



# ÖGSW-Club

## Jahressteuergesetz 2018 - Begutachtungsentwurf

Dr. Verena Trenkwalder, LL.M.

8. Mai 2018

[www.oegsw.at](http://www.oegsw.at)

„Wir verbinden - Menschen und Wissen.“

## Jahressteuergesetz 2018 - Überblick



### **Begutachtungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2018**

(Begutachtung bis 16. Mai 2018 - Beschlussfassung noch vor dem Sommer)

#### **ESTG:**

- Verkürzen des Ratenzahlungszeitraumes betreffend Wegzugsbesteuerung von 7 auf 5 Jahre (§ 6 Z 6 EStG) entsprechend der Anti Tax Avoidance Directive (ATAD)
- Anpassen des § 30 Abs 7 EStG iZm Verlustausgleich auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gem § 28 Abs 1 Z 1 EStG (VfGH G 183/2017)
- Einführen einer Abzugsteuer gem § 107 EStG iHv 10 % bei Einkünften aus Anlass der Einräumung von Leitungsrechten

#### **KStG:**

- Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung iSd ATAD für ausländisch beherrschte Körperschaften auf ihre niedrigbesteuerten Passiveinkünfte nach § 10a KStG
- Nachschärfen des Abzugsverbotes für Zinsen und Lizenzgebühren bei Niedrigbesteuerung des Empfängers (§ 12 Abs 1 Z 10 lit c KStG)

#### **UmgrStG:**

- Verlängerung der Steuerspaltung bis 2023
- Gesetzliche Regelung für die Behandlung von Baurechten im Rahmen von Umgründungen

## **UStG:**

- Legistische Anpassung betreffend steuerfreie Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemein- bzw berufsbildenden Einrichtungen (§ 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG)
- Ausweiten der Ist-Besteuerung auf alle Unternehmer, die der Art nach selbständige Tätigkeiten iSd § 22 Z 1 EStG ausüben unter Außerachtlassen der Rechtsform (§ 17 Abs 1 UStG)
- Entfall der Margenbesteuerung (§ 23 UStG)
- Umsetzen der Richtlinie 2017/2455/EU (E-Commerce-Paket) in nationales Recht

## **GrEStG:**

- Klarstellung iZm Grunderwerbsteuertatbeständen des qualifizierten Grundstückwechsels und der Anteilsvereinigung

## **GebG:**

- Abschaffen der Gebühren für Bürgschaftserklärungen

## **BAO:**

- Ausdehnen der rulingfähigen Themengebiete nach § 118 BAO auf Fragen des internationalen Steuerrechts (ab 1. Jänner 2019), der Umsatzsteuer (ab 1. Jänner 2020) und hinsichtlich des Missbrauchs iSd § 22 BAO (ab 1. Jänner 2019) und Festsetzen einer Erledigungsfrist von zwei Monaten.
- Einführen einer begleitenden Kontrolle als Alternative zur Außenprüfung (§§ 153a ff BAO)

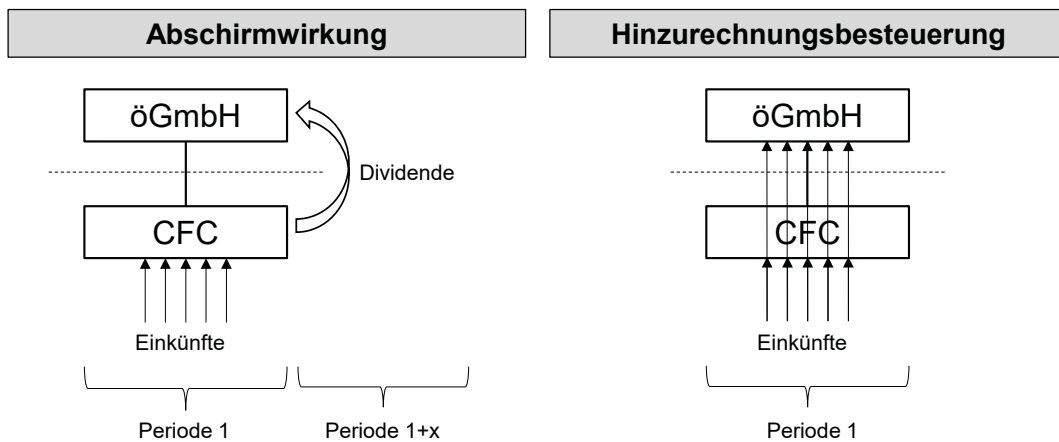
## **Sonstiges:**

- Anpassungen im FinStrG aufgrund der EU-Richtlinien über die Europäische Ermittlungsanordnung in Strafsachen
- Anpassungen aufgrund der DSGVO im Kontenregister- und Konteneinschaugesetz, im Kapitalabfluss-Meldegesetz und im GSMG

- Beibehaltung generelles Entstrickungskonzept im betrieblichen Bereich
- Ratenzahlung für WG des AV → fünf statt sieben Jahre
- Ratenzahlung für WG des UV → weiterhin zwei Jahre
- Fälligstellung wird erweitert um
  - Sitzverlegung/Ort der Geschäftsleitung außerhalb EU/EWR
  - Insolvenz
  - Nichtbezahlung innerhalb von drei Monaten ab Fälligkeit
- Für Verlagerung ab 1. Jänner 2019

- Einkünfte gem §§ 21, 22, 23, 27 oder 28 EStG
- Rechtseinräumung an Infrastrukturbetreiber, Grund und Boden zur Errichtung/zum Betrieb von Leitungen im öffentlichen Interesse zu nutzen
- Abzugssteuer 10 %
- Einbehaltung/Abfuhr durch Schuldner der Einkünfte
- Beim Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen nicht zu berücksichtigen
- Option zur Regelbesteuerung
- Anmeldung/Abfuhr bis 15.2. Folgejahr
- Geltung auch im KStG (§ 24 Abs 7 KStG) – 8,25 %
- Für Zahlungen ab 1. Jänner 2019

## Grundkonzept



## Voraussetzungen - Überblick

- Beherrschung (direkt oder indirekt > 50 % Stimmrechte, Kapital oder Gewinnanspruch; gemeinsam mit verbundenen Unternehmen)
- Passiveinkünfte (siehe im Anschluss)
- Niedrigbesteuerung (siehe im Anschluss)
- Passiveinkünfte machen mehr als 1/3 der Gesamteinkünfte aus
- Keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit

*„Die ausländische beherrschte Körperschaft übt bezogen auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit aus. Das Vorliegen einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit ist von der beherrschenden Körperschaft nachzuweisen (Substanznachweis).“*

## Passiveinkünfte

- Zinsen oder sonstige Einkünfte aus Finanzanlagevermögen (umfasst wohl auch Fremdwährungsgewinne/-verluste aus Stammrecht)
- Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum
- Dividenden und Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen (**auch wenn in Österreich steuerfrei!**)
- Einkünfte aus Tätigkeiten von Versicherungen und Banken und anderen finanziellen Tätigkeiten (aber Ausnahme von Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel für Beteiligungen an Banken und Versicherungen unter bestimmten Voraussetzungen)
- Einkünfte aus Finanzierungsleasing (Leasinggesellschaften nicht von Ausnahme laut Vorpunkt erfasst)
- Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen, die
  - Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen erzielen,
  - die von verbundenen Unternehmen erworben **und (!)** an diese verkauft werden,
  - und keinen oder nur geringen wirtschaftlichen Mehrwert bringen.

## Niedrigbesteuerung

<p>Tatsächliche Steuerbelastung</p> <p>=</p> <p>im Ausland tatsächlich entrichtete Steuer</p> <hr/> <p>Einkommen der beherrschten ausländischen Gesellschaft, ermittelt nach österreichischen Grundsätzen (§ 5 Abs 1 EStG)</p>
--

- Tatsächliche Steuerbelastung nicht mehr als 12,5 % → Niedrigbesteuerung gegeben
- Vorrangig betroffene EU-Mitgliedstaaten: Bulgarien (10 %), Irland (12,5 %), Ungarn (9 %), Zypern (12,5 %)
- Kann bei Abweichungen in den Bmgl (zB Periodenverschiebungen) auch Staaten mit nominellen Steuersätzen > 12,5 % betreffen - möglicherweise Präzisierung in VO
- Neues Konzept - keine Gesamtbetrachtung (§ 10 Abs 4 „alt“), sondern starre Grenze; nur Betrachtung des Besteuerungsniveaus der passiven Einkünfte

## Rechtsfolgen

- Hinzurechnung der Passiveinkünfte zur beherrschenden österreichischen Körperschaft „als Gewinn“ (über alle Konzernebenen hinweg - keine Direktbeteiligung aus Österreich nötig)
- Ermittlung nach Maßgabe des österreichischen Steuerrechts (daher auch: Anwendung § 10 KStG)
- Hinzurechnungsquote: es soll „primär auf den Gewinnanspruch abzustellen sein“ (Erläuterungen)
- Anrechnung der auf die hinzugerechneten Passiveinkünfte entfallenden tatsächlichen ausländischen Steuerbelastung auf Antrag
- Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auch auf Auslandsbetriebstätten in Staaten mit DBA mit Befreiungsmethode („Treaty Override“)

## In-Kraft-Treten

- Erstmals für Wirtschaftsjahre (der beherrschenden Gesellschaft) anzuwenden, die nach dem 30. September 2018 beginnen (gilt ebenso für Methodenwechsel „neu“)

## Neues Konzept

- Methodenwechsel möglich für
  - Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen
  - Erträge aus „qualifizierten Portfoliobeteiligungen“ ( $\geq 5\%$ )
- Voraussetzungen
  - Erzielung von niedrigbesteuerten Passiveinkünften als Unternehmensschwerpunkt
  - **Steuerbefreite Dividenden „nicht zu berücksichtigen“**; Veräußerungsgewinne (die in Österreich steuerfrei wären) nicht erwähnt (!)
- Rechtsfolge
  - Steuerpflicht für Dividenden (unter Anrechnung der ausländischen Steuer inklusive Anrechnungsvortrag) und Veräußerungsgewinne
  - Methodenwechsel unterbleibt, soweit Gewinne bereits nachweislich hinzugerechnet wurden; im Veräußerungsfall steuerpflichtige Erlös um zuvor hinzugerechnete Gewinne zu kürzen

## Wesentliche Unterschiede zum geltenden Recht

- Methodenwechsel für Portfoliobeteiligungen < 5 % entfällt ersatzlos
- Niedrigbesteuerungsgrenze gesunken (bisher laut BMF bis zu 18,75 %) + starre Grenze (keine Gesamtbetrachtung mehr)
- Im Detail Unterschiede im Katalog der passiven Einkünfte; insbesondere unsystematische Schlechterstellung von Erträgen, die auch bei Bezug durch österreichische Gesellschaft steuerfrei wären („aktive“ Dividenden, Veräußerung „aktiver“ internationaler Schachtelbeteiligungen); keine Ausnahme mehr für Leasinggesellschaften
- Dadurch ua „**Problemfall**“ **ausländische Holding** (Korrekturbedarf im Entwurf!):
  - *Beispiel 1:* Ausländische Holding hat geringe niedrigbesteuerte Zinsen + hält aktive Auslandsbeteiligungen und bezieht daraus Dividenden → theoretisch gesamte Ausschüttung dieser Gewinne in Österreich steuerpflichtig (Dividenden „nicht zu berücksichtigen“)
  - *Beispiel 2:* Ausländische Holding hält aktive Auslandsbeteiligungen; eine Beteiligung wird verkauft → theoretisch gesamte Ausschüttung dieser Gewinne steuerpflichtig (Dividenden „nicht zu berücksichtigen“; Beteiligungsveräußerung gilt als passiv, auch wenn aus österreichischer Sicht steuerfrei)

## Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung

- Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel **nicht deckungsgleich**, zB
  - Methodenwechsel betrifft alle ausgeschütteten Einkünfte (auch aktive); Hinzurechnungsbesteuerung nur passive
  - Hinzurechnungsbesteuerung durch Substanztest vermieden; Substanztest bei Methodenwechsel jedoch egal
  - Hinzurechnungsbesteuerung anwendbar, jedoch kein Methodenwechsel, da
    - es keine ausschüttbaren Gewinne gibt (Verluste in Vorjahren)
    - passiven Einkünfte zwar > 1/3, jedoch kein passiver Schwerpunkt (Effekt kann sich auch aufgrund von Dividenden ergeben)
- Abstimmung **Ausschüttungsfiktion „neu“** (§ 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG) mit Hinzurechnungsbesteuerung und Methodenwechsel: „*gilt nur für Gewinne der übertragenden Körperschaft aus Wirtschaftsjahren, die vor dem 1. Jänner 2019 geendet haben*“

## Umsetzungsfrist?

- BMF will maximale Umsetzungsfrist der Zinsschranke nutzen
- „Aufschub“ bis 1. Jänner 2024 setzt aber voraus, dass Österreich über „*nationale gezielte Vorschriften zur Verhütung von BEPS*“ [verfügt], die *gleichermaßen wirksam sind wie die Zinsschranke nach dieser Richtlinie*“; wenn nicht gegeben → Umsetzung ab 1. Jänner 2019 nötig
- Diskussion mit EU-Kommission, ob österreichische Zinsabzugsverbote für
  - niedrig besteuerte Zinszahlungen im Konzern (§ 12 Abs 1 Z 10 KStG) und
  - fremdfinanzierte Beteiligungserwerbe im Konzern (§ 12 Abs 1 Z 9 KStG)diese Anforderungen erfüllen.
- Zinsschranke nicht im Entwurf Jahressteuergesetz 2018 enthalten → Intention ist möglichst späte Umsetzung

# UmgrStG - Einbringung

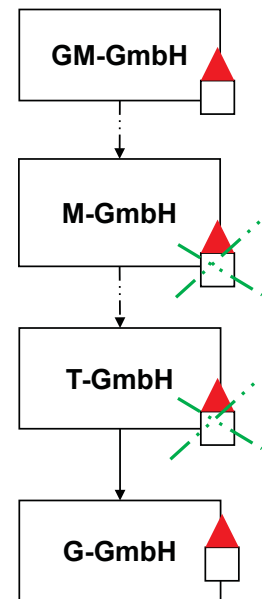
## § 16 Abs 5 UmgrStG

- Zurückbehaltung Grund und Boden
- Übertragung Gebäude im Wege eines **Baurechts**
- Übertragung gilt als im Zuge der Einbringung verwirklicht, wenn die **Eintragung des Baurechts** im Rückwirkungszeitraum erfolgt
- und Baurechtsvertrag und Einbringungsvertrag aufeinander Bezug nehmen.
- Anwendung auf Umgründungen, die **nach dem 31. Juli 2018** beschlossen/unterfertigt werden.



## Keine mittelbare Anteilsvereinigung

- Bislang strittig: Ist ein Grundstück grunderwerbsteuerlich (auch) der Erwerbsholding zuzurechnen, wenn diese eine Anteilsvereinigung verwirklicht hat?
- Nun gesetzliche Regelung geplant:  
„Ein inländisches Grundstück gehört zum Vermögen einer Gesellschaft, wenn sie das Grundstück durch einen Rechtsvorgang gemäß Abs. 1 oder Abs. 2 erworben hat“
- Anteilsvereinigungs-/übertragungstatbestände (§ 1 Abs 2a und Abs 3) nicht erwähnt → somit keine mittelbare Anteilsvereinigung



## Missbrauch

- Gemäß **§ 22 BAO** konnte die Abgabepflicht schon bisher nicht durch **Missbrauch** von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes umgangen oder gemindert werden
- **Missbrauch** soll nunmehr **erstmalig gesetzlich definiert** werden
  - Übernahme der Kriterien aus der VwGH-Rechtsprechung
  - Übernahme der Kriterien aus der ATAD
- **Missbrauch liegt vor, wenn ...**
  - **eine rechtliche Gestaltung oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen**
    - Orientierung an ATAD: rechtliche Gestaltung kann auch nur einen Schritt umfassen (wohl anders als bisher)
  - **im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist**
    - Ungewöhnlichkeit nur aus der VwGH-Rsp übernommen (Erfinderschicksal?), wird aber iSd ATAD definiert

- **Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit liegt vor, wenn**
  - **die Gestaltung unter Außerachtlassung der Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheint**
    - Orientierung an VwGH-Rsp
  - **... weil zumindest einer der wesentlichen Zwecke in einem Steuervorteil besteht (= „subjektives“ Element)**
    - Orientierung an ATAD: Steuervorteil muss nicht der wesentliche Zweck sein
  - **der Steuervorteil läuft dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwider** (= objektives Element)
    - Orientierung an ATAD
  - **es liegen keine triftigen wirtschaftlichen Gründe vor, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.**
    - Orientierung an ATAD, aber schon bisher außersteuerliche Gründe
  
- **In-Kraft-Treten** mit Ablauf des Tages der Kundmachung im Bundesgesetzblatt (womöglich also bereits **Mitte 2018**)

## **Erweiterung des Anwendungsbereichs - zukünftig:**

- Gegenstand von Auskunftsbescheiden sind Rechtsfragen im Zusammenhang mit
  - Umgründungen
  - Unternehmensgruppen
  - dem internationalen Steuerrecht (neu; bisher: nur Verrechnungspreise)
  - dem Umsatzsteuerrecht (neu)
  - dem Vorliegen von Missbrauch (neu)

Vom Pilotprojekt zum Dauerrecht - „Begleitende Kontrolle“ (§§ 153a-g BAO)

## Antragsvoraussetzungen

Persönlich

- Unternehmer gem § 1, 2 oder 3 UGB
- Privatstiftung, die alleine/gemeinsam mit anderen Privatstiftungen mit mehr als 50 % an Unternehmen beteiligt ist

Sachlich

- Buchführung (verpflichtend oder freiwillig)
- Keine rechtskräftige Strafe für vorsätzliches/grob fahrlässiges Finanzvergehen
- UGB-Umsatz eines Unternehmers von mehr als EUR 40 Mio (oder Kreditinstitut/Versicherung)
- Bestätigung eines StB oder WP, dass ein Steuerkontrollsystem eingerichtet ist

## Definition des Steuerkontrollsystems (§ 153b Abs 6 BAO)

*„ ... (6) Das Steuerkontrollsystem umfasst die Summe aller Maßnahmen (Prozesse und Prozessschritte), die gewährleisten, dass die Besteuerungsgrundlagen für die jeweilige Abgabenart in der richtigen Höhe ausgewiesen und die darauf entfallenden Steuern termingerecht und in der richtigen Höhe abgeführt werden. Es leitet sich aus der Analyse aller steuerrelevanten Risiken ab und wird an geänderte Rahmenbedingungen laufend angepasst. Die Risikoanalyse, die daraus folgenden Prozesse und Prozessschritte sowie die erforderlichen Kontrollmaßnahmen sind überprüfbar dokumentiert. Die Dokumentation wird laufend aktualisiert.“*

VO-Ermächtigung: Detailbestimmungen über den Nachweis der Einrichtung eines Steuerkontrollsystems

- Nachweis der Einrichtung eines angemessenen Steuerkontrollsystem bei Antragstellung
- Laufende Aktualisierung durch Unternehmen (sofern erforderlich)
- Folgeprüfungen im 3-Jahresrhythmus - soll auch Prüfung der Wirksamkeit der wesentlichen Kontrollen umfassen

## Umfang der begleitenden Kontrolle (§ 153e Abs 1 BAO):

1. *die Einkommensteuer, ausgenommen jene Bereiche, die von der Lohnsteuerprüfung gemäß § 86 EStG 1988 erfasst sind*
2. *die Körperschaftsteuer*
3. *die Umsatzsteuer*
4. *die Kraftfahrzeugsteuer*
5. *die Elektrizitätsabgabe*
6. *die Erdgasabgabe*
7. *die Kohleabgabe*
8. *die Energieabgabenvergütung*
9. *die Normverbrauchsabgabe*
10. *die Werbeabgabe und*
11. *die Kammerumlage gemäß § 122 Abs. 1 und 2 WKG sowie*
12. *die Forschungsprämien gemäß § 108c EStG 1988.*

*Zölle und Rechtsgeschäftsgebühren sind weiterhin „out of scope“*

## Rechtsfolge: Keine Betriebsprüfung (mit wenigen Ausnahmen)

*„...In § 148 wird nach Abs. 3 folgender Abs. 3a eingefügt:*

*„(3a) Für ein Veranlagungsjahr bzw. - bei nicht zu veranlagenden Abgaben - für ein Kalenderjahr, für das ein Bescheid gemäß § 153c gilt, darf ein Prüfungsauftrag ohne Zustimmung des Abgabepflichtigen nur erteilt werden*

1. *zur Prüfung von Abgabenarten, die nicht von einem Auftrag zur begleitenden Kontrolle (§ 153f Abs. 3) umfasst waren,*
2. *aufgrund eines Amts- oder Rechtshilfeersuchens oder einer grenzüberschreitenden Zusammenarbeit nach dem Recht der Europäischen Union,*
3. *im Zuge einer Gegenberichtigung,*
4. *zur Überprüfung einer Kontrollmitteilung,*
5. *in den Fällen des § 148 Abs. 3 lit. c (Anm: Im Beschwerdeverfahren zur Prüfung der Beschwerdebeurteilung),*
6. *in den Fällen des § 99 Abs. 2 FinStrG sowie*
7. *im Falle einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG. ...“*

## Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern

- Bei der Möglichkeit der Privatnutzung eines von der Kapitalgesellschaft zur Verfügung gestelltes Kraftfahrzeug durch den GesGF kann der Sachbezug wie folgt bewertet werden:
  - § 4 der Sachbezugswerteverordnung, BGBl. II 2008/468, in der jeweils geltenden Fassung, ist für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeuges sinngemäß anzuwenden.
  - Abweichend kann der geldwerte Vorteil nach den auf die private Nutzung entfallenden, von der Kapitalgesellschaft getragenen Aufwendungen bemessen werden. (Nachweis des Anteils der privaten Fahrten)
- Anwendung ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018
- Offen ist, ob die VO auch für die Lohnnebenkosten anzuwenden ist, da der § 41 Abs 3 FLAG als BMGL für DB bei wesentlich beteiligten GS-GF Einkünfte aus "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988" definiert. Derzeit existiert anscheinend eine Anweisung aus dem Fachbereich, dass weiterhin nach den Regelungen der KommSt –Info (Rz 79) vorzugehen ist und der Sachbezug in Anlehnung an die SBW-VO oder die gesamten tatsächlichen Kosten anzusetzen ist und die VO nur für die Einkommensteuer gilt.

## Kontakt



### Dr. Verena Trenkwalder, LL.M.

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater  
Tax Partner

KPMG Alpen-Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungs- und  
Steuerberatungsgesellschaft  
Kudlichstraße 41  
4020 Linz

T +43 732 6938-2311  
M +43 664 3585332  
[vtrenkwalder@kpmg.at](mailto:vtrenkwalder@kpmg.at)

# Fragen?

---

Unterlagendownload auf unserer Homepage unter  
[www.oegsw.at](http://www.oegsw.at) → Veranstaltungen → Oberösterreich