
RV 2. AbgÄG 2014

Ertragsteuerlicher Teil

28. November 2014

Referent:
WP/StB DDr. Klaus Wiedermann

Folie 1

Gliederung

1. Änderungen im EStG
2. Änderungen im KStG
3. Änderungen im UmgrStG
4. Sonstige Änderungen im Bereich Ertragsteuern

Folie 2

§ 2 Abs 4 letzter Satz EStG, § 188 Abs 4 lit d BAO Feststellungsverfahren bei ARGE

- ▶ Bisherige Rechtslage: Bei einer ARGE (Rechtsform: GesbR) für nur einen Werk(lieferungs)vertrag liegt kein einheitlicher Betrieb vor, sondern anteilige Betriebsstätten der Gesellschafter. Daher wird auch kein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchgeführt.
- ▶ Neue Rechtslage: Zur Erhöhung der Rechtssicherheit und der rechtsrichtigen Erhebbarkeit von Ertragsteuern soll für eine solche ARGE mit einem Auftragsvolumen von mehr als 700.000 Euro ohne USt ein einheitlicher gemeinschaftlicher Betrieb fingiert werden, für den auch ein eigenes Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchzuführen ist.
- ▶ Die Neuregelung ist erstmals auf Feststellungen anzuwenden, die Wirtschaftsjahre betreffen, die nach dem 31.12.2014 beginnen, wenn die Auftragsvergabe nach dem 31.12.2014 erfolgt.

Folie 3

§ 4 Abs 3 EStG: Einschränkung der Aktivierung von Umlaufvermögen beim EAR

- ▶ Bisherige Rechtslage: Bei Gebäuden und bei Wirtschaftsgütern, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, besteht eine Durchbrechung vom im Rahmen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bestehenden Grundsatz des Abzugs der Anschaffungskosten von Umlaufvermögen im Jahr der Verausgabung bzw der Einlage ins Betriebsvermögen
- ▶ Neue Rechtslage: Bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen besteht nur mehr bei Grundstücken nach § 30 EStG und bei Gold, Silber, Platin und Palladium, sofern sie nicht der unmittelbaren Weiterverarbeitung dienen, eine Ausnahme vom Abflussprinzip. Nur in diesen Fällen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Einlagewert erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen.

Folie 4

§ 4 Abs 3 EStG: Einschränkung der Aktivierung von Umlaufvermögen beim EAR

- ▶ Die neue Rechtslage soll ab der Veranlagung 2014 zur Anwendung kommen.
- ▶ Andere Wirtschaftsgüter iSd des § 4 Abs 3 vierter Satz EStG in seiner bisherigen Fassung (wie zB Antiquitäten, Kunstwerke, etc), die nach dem 31.3.2012 und vor dem 1.1.2014 angeschafft, hergestellt oder eingelegt wurden, sind aufgrund einer Übergangsbestimmung in § 124b Z 262 EStG entgegen der bisherigen Rechtslage nicht erst beim Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen, sondern bereits bei der Veranlagung für 2014 zwingend als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Folie 5

Ausnahmen bei der Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne (§ 11a EStG)

- ▶ Es soll zur Nachversteuerung der 2009 ausgelaufenen Halbsatzbegünstigung nicht entnommener Gewinne gesetzlich klarstellen werden, dass eine Nachversteuerung jeweils nur eintritt, wenn nach Inanspruchnahme der Begünstigung die siebenjährige Bindungsfrist nicht eingehalten worden ist.
- ▶ Aus der derzeitigen Textierung, die auf das Jahr des Eigenkapitalabfalles Bezug nimmt, könnte eine Nachversteuerung erst sieben Jahre nach der letzten Inanspruchnahme der Begünstigung unterbleiben.
- ▶ Allerdings soll jeder begünstigt besteuerte Betrag ab dem achten Jahr wieder „nachversteuerungsfrei entnommen werden“ können.

Folie 6

Ausnahmen bei der Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne (§ 11a EStG)

- ▶ Dies wird dadurch erreicht, dass die Nachversteuerung nur dann eintritt, wenn 7-jährige Bindungsfrist nicht eingehalten wurde.
- ▶ Unschädlich sind somit Entnahmen von Gewinnen, für die die Bindungsfrist abgelaufen ist oder die erst nach dem Auslaufen der Begünstigung entstanden sind.
- ▶ Da die Begünstigung letztmalig bei der Veranlagung 2009 in Anspruch genommen werden konnte, läuft die Nachversteuerung nach Ablauf der folgenden sieben Jahre, somit 2016, automatisch aus.

Folie 7

Ausnahmen bei der Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne (§ 11a EStG)

- ▶ Die Neuregelung soll erstmalig bei der Veranlagung 2011 Anwendung finden.
- ▶ Die Bezugnahme auf das Jahr 2011 ergibt sich aus dem Umstand, dass in diesem Jahr erstmalig ein die Nachversteuerung unterbindender nicht mehr begünstigter Betrag an Eigenkapitalzuwachs aus dem Jahr 2010 vorliegen kann.
- ▶ Ab dem Jahr 2012 kann zudem erstmalig ein „abreifender“ begünstigt besteuert Betrag (aus 2004) vorliegen.

Folie 8

Ausnahmen bei der Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne (§ 11a EStG)

- ▶ Ist mangels eines anderen Verfahrenstitels (zB Wiederaufnahme, Aufhebung gemäß § 299 BAO) eine Bescheidänderung nicht möglich, kann der Steuerpflichtige bei rechtskräftigen Bescheiden, die bis 31. Dezember 2014 erlassen werden, auch über einen Antrag auf Bescheidberichtigung gemäß § 293b BAO die Anpassung herbeiführen.
- ▶ Dazu wird die Berücksichtigung eines zu hohen Nachversteuerungsbetrages als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b BAO fingiert.
- ▶ In einem solchen Fall ist im Antrag des Steuerpflichtigen die Ermittlung des für die Änderung in Betracht kommenden Betrages darzustellen.

Folie 9

§ 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG: Hauptwohnsitzbefreiung bei Herstellung

- ▶ Von der Besteuerung ausgenommen waren bisher die Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, wenn sie dem Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens 2 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.
- ▶ Nach der Wortfolge „ab der Anschaffung“ wird nunmehr die Wortfolge „oder Herstellung (Fertigstellung)“ eingefügt.
- ▶ Dadurch erfolgt die Klarstellung, dass dieser Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung auch dann anzuwenden ist, wenn eine durchgehende Wohnsitznutzung des Eigenheimes oder der Eigentumswohnung aufgrund des Umstandes, dass das Gebäude erst errichtet werden muss, nicht ab der Anschaffung des Grundstückes möglich ist.

Folie 10

§ 30 Abs 4 Z 1 EStG: Umwidmung nach Grundstücksveräußerung

- ▶ Die Regierungsvorlage sieht vor, dass als Einkünfte bei einer Veräußerung von „Altimmobilien“ der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% (statt 86%) des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen ist, wenn eine erst später erfolgte Umwidmung in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung steht.
- ▶ Nach der Regierungsvorlage zum 2. AbgÄG 2014 kann diese Bestimmung ab 1.1.2015 auf eine in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmung angewendet werden, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt, sowie für jede Kaufpreiserhöhung aufgrund einer späteren Umwidmung (unabhängig von einer Frist).

Folie 11

§ 30 Abs 6 lit c EStG: Veräußerung von entnommenen Grundstücken

- ▶ Bei der Veräußerung von aus einem Betriebsvermögen entnommenen Grundstücken, die mit dem Teilwert eingelegt worden sind, gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- und Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen. Als Veräußerungserlös gilt hierbei der Teilwert im Einlagezeitpunkt.
- ▶ Soweit das Grundstück zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen war oder es ohne Einlage nicht mehr steuerverfangen gewesen wäre, kann § 30 Abs 4 EStG (Altvermögensbesteuerung mit 3,5% vom Erlös = 86% Anschaffungskostenfiktion) angewendet werden.

Folie 12

§ 98 Abs 1 Z 5 letzter Satz EStG: Beschränkte Steuerpflicht auf Zinsen, „Ausländer-KEST“

- ▶ Von der beschränkten Steuerpflicht sind nunmehr ausgenommen
 - ▶ Zinsen, die nicht von natürlichen Personen erzielt werden,
 - ▶ Zinsen, die von Personen erzielt werden, die in den Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes fallen,
 - ▶ Zinsen, deren Schuldner weder Wohnsitz noch Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat, noch eine inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstitutes ist.
- ▶ Der Begutachtungsentwurf erfasste im zweiten Teilstrich auch Zinsen, die von Personen erzielt werden, die in den Anwendungsbereich der jeweiligen Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und der Schweizerischen Eidgenossenschaft sowie dem Fürstentum Liechtenstein fallen. Diese Regelung ist in der Regierungsvorlage nicht mehr enthalten.

Folie 13

§ 78 Abs 1 EStG: Lohnsteuerpflicht für Zahlungen von einem Dritten

- ▶ „Als Lohnzahlungen gelten auch im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten geleistete Vergütungen, wenn der Arbeitgeber weiß oder wissen muss, dass derartige Vergütungen geleistet werden; dies ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der Arbeitgeber und der Dritte im Rahmen eines Konzerns verbundene Unternehmen sind.“
- ▶ betrifft zB: Provisionen, Stock Options Programme, Mitarbeiter-Rabatte

Folie 14

Gliederung

1. Änderungen im EStG
2. Änderungen im KStG
3. Änderungen im UmgrStG
4. Sonstige Änderungen im Bereich Ertragsteuern

§ 10 Abs 3 KStG: Option bei internationalen Schachtelbeteiligungen

- ▶ Bisher konnte die Ausübung der Option zur Steuerwirksamkeit nur bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung erklärt und nicht widerrufen werden.
- ▶ § 10 Abs 3 Z 2 KStG wurde so gefasst, dass die Optionsausübung nunmehr innerhalb eines Monats ab Abgabe der Körperschaftsteuererklärung durch den Berechtigten nachgeholt oder widerrufen werden kann („um Härtefälle zu vermeiden“).
- ▶ § 10 Abs 3 KStG in seiner neuen Fassung ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2014 anzuwenden.

§ 12 Abs 1 Z 10 KStG: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzen bei Niedrigbesteuerung

- ▶ Nicht abzugsfähig sind die Aufwendungen für Zinsen und Lizenzgebühren nach der Neuregelung auch dann, wenn diese bei der empfangenden Körperschaft aufgrund einer **Steuerrückerstattung einer Steuerbelastung von weniger als 10%** unterliegen.
- ▶ Dabei ist auch eine Steuerrückerstattung an die Anteilsinhaber zu berücksichtigen.
- ▶ Die neue Ergänzung in § 12 Abs 1 Z 10 KStG betrifft vor allem Körperschaften in **Malta**.

Folie 17

§ 12 Abs 1 Z 10 KStG: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzen bei Niedrigbesteuerung

- ▶ Die Regierungsvorlage zum 2. AbgÄG 2014 präzisiert, dass Steuerermäßigungen oder Steuerrückerstattungen, die erst in einem späteren Wirtschaftsjahr in Anspruch genommen werden können, bereits bei der Ermittlung der Steuerbelastung zu berücksichtigen sind.
- ▶ Erfolgt jedoch innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren tatsächlich keine solche Steuerermäßigung oder -rückerstattung, stellt diese ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar.

Folie 18

§ 12 Abs 1 Z 10 KStG: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzen bei Niedrigbesteuerung

- ▶ Durch eine Änderung in § 12 Abs. 1 Z 10 vorletzter Satz soll klargestellt werden, dass für Zwecke der Anwendung dieses Abzugsverbotes stets auf den Nutzungsberechtigten abzustellen ist, wenn der Empfänger nicht Nutzungsberechtigter ist.
- ▶ Ist Empfänger der Zinszahlungen eine steuerlich transparente Personengesellschaft, wird auf deren Gesellschafter abgestellt und das Abzugsverbot aliquot hinsichtlich der mittelbar beteiligten Körperschaften geprüft.

Folie 19

§ 8 Abs 3 Z 1 KStG: Substanzgenussrechte und ähnliche Finanzinstrumente

- ▶ Im Hinblick auf den unionsrechtlich bedingten Entfall des Verweises auf „Partizipationskapital“ im Sinne des bisherigen § 23 Abs 4 BWG erfolgt künftig die Abgrenzung von „Genussrechten und anderen Finanzinstrumenten“ hinsichtlich ihres Charakters als Eigen- oder Fremdkapital für steuerliche Zwecke stets nach Maßgabe des § 8 Abs 3 Z 1 KStG.
- ▶ Steuerliches Eigenkapital liegt demnach in allen Fällen bei einer Beteiligung am Gewinn und Liquidationsgewinn vor.
- ▶ Diese Abgrenzung wird auch in § 10 KStG (Beteiligungsertragsbefreiung) und in den §§ 4 und 27 EStG (Sondersteuersatz für Ausschüttungen auf Eigenkapital, steuerneutrale Einlagenrückzahlung) berücksichtigt.

Folie 20

Gliederung

1. Änderungen im EStG
2. Änderungen im KStG
3. Änderungen im UmgrStG
4. Sonstige Änderungen im Bereich Ertragsteuern

§ 3 Abs 1 Z 1 UmgrStG: Importverschmelzungsfälle ohne step-up

- ▶ Eine Aufwertung beim Eintritt in die österreichische Besteuerungshoheit ist bereits nach derzeitiger Rechtslage dann ausgeschlossen, wenn zuvor vom Steuerpflichtigen anlässlich eines „Exports“ ein Nichtfestsetzungsantrag gestellt wurde.
- ▶ Künftig soll dies auch dann gelten, wenn der „Re-Import“ nicht durch Verschmelzung auf die Gesellschaft erfolgt, die ursprünglich den Nichtfestsetzungsantrag gestellt hat, sondern auf eine konzernzugehörige Gesellschaft.
- ▶ Die gilt analog für den „Re-Import“ im Wege der Einbringung gemäß § 18 Abs 1 Z 3 UmgrStG.

Grund und Boden bei Einbringungen

- ▶ Bei der Einbringung von Altgrundstücken besteht eine Wahlmöglichkeit:
 - ▶ Sofortrealisierung der stillen Reserven von Grund und Boden des Altvermögens gemäß § 16 Abs 6 UmgrStG: Die bis zum Einbringungsstichtag entstandenen stillen Reserven sind beim Einbringenden pauschal nach § 30 Abs 4 EStG zu versteuern.
 - ▶ Alternativ: Übertragung des Grundstücks unter Buchwertfortführung gemäß § 18 Abs 5 Z 1, sofern am Einbringungsstichtag beim Rechtsvorgänger § 30 Abs 4 für den gesamten Grund und Boden anwendbar wäre. Bei späterer Veräußerung des Grund und Bodens kann für Wertsteigerungen bis zum Einbringungsstichtag § 30 Abs 4 EStG angewendet werden, wobei anstelle des Veräußerungserlöses der Teilwert anzusetzen ist. Für Wertveränderungen nach dem Einbringungsstichtag tritt der Teilwert an die Stelle des Buchwertes. Für einen Inflationsabschlag ist auf den Einbringungsstichtag abzustellen

Folie 23

Grund und Boden bei Einbringungen

- Die übernehmende Körperschaft kann § 30 Abs 4 EStG insoweit anwenden, als beim Rechtsvorgänger im Falle einer Veräußerung am Einbringungsstichtag § 30 Abs 4 EStG aufgrund eines Wechsels der Gewinnermittlungsart oder einer Einlage (§ 4 Abs 3a Z 3 lit c oder Z 4 EStG) nur eingeschränkt anwendbar wäre.
- In diesen Fällen kann § 30 Abs 4 EStG gemäß § 4 Abs 3a Z 3 lit c und Z 4 EStG *eingeschränkt* auf den Aufwertungs- bzw. den Einlageteilwert weiter angewendet werden, während Wertsteigerung ab diesem Zeitpunkt nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu erfassen sind.

Folie 24

Grund und Boden beim Zusammenschluss

- Wie bei der Einbringung besteht beim Zusammenschluss folgende Wahlmöglichkeit (§§ 24 Abs 3, 25 Abs 5 UmgrStG):
 - Aufdeckung und Versteuerung sämtlicher stiller Reserven im Grund und Boden bis zum Zusammenschlussstichtag, soweit auf den Grund und Boden § 30 Abs 4 EStG anwendbar wäre (ganz oder eingeschränkt), wobei der gemeine Wert angesetzt werden kann.
 - Alternativ: Übertragung des Grundstücks unter Buchwertfortführung, sofern am Zusammenschlussstichtag beim Übertragenden § 30 Abs 4 für den gesamten Grund und Boden anwendbar wäre, wobei § 30 Abs 4 beim Übertragenden hinsichtlich der bis zum Zusammenschlussstichtag eingetretenen Wertsteigerungen, andererseits hinsichtlich der nach dem Zusammenschlussstichtag eingetretenen Wertsteigerungen im Ausmaß seiner noch vorhandenen Beteiligungsquote weiter anzuwenden ist. Im Ausmaß der Beteiligungsquote der übrigen Gesellschafter stellt der Grund und Boden beim Übertragenden hingegen Neuvermögen dar.

Folie 25

Grund und Boden beim Zusammenschluss

- Wie § 18 Abs 5 UmgrStG (Einbringung) setzt auch § 25 Abs 5 UmgrStG für die Evidenzhaltung des Teilwertes die gesamthafte Anwendung von § 30 Abs 4 EStG voraus.
- Bei bloß eingeschränkter Anwendbarkeit von § 30 Abs 4 EStG (Einlage oder Wechsel der Gewinnermittlungsart vor dem 1.4.2012) soll jedoch § 30 Abs 4 EStG gemäß § 25 Abs 5 Z 2 UmgrStG ebenfalls für den das Grundstück Übertragenden angewendet werden können.
- Werden im Rahmen eines Zusammenschlusses Grundstücke des Privatvermögens übertragen, soll § 25 Abs 5 UmgrStG – soweit keine Änderung der Zurechnung erfolgt – sinngemäß angewendet werden.

Folie 26

Grund und Boden beim Zusammenschluss

- Unterschied zur Übertragung von Grund und Boden im Wege einer Einbringung:
 - § 30 Abs 4 EStG ist nur hinsichtlich der bis zum Einbringungsstichtag entstandenen stillen Reserven anwendbar.
 - Der Grund und Boden stellt bei der übernehmenden Körperschaft jedenfalls zur Gänze Neuvermögen dar und ist im Falle einer Veräußerung hinsichtlich der nach dem Einbringungsstichtag eintretenden Wertsteigerungen nach den allgemeinen Regeln der Gewinnermittlung zu besteuern.
 - Beim Zusammenschluss soll die Anwendbarkeit von § 30 Abs 4 EStG auch hinsichtlich der nach dem Zusammenschlussstichtag entstandenen Wertsteigerungen aufrecht bleiben, soweit der Grund und Boden dem Übertragenden weiterhin zuzurechnen ist

Folie 27

Grund und Boden bei der Realteilung

- Gesonderter Ausgleichsposten für sondersteuersatzbegünstigte Wirtschaftsgüter (Grundstücke und Kapitalvermögen; § 29 Abs 1 Z 2a UmgrStG).
- Ausgleichsposten sind linear auf 15 Jahre verteilt zum 25%-Steuersatz aufzulösen.
- § 30 Abs 4 EStG kann berücksichtigt werden.
- Alternativ besteht die Möglichkeit zur Sofortrealisierung, wenn § 30 Abs 4 EStG auf den Grund und Boden ganz oder eingeschränkt anwendbar ist.
- Behandlung von Wertsteigerungen bis zum Teilungsstichtag und danach analog zum Zusammenschluss (Anwendbarkeit des § 30 Abs 4 EStG).

Folie 28

Gliederung

1. Änderungen im EStG
2. Änderungen im KStG
3. Änderungen im UmgrStG
4. Sonstige Änderungen im Bereich Ertragsteuern

§ 240a BAO: Rückerstattung der KESt bei beschränkt Steuerpflichtigen

- ▶ Anträge beschränkt Steuerpflichtiger auf Rückzahlung bzw. Erstattung der KESt sollen erst nach Ablauf des Jahres ihrer Einbehaltung eingebracht werden können.
- ▶ Dies betrifft Anträge gemäß § 240 Abs 3 EStG, § 94 Z 2 EStG, § 21 Abs 1 Z 1a KStG oder eine Bestimmung eines DBA, aber auch Anträge auf Rückzahlung der KESt an nach Maßgabe des § 6 Abs 1 KStG steuerfreie ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes.
- ▶ Diese neu geschaffene Bestimmung soll die Erleichterung einer geordneten Abarbeitung der Anträge im Sinne der Verfahrensökonomie bewirken.

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit

Kontakt Referent:

kwiedermann@deloitte.at