung uE sinnvoll und notwendig.

Umsatzsteuer

In der Umsatzsteuer ist das Kryptowährungs-Mining nach Ansicht der Finanzverwaltung mangels identifizierbarem Leistungsempfänger nicht steuerbar.

Bilanzierung

Kryptowährungen sind nicht als Währung anerkannt und gelten daher als ein dem Finanzvermögen vergleichbares Wirtschaftsgut. Die erschaffenen Kryptowährungseinheiten, welche als immaterieller Vermögensgegenstand einzustufen sind, sind nach vorherrschender Ansicht mit dem Marktwert bzw. Börsenkurs im Zeitpunkt des Zugangs zu bewerten. Dabei ist eine Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen zu treffen. Die generellen unternehmensrechtlichen Bewertungsvorschriften sind hierbei zu beachten: Bei Kursverlusten gilt strenges Niederstwertprinzip im Umlaufvermögen, im Anlagevermögen muss eine Abschreibung bei voraussichtlich dauernder Wertminderung erfolgen (freiwillig, wenn voraussichtlich nicht von Dauer). Bei Kursgewinnen gilt eine Zuschreibungspflicht bis maximal zum Anschaffungswert.

2.2. Transaktionen

Ertragsteuern

Der Handel zwischen Kryptowährungen ist ebenso wie der Eintausch gegen gesetzliche Währungen bzw. Handelswaren und Dienstleistungen grundsätzlich (Ausnahmen siehe unten) als steuerpflichtiger Tauschvorgang anzusehen. Der Veräußerungserlös und die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind mit dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes bzw. dem Marktwert der Dienstleistung zu bewerten.

Ertragsteuerlich ist zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen zu unterscheiden:

- Im betrieblichen Bereich gibt es keine Spekulationsfrist. Hier liegen bei Gewinnen aus Kryptowährungstransaktionen immer steuerpflichtige Einkünfte vor und sind mit dem progressiven Einkommensteuertarif zu besteuern. Bei Kapitalgesellschaften fällt die 25 %ige KöSt an.
- Im außerbetrieblichen Bereich sind Spekulationseinkünfte nur innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist zum Tarif mit progressiver Einkommensteuer zu erfassen.

Nur im Ausnahmefall von *zinstragenden* Veranlagungen (Verleihung von Kryptowährungen an andere Marktteilnehmer) unterliegen dabei realisierte Wertänderungen dem Sondersteuersatz von 27,5 % (so auch der EStR Wartungserlass 2018), anteilige „Zinserträge“ werden zum Tarif versteuert.

Mit dem Wartungserlass 2018 ist nunmehr – aber eben nur für den Ausnahmefall der zinstragenden Veranlagungen – festgeschrieben worden, dass steuerpflichtige Wertsteigerungen nur bei Konvertierung von zinstragenden Kryptowährungen in Euro oder in eine zum Eurowechselkurs stabile Währung dem besonderen Steuersatz von 27,5 % unterliegen. Wechsel zwischen zinstragenden Kryptowährungen untereinander sind daher – vergleichbar dem Tausch zwischen Fremdwährungsforderungen bzw. -verbindlichkeiten – steuerneutral. Der Wartungserlass 2018 enthält keine Inkrafttretensregelung und ist daher uE ab einschließlich der Veranlagung 2018 anzuwenden.

Der Wartungserlass 2018 lässt weiterhin Fragen offen, wie beispielsweise: Welche „assets“ fallen unter die Regelungen zu Kryptowährungen? Wie sind Airdrops oder eine Fork steuerlich zu behandeln? Welche Aufzeichnungspflichten bestehen für den Handel mit Kryptowährungen?



NEWSLETTER 4/2018

Nach jüngster Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen zur sog. „hard forks“ sind diese Vorgänge mit dem Erhalt eines Bezugsrechts vergleichbar. Demnach gilt der bisherige Anschaffungszeitpunkt des ursprünglichen Kryptowährungsguthabens auch für das neu erhaltene Kryptowährungsguthaben. Die Anschaffungskosten des neu erhaltenen Kryptowährungsguthabens sind dabei mit Null anzusetzen, weshalb der volle Veräußerungserlös – im Privatvermögen nur bei einer allfälligen Veräußerung vor Ablauf der weitergeführten Spekulationsfrist – steuerpflichtig ist.

TPA Tipp: Bei Fragen zu Ihrer Steuererklärung wenden Sie sich an Ihren TPA Steuerberater, der Sie bei der Erstellung der Aufzeichnungen gerne unterstützt.

Umsatzsteuer

Werden gesetzliche Zahlungsmittel zu Kryptowährungen umgetauscht und umgekehrt, ist dies nach Rechtsprechung des EuGH umsatzsteuerlich eine steuerfreie Tätigkeit.

2.3. Initial Coin Offerings (ICOs)

Ähnlich einem Initial Public Offering (IPO) gibt ein Unternehmen bei einem Initial Coin Offering (ICO) eine bestimmte Anzahl an Token aus und erhält als Gegenleistung Kryptowährungseinheiten oder Fiat-Währungen (zB EUR oder USD), um zB eine Geschäftsidee zu finanzieren. Die Token können dabei verschiedene Rechte übertragen und können grundsätzlich wie folgt gegliedert werden:

- Counterparty-Tokens, zB
 - Anspruch auf Waren oder Dienstleistungen (Utility-Token)
 - Security-Token
 - Recht auf Umsatz-/Gewinnbeteiligung
 - Recht auf Substanzbeteiligung
- Non-Counterparty-Tokens
 - reine Wertsteigerung des Token

Beim emittierenden Unternehmen ist die bilanzielle Behandlung stark vom Einzelfall abhängig. Token können – abhängig von den übertragenen Rechten – eine Verbindlichkeit oder Rückstellung, Eigenkapital, Hybridkapital oder einen steuerpflichtigen Ertrag darstellen.

TPA Tipp: Kontaktieren Sie bei Planung eines ICOs rechtzeitig unsere TPA Experten für Kryptowährungen!

3. Keine Konsolidierungspflicht bei Stimmrechtsmehrheit ohne materielle Beherrschungsmöglichkeit?

Eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland ist gemäß § 244 Abs. 2 Z 1 UGB zur Aufstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet (Mutterunternehmen), wenn ihr bei einem Unternehmen (Tochterunternehmen) die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht. Führt die formale Erfüllung dieses Tatbestandes zu einer Konsolidierungspflicht, auch wenn materiell, zB aufgrund qualifizierter Stimmrechtserfordernisse, keine Beherrschung möglich ist? Informieren Sie sich hier.

3.1. Wann besteht die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses?

Für ein Mutterunternehmen besteht eine Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses bei Vorliegen von einheitlicher Leitung (§ 244 Abs 1 UGB) oder beherrschendem Einfluss (§ 244 Abs 2 UGB, Vorliegen eines oder mehrerer Control-Tatbestände) bei mindestens einem tatsächlich einbezogenen Tochterunternehmen, somit unter Berücksichtigung der Einbeziehungswahlrechte des § 249 UGB, und bei Überschrei-



NEWSLETTER 4/2018

ten der größenabhängigen Befreiungen des § 246 UGB, es sei denn, es kommen die Befreiungstatbestände des § 245 UGB (befreiender Konzernabschluss) zur Anwendung.

3.2. Begriffsbestimmungen des RÄG 2014

Für den UGB Einzelabschluss sind seit Anwendung des RÄG (Rechnungslegungs-Änderungsgesetz) 2014

(gilt für Jahresabschlüsse deren Geschäftsjahr nach dem 31.12.2015 beginnt) die neuen Begriffsbestimmungen des § 189a UGB zu beachten. Gemäß Z 6 ist ein Mutterunternehmen ein Unternehmen, das ein oder mehrere Tochterunternehmen iSd § 244 UGB beherrscht.

Gemäß Z 7 ist ein Tochterunternehmen ein Unternehmen, das von einem Mutterunternehmen iSd § 244 UGB unmittelbar oder mittelbar beherrscht wird.

3.3. Stimmrechtsmehrheit

Als Stimmrechte sind die Stimmen zu bezeichnen, die der Gesellschafter bei Beschlussfassungen oder auf der Hauptversammlung bzw. Gesellschafterversammlung innehat. IdR richtet sich das Stimmverhältnis nach der Höhe der kapitalmäßigen Beteiligung, so dass sich Stimmrechts- und Kapitalmehrheit decken. Der Tatbestand des § 244 Abs 2 Z 1 UGB wird nicht erfüllt, wenn ein Mutterunternehmen zwar über die Kapitalmehrheit, aber aufgrund stimmrechtsloser Anteile nicht über die Stimmrechtsmehrheit verfügt. Selbiges gilt für den Fall, wenn das Mutterunternehmen aufgrund gesetzlicher Vorschriften oder des Gesellschaftsvertrages nicht bzw. über einen längeren Zeitraum nicht in der Lage ist, die Stimmrechte auszuüben oder im Gesellschaftsvertrag die Zahl der Stimmrechte auf einen Höchstbetrag beschränkt sind.

3.4. Rechte, die einem Mutterunternehmen zustehen

Gemäß § 244 Abs 4 UGB gelten als Rechte, die einem Mutterunternehmen zustehen, auch die Rechte eines anderen Tochterunternehmens oder von Personen, die für Rechnung des Mutterunternehmens oder eines anderen Tochterunternehmens handeln. Bei der Beurteilung der Beherrschung sind daher nur die direkten Stimmrechte und sonstigen Rechte und die Stimmrechte und sonstigen Rechte eines Tochterunternehmens zu berücksichtigen, nicht jedoch die Stimmrechte und sonstigen Rechte von Beteiligungs- bzw. Gemeinschaftsunternehmen.

Abzuziehen sind des Weiteren die Rechte, die mit Anteilen verbunden sind, die

- vom Mutterunternehmen oder einem Tochterunternehmen für Rechnung einer anderen Person gehalten werden, oder
- als Sicherheit gehalten werden, sofern diese Rechte nach Weisung des Sicherungsgebers oder,
- wenn ein Kreditinstitut die Anteile als Sicherheit für eine Kreditgewährung hält, im Interesse des Sicherungsgebers ausgeübt werden.

Bei Ermittlung der Mehrheit der Stimmrechte sind von der Zahl aller Stimmrechte die Stimmrechte aus eigenen Anteilen abzuziehen, die dem Tochterunternehmen selbst, einem seiner Tochterunternehmen oder einer anderen Person für Rechnung dieser Unternehmen gehören.

3.5. Widerlegung der Stimmrechtsmehrheit

Der Control-Tatbestand der Stimmrechtsmehrheit kann zB durch gesellschaftsvertragliche Höchststimm- oder Mehrfachstimmrechte (in Österreich nicht zulässig) oder erhöhte Mehrheitserfordernisse (qualifizierte Stimmrechtserfordernisse) widerlegt werden.



NEWSLETTER 4/2018

3.6. Formale (wörtliche) Interpretation des § 244 Abs 2 Z 1 UGB?

Es stellt sich die grundlegende Frage, ob für die Erfüllung der Stimmrechtsmehrheit gemäß Z 1 formal die Mehrheit der Stimmrechte genügt, oder ob nicht tatsächliche (materielle) Beherrschungsmöglichkeit gegeben sein muss. In der Literatur wird überwiegend die Ansicht vertreten, dass für die Erfüllung des Beherrschungstatbestands des § 244 Abs 2 Z 1 UGB formal die Mehrheit der Stimmrechte genügt und nicht zusätzlich die materielle Voraussetzung der Beherrschungsmöglichkeit gegeben sein muss.

3.7. Verzicht auf die Einbeziehung eines Tochterunternehmens

Gemäß § 249 Abs 1 Z 3 UGB kann jedoch von einer Einbeziehung eines Tochterunternehmens in den Konzernabschluss abgesehen werden, wenn erhebliche und andauernde Beschränkungen die Ausübung der Rechte des Mutterunternehmens in Bezug auf das Vermögen oder die Geschäftsführung dieses Unternehmens nachhaltig beeinträchtigen, was bei Vorliegen einer formalen Stimmrechtsmehrheit ohne tatsächliche Beherrschungsmöglichkeit gegeben ist.

3.8. Materielle Interpretation des § 244 Abs 2 Z 1 UGB

Für das Vorliegen der materiellen Stimmrechtsmehrheit kommt es nicht darauf an, dass dem Mutterunternehmen die Mehrheit der Stimmrechte in allen Entscheidungsbereichen zusteht. Entscheidend ist, dass sich die Mehrheit der Stimmrechte auf alle wesentlichen Entscheidungsbereiche bezieht. Bestehen qualifizierte Mehrheitserfordernisse für bestimmte Arten von Rechtsgeschäften, ist das Gewicht dieser Rechtsgeschäfte maßgebend; nur wenn sie geeignet sind, die Dispositionen des Unternehmens hinsichtlich seiner Finanz- und Geschäftspolitik wesentlich zu beeinflussen, wird die Mehrheit der Stimmrechte auch zu einem beherrschenden Einfluss führen. Indizien der Beherrschung sind zB die Entscheidung über das Budget des nächsten Geschäftsjahres oder die Mehrheit bei Wahlen in die Gesellschaftsorgane.

Stimmrechte gewähren dann keine Entscheidungsgewalt, wenn sie sich hauptsächlich auf administrative Dinge (etwa Besorgen der Buchhaltung, Management werthaltiger Debitoren, Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses usw.) beziehen und schuld- und/oder gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen die Aktivitäten der Gesellschaft in weitem Umfang vorherbestimmen (sogenannte Autopilotgesellschaft). Das Mutterunternehmen muss zur Begründung eines Mutter-Tochter-Verhältnisses die Fähigkeit aufweisen, originäre Leitungsaufgaben des Tochterunternehmens dominieren zu können, um auf diese Weise die Aktivitäten des Tochterunternehmens zu lenken, dh. die Unternehmensziele festzulegen und die Grundsätze der Finanz-, Investitions-, Markt-, Produktions- und Personalpolitik zu bestimmen. Darüber hinaus muss die Möglichkeit zur beherrschenden Einflussnahme einen Zugriff auf ein Nutzenpotential eröffnen.

3.9. Materielle Interpretation versus formale (wörtliche) Interpretation des § 244 Abs 2 Z 1 UGB

Wird an der formalen (wörtlichen) Auslegung des § 244 Abs 2 Z 1 UGB festgehalten, bestünde bei formaler Stimmrechtsmehrheit ein Tochterunternehmen, auch wenn zB aufgrund qualifizierter Mehrheitserfordernisse keine Beherrschungsmöglichkeit besteht, sondern eine gemeinsame Führung ausgeübt wird.

In der Literatur wird daher auch die Ansicht vertreten, dass die Konsolidierung einer Gesellschaft, deren Rechte (zB aufgrund qualifizierter Mehrheitserfordernisse) so beeinträchtigt sind, dass trotz Stimmrechtsmehrheit keine Beherrschung ausgeübt werden kann, gegen die Generalnorm des Konzernabschlusses, den Einheitsgrundsatz, verstößt. Gemäß § 250 Abs 3 UGB ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen im Konzernabschluss so darzustellen, als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären.

Bei konsequenter Umsetzung der Generalnorm müsste ein Konsolidierungsverbot anstelle des in § 249 Abs 1 Z 3 UGB geschaffenen Einbeziehungswahlrechts vorliegen. Auch die internationalen Vorschriften sehen ein Konsolidierungsverbot im Falle einer erheblichen und andauernden Beschränkung der Rechte des Mutterunternehmens vor.



NEWSLETTER 4/2018

3.10. Reformbedarf

Unserer Ansicht nach wird der Tatbestand der Mehrheit der Stimmrechte gemäß § 244 Abs 2 Z 1 UGB nur erfüllt, wenn auch die tatsächliche Möglichkeit der Beherrschung besteht.

Der Beherrschungstatbestand des § 244 Abs 2 UGB ist uE als widerlegbare Vermutung zu interpretieren. Demnach käme es für das Vorliegen des Tatbestandes der Beherrschung allein auf die materielle Interpretation an.

Eine formale Stimmrechtsmehrheit ohne materielle Beherrschungsmöglichkeit darf nicht zu einem Mutter-Tochter-Verhältnis führen. Im Sinne des kodifizierten Einheitsgrundsatzes besteht uE die dringende Notwendigkeit, den § 244 Abs 2 Z 1 UGB so anzupassen, so zu konkretisieren, dass analog der internationalen Vorschriften bei fehlender materieller Beherrschungsmöglichkeit ein Konsolidierungsverbot und nicht ein Konsolidierungswahlrecht besteht.

3.11. Ausweis von verbundenen Unternehmen

Auch für den Ausweis von Konzernforderungen und -verbindlichkeiten im UGB-Einzelabschluss stellt sich die Frage der formalen bzw. materiellen Interpretation der Beherrschungsregelung.

Gemäß § 189a Z 8 UGB sind verbundene Unternehmen zwei oder mehrere Unternehmen innerhalb einer Gruppe, wobei eine Gruppe das Mutterunternehmen und alle Tochterunternehmen bilden. Verbundene Unternehmen sind alle voll konsolidierungspflichtigen Tochterunternehmen des obersten Mutterunternehmens. Irrelevant für den Begriff Mutter- oder Tochterunternehmen oder verbundene Unternehmen ist, ob ein Konzernabschluss tatsächlich aufgestellt wird oder ob das Tochterunternehmen tatsächlich in den Konzernabschluss einbezogen wird.

Auch im Hinblick auf den Ausweis von verbundenen Unternehmen ist es unserer Ansicht vertretbar, den Beherrschungstatbestand des § 244 Abs. 2 UGB als widerlegbare Vermutung zu interpretieren.

Demnach wäre nicht nur für das Vorliegen des Tatbestandes der Beherrschung, sondern auch für den Ausweis als verbundenes Unternehmen der materiellen Interpretation der Beherrschung der Vorzug zu geben.

4. Das neue Wertminderungsmodell nach IFRS 9

Seit Jahresbeginn ersetzt IFRS 9 die bisherigen Bestimmungen von IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz, Bewertung und Bilanzierung von Finanzinstrumenten sind neu geregelt. Von der Neuerung betroffen sind alle Unternehmen, die Finanzinstrumente nutzen. Über das neue Wertminderungsmodell nach IFRS 9 informieren wir Sie hier.

Der bisher gültige komplexe Standard IFRS 39 wird durch einen neuen Standard ersetzt: es geht um die Regelungen zur Klassifizierung und Bewertung finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten.

IFRS 9 Finanzinstrumente ist für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1.1.2018 beginnen. Durch IFRS 9 tritt ein neues Wertminderungsmodell in Kraft: das „Incurred Loss“-Wertminderungsmodell des IAS 39 (Wertberichtigung nur bei bereits eingetretenen Wertminderungen) wird durch das „Expected Credit Loss“-Wertminderungsmodell (Wertberichtigung für erwartete Kreditverluste) ersetzt.

Die Ursache für die Änderung des Wertminderungsmodells liegt in der Subprime- und anschließenden Finanzmarktkrise, in der die stichtagsbezogene Bilanzierung nach dem ausschließlich retrospektiven Incurred Loss Modell heftig kritisiert wurde. Insbesondere die prozyklische Mechanik des Incurred Loss Modells



NEWSLETTER 4/2018

führt in konjunkturellen Hochphasen zu eher geringeren Wertminderungen und damit höheren Gewinnen. In Abschwüngen verursacht sie hingegen anfänglich geringe, in der Folge jedoch massive Abschreibungen. Der Methodenwechsel führt zu einer frühzeitigeren und sachgerechteren, idR jedoch auch höheren Erfassung der Risikovorsorge.

4.1. Anwendungsbereich

In den Anwendungsbereich des neuen Wertminderungsmodells fallen finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten (amortised costs = AC-Kategorie) bewertet werden, finanzielle Vermögenswerte, deren Änderungen des beizulegenden Zeitwerts im sonstigen Ergebnis erfasst werden (fair value through other comprehensive income = FVTOCI-Kategorie), Leasingforderungen, Vertragsvermögenswerten, Kreditzusagen und Finanzgarantien. Für erworbene oder ausgegebene finanzielle Vermögenswerte, bei denen bei Zugang bereits objektive Hinweise auf eine Wertminderung vorliegen, gelten gesonderte Vorschriften.

4.2. 3-Stufen Modell

Mit dem ab 2018 geltenden prospektiven Wertminderungsmaßstab des Expected Credit Loss sollen die zukünftig erwarteten Zahlungsausfälle unter Einbeziehung aller relevanten unternehmensinternen und -externen Informationen antizipiert und zu jedem Stichtag neu geschätzt werden. Nach IFRS 9 erfolgt die Wertminderung entsprechend dem Kreditrisiko in drei Stufen:

- **Stufe 1:** Liegt bei finanziellen Vermögenswerten, die bei Zugang ein geringes Ausfallrisiko aufweisen, keine signifikante Verschlechterung in der Kreditqualität seit Zugang vor, sind erwartete Verluste in Höhe des Barwerts eines erwarteten 12-Monats-Verlusts zu erfassen. Die Zinsvereinnahmung erfolgt auf Basis des Bruttobuchwertes (Nennwert vor Abzug einer Risikovorsorge) nach der Effektivzinsmethode.
- **Stufe 2:** Wenn eine signifikante Erhöhung des Ausfallrisikos, jedoch kein objektiver Hinweis auf eine Wertminderung vorliegt, ist die Risikovorsorge bis zur Höhe der erwarteten Verluste über die gesamte Restlaufzeit (lifetime expected credit losses) aufzustocken. Die Zinsvereinnahmung erfolgt unverändert auf Basis des Bruttobuchwertes nach der Effektivzinsmethode.
- **Stufe 3:** Liegt ein objektiver Hinweis auf Wertminderung vor, ist zusätzlich die Zinsvereinnahmung anzupassen, diese erfolgt ab diesem Zeitpunkt auf Basis des Nettobuchwertes (Nennwert abzgl. Risikovorsorge = fortgeführte Anschaffungskosten).

4.3. Ausfallrisiko

Ein Unternehmen hat an jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob seit Zugang des Finanzinstruments eine signifikante Erhöhung des Ausfallrisikos eingetreten ist. Was als signifikante Erhöhung des Kreditrisikos erfasst wird, ist durch den Bilanzierenden individuell festzulegen. Das Ausfallrisiko ist dabei anhand der Ausfallwahrscheinlichkeit der gesamten Restlaufzeit zu bemessen. Geboten ist ein Vergleich der ursprünglichen Ausfallwahrscheinlichkeit bei Zugang des Instruments mit der Ausfallwahrscheinlichkeit am Abschlussstichtag. Die Höhe des absoluten Ausfallrisikos ist unbeachtlich. Liegt zum Abschlussstichtag nicht länger eine signifikante Erhöhung des Ausfallrisikos vor, ist das Instrument von Stufe 2 zurück in Stufe 1 zu transferieren.

Ein Unternehmen kann davon ausgehen, dass sich das Ausfallrisiko bei einem Finanzinstrument seit dem erstmaligen Ansatz nicht signifikant erhöht hat, wenn ermittelt wird, dass bei dem betreffenden Finanzinstrument zum Abschlussstichtag ein niedriges Ausfallrisiko besteht – es kann somit das Finanzinstrumente ohne Prüfung der Stufe 1 zuordnen. Es gilt die widerlegbare Vermutung, dass ein Transfer in Stufe 2 spätestens dann zu erfolgen hat, sobald vertragliche Zahlungen seit mehr als 30 Tagen überfällig sind. Die Annahme kann jedoch durch den Nachweis widerlegt werden, dass das Ausfallrisiko bei Überschreiten der 30-Tages-Schwelle nicht signifikant steigt.



NEWSLETTER 4/2018

Ein Transfer aus Stufe 2 in Stufe 3 hat zu erfolgen, wenn objektive Hinweise für eine Wertminderung am Abschlussstichtag vorliegen (zB erhebliche finanzielle Schwierigkeiten des Schuldners, Vertragsbruch durch Ausfall oder Verzug von Zins- oder Tilgungszahlungen, wirtschaftliche Zugeständnisse, erhöhte Insolvenz-wahrscheinlichkeit).

Finanzinstrumente, die mehr als 90 Tage überfällig sind, sind widerlegbar der Stufe 3 zuzuordnen.

4.4. Finanzielle Vermögenswerte mit bereits beim Zugang beeinträchtigter Bonität

Für finanzielle Vermögenswerte, die bei Zugang bereits einen objektiven Hinweis auf Wertminderung aufweisen, ist die Effektivverzinsung nicht auf Basis der vertraglichen Zahlungsströme, sondern auf Basis der erwarteten Zahlungsströme unter Beachtung künftiger erwarteter Verluste zu ermitteln. Veränderungen in der Schätzung der erwarteten Verluste über die Restlaufzeit seit Zugang sind in der Folge sofort und in voller Höhe ertrags- oder aufwandswirksam zu erfassen.

4.5. Vereinfachtes Wertminderungsmodell

Für Forderungen aus Leasingverhältnissen, Vertragsvermögenswerte und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen besteht zudem die Möglichkeit der Anwendung eines vereinfachten Wertminderungsmodells. Demnach ist unabhängig von der Kreditqualität eine Risikovorsorge in Höhe der erwarteten Verluste über die Restlaufzeit zu erfassen, dh. es erfolgt eine pauschale Zuordnung zu Stufe 2 bei Zugang und ein Transfer in Stufe 3, soweit objektive Hinweise auf Wertminderung vorliegen.

4.6. Berechnung/Schätzung der erwarteten Verluste

Die Berechnung der erwarteten Verluste kann auf Ebene des einzelnen Finanzinstruments oder auf Portfolioebene erfolgen, soweit die Finanzinstrumente ähnliche Ausfallrisikoeigenschaften aufweisen. Soweit auf Ebene des einzelnen Instruments keine angemessenen Informationen verfügbar sind, die ohne unangemessenen Zeit- oder Kostenaufwand beschafft werden können, hat die Bewertung des erwarteten Verlusts auf Portfolioebene unter Berücksichtigung aller relevanten Informationen inklusive künftiger Prognosen zu erfolgen.

Für die Schätzung erwarteter Verluste wird im Standard keine konkrete Berechnungsmethode vorgeschrieben. So soll Unternehmen, die keine Daten bzgl. der 12-monatigen Ausfallwahrscheinlichkeit vorliegen haben, eine Berechnung auf Basis historischer und branchenbezogener Daten ermöglicht werden. Die Verlustschätzungen in Stufe 1 und den Stufen 2 und 3 unterscheiden sich durch den Zeithorizont, für den die Wahrscheinlichkeit eines Ausfalls berücksichtigt wird. Für die Berechnung des erwarteten 12-Monats-Verlusts in Stufe 1 sind die erwarteten Zahlungsausfälle über die Restlaufzeit mit der Ausfallwahrscheinlichkeit des Instruments innerhalb der nächsten zwölf Monate zu gewichten. In den Stufen 2 und 3 hingegen ist die Ausfallwahrscheinlichkeit über die Restlaufzeit des Instruments zu berücksichtigen.

4.7. Übergangsvorschriften

Der neuen Wertminderungsvorschriften sind grundsätzlich retrospektiv anzuwenden, die Unternehmen sind jedoch nicht verpflichtet, die Vorperioden anzupassen, dh. der Anpassungseffekt ist in den Gewinnrücklagen zum Übergangszeitpunkt (zB zum 1.1.2018) zu erfassen. Eine Anpassung der Vorjahreszahlen kann aber bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen auf freiwilliger Basis erfolgen.

4.8. Anwendbarkeit des IFRS 9 Wertminderungsmodells für UGB-Zwecke

Das IFRS 9 Wertminderungsmodell entspricht nicht den UGB Einzelbewertungsgrundsätzen, die eher mit dem Incurred Loss Modell des IAS 39 vergleichbar sind, dh. eine Wertminderung auf Basis bereits eingetretener Verluste vorsehen.



NEWSLETTER 4/2018

Für die Ermittlung der Pauschalwertberichtigung von Forderungen kann die IFRS 9 Ermittlung hingegen iSd § 201 Abs 2 Z 7 UGB (Berücksichtigung von statistisch ermittelbaren Erfahrungswerten aus gleichgelagerten Sachverhalten) durchaus zu sachgerechten Ergebnissen führen und sollte auch im Hinblick auf die Bewertungsstetigkeit durch eine wesentlich verbesserte Datenqualität unternehmensrechtlich anwendbar sein.

Gerne unterstützen wir Sie bei der Durchführung bzw. Implementierung des Expected Credit Loss-Wertminderungsmodells.

5. MLI erleichtert ab 2019 Maßnahmen gegen unfairen Steuerwettbewerb

Österreich, Polen und Slowenien sind Vorreiter im Kampf gegen unfairen Steuerwettbewerb: Die drei Länder ermöglichen das Inkrafttreten des MLI (Multilateralen Instrumentes) ab 1.7.2018. Lesen Sie mehr.

Das Ringen gegen Base Erosion and Profit Shifting – also gegen unfairen Steuerwettbewerb – hat die OECD/G20 schon vor ein paar Jahren aufgenommen. Wirkung zeigen können die entwickelten Maßnahmen aber erst, wenn sie auch global umgesetzt werden. Dabei spielt das Multilaterale Instrument (MLI) eine ganz wesentliche Rolle.

Für das generelle Inkrafttreten des MLI waren im ersten Schritt Ratifikationen von zumindest fünf Staaten notwendig.

5.1. Zentrale Rolle von CEE Staaten

Spannend ist dabei, dass sich gleich drei CEE-Staaten unter den ersten Staaten befinden, die das MLI bisher weltweit ratifiziert haben und damit zum Inkrafttreten des MLI beigetragen haben. Neben Österreich sind das auch Polen und Slowenien.

Ebenso spannend: Ratifiziert wurde das MLI außerdem bereits von zwei bisher als Steueroasen bekannten Staaten, nämlich Jersey und Isle of Man.

Und eines ist beim Blick auf die erfolgten Ratifizierungen des MLI auch klar erkennbar: Es gibt global und regional wesentliche Unterschiede, wie ernst und wie schnell Staaten den Kampf gegen unfaire Steuermodelle aufnehmen.

5.2. Die nächsten Milestones

Mit der Hinterlegung der Ratifikation Ende März durch Slowenien als fünftem Staat weltweit kann das MLI nunmehr ab 1.7.2018 in Kraft treten.

Für Österreich bedeutet das, dass die Doppelbesteuerungsabkommen mit Slowenien und Polen ab 2019 in der durch das MLI geänderten Form gelten werden.

Die restlichen 36 österreichischen Abkommen, die ebenfalls durch das MLI geändert werden sollen – darunter jene mit Hongkong, China, Indien, Russland sowie den EU-Staaten – werden dann abhängig von der Ratifikation durch die jeweiligen Vertragspartner adaptiert.



NEWSLETTER 4/2018

5.3. Was heißt das für internationale Unternehmen?

Die Änderungen in den Abkommen von Österreich werden klein, aber fein sein. Wesentlich ist die Einführung der „Principal Purpose Klausel“: Künftig kann von der Finanz die Anwendung eines Abkommens versagt werden, wenn einer der Hauptgründe für die gewählte Struktur die Erlangung eines Steuervorteils ist. Ebenso soll es Verbesserungen bei internationalen Steuerkonflikten geben.

Dieser Newsletter ist ein Service von TPA
Mit freundlichen Grüßen
Ihr TPA Team

Kontakt:

TPA Steuerberatung GmbH
Praterstraße 62-64
1020 Wien

Wenn Sie künftig weitere steuerliche Informationen erhalten möchten, können Sie [hier](#) unseren elektronischen Newsletter bestellen.

**www.tpa-group.at
www.tpa-group.com**



Besuchen Sie uns auf Facebook!

IMPRESSUM: Informationsstand August 2018, Änderungen vorbehalten. Ohne Gewähr. Die Informationen sind stark vereinfacht und können die individuelle Beratung nicht ersetzen. Für den Inhalt verantwortlich: Mag. Gottfried Sulz, Partner, TPA Steuerberatung GmbH, Praterstraße 62-64, A-1020 Wien, FN 200423s HG Wien. Tel.: +43 (1) 58835-0, Fax: DW 500. Homepage: www.tpa-group.at; Konzeption, Gestaltung: TPA
Copyright © 2018 TPA Steuerberatung GmbH, Praterstraße 62-64, A-1020 Wien
Alle Rechte vorbehalten.