

## Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2015 veröffentlicht



Nr. 10 vom 20.10.2015

Für den Inhalt verantwortlich:

**Friedrich Fraberger**  
**Michael Petritz**  
**Andreas Kampitsch**

Für weitere Fragen wenden Sie sich bitte direkt an Ihren zuständigen KPMG Berater.

Nach der Steuerreform 2015/16, die heuer im Juli beschlossen wurde, hat das BMF mit gestrigem Datum (19.10.2015) den Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz veröffentlicht, das weitere Verschärfungen für (International) Private Clients beinhaltet und teilweise, insbesondere hinsichtlich der umstrittenen Einlagenrückzahlung, die Steuerreform 2015/16 korrigiert. Wir dürfen Ihnen nachfolgend die wesentlichsten der geplanten Änderungen in einem groben Überblick vorstellen.

### 1. Zurechnung von Einkünften

Entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis zur Zurechnung von Einkünften bei höchstpersönlichen Tätigkeiten bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft (EStR 2000 Rz 104) findet sich nunmehr im Begutachtungsentwurf die gesetzliche Verankerung dieser Verwaltungspraxis in § 2 Abs 4a EStG, nachdem deren generelle Anwendung durch die Judikatur des VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149, fraglich bzw in Abrede gestellt geworden war.

Der Gesetzgeber möchte auf die für die Meinung der Verwaltungspraxis abträgliche Judikatur mit einer Neuregelung reagieren, die vorsieht, dass Einkünfte aus der Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft sowie höchstpersönliche Einkünfte der leistungserbringenden, natürlichen Person zuzurechnen sind. Betroffen davon sind Einkünfte als Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender bzw die organschaftlichen Vertreter einer Körperschaft (zB GmbH-Geschäftsführer, AG-Vorstand,...). Ausgenommen davon sollen Sachverhalte sein, die über einen eigenständigen, sich von der höchstpersönlichen Tätigkeit abhebenden Betrieb verfügen.

### 2. Neuerliche Änderung der Einlagenrückzahlung

Mit der Steuerreform 2015/16 wurde die steuerliche Einlagenrückzahlung geändert und das sog „Primat der Gewinnausschüttung“ in § 4 Abs 12 EStG verankert. Nach dieser, derzeit gültigen Rechtslage sind Einlagenrückzahlungen nur in eingeschränktem Ausmaß möglich. Die Neuregelung führte zu Kritik im Schrifttum und ließ viele Fragen hins der Anwendung offen. Mit der vorgestellten Änderung soll im Wesentlichen wieder die Rechtslage hergestellt werden, wie sie vor der Steuerreform 2015/16 herrschte: Ein Wahlrecht zwischen steuerlicher Einlagenrückzahlung und Gewinnausschüttung soll (wieder) geschaffen werden.

Herausgeber: KPMG Alpen-Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft,  
www.kpmg.at

Die Inhalte in diesem Newsletter stellen lediglich eine allgemeine Information dar und ersetzen nicht individuelle Beratung im Einzelfall. Die KPMG übernimmt keine Haftung für Schäden, welcher Art immer, aufgrund der Verwendung der hier angebotenen Informationen. KPMG übernimmt insbesondere keine Haftung für die Richtigkeit und Vollständigkeit des Inhalts der Newsletter.

© 2015 KPMG Alpen-Treuhand GmbH  
Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, österreichisches Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Eine Einschränkung bzw. Präzisierung erfährt diese Rechtslage dahingehend, dass ein solches Wahlrecht nur dann vorliegen soll, wenn sowohl eine positive Innenfinanzierung als auch ein positiver Einlagenstand vorhanden sind (Erläuterungen, 3). Für eine Einlagenrückzahlung soll daher ein positiver Einlagenstand, für eine Gewinnausschüttung eine positive Innenfinanzierung Voraussetzung sein.

Die Neuregelung soll nach den Vorstellungen des BMF für Einlagenrückzahlungen und offene Ausschüttungen anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2015 beschlossen werden.

### **3. Änderung der Wegzugsbesteuerung (betrieblicher Bereich)**

Gravierend sind die geplanten Änderungen der Wegzugsbesteuerung für den betrieblichen Bereich in § 6 Z 6 EStG. Das bislang bestehende „Nichtfestsetzungskonzept“ soll zugunsten eines Ratenzahlungskonzeptes aufgegeben werden, wenn es sich um einen „Wegzug“ im Verhältnis zu einem EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe handelt. Bei einem Wegzug in andere Staaten wird wie bisher sofort besteuert.

Nach den Vorstellungen des BMF sollen zukünftig die bei „Wegzug“ aufgedeckten stillen Reserven versteuert und die Steuer in Raten geleistet werden (bei EU/EWR-Staaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe). Die Raten für Anlagevermögen sind über sieben Jahre, die Raten für Umlaufvermögen über zwei Jahre (!) verteilt zu leisten.

Ausgedehnt soll des Weiteren der Tatbestand des Wegzugs werden, der zukünftig nicht mehr nur auf das Überführen von Wirtschaftsgütern, sondern auf alle Umstände, die zu einem Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts führen, abstellen soll.

Die Änderungen sollen mit 1.1.2016 in Kraft treten. Geplante Änderungen im Umgründungssteuergesetz vollziehen diese Änderungen auch für diesen Bereich nach, wenn durch eine Umgründung das Besteuerungsrecht Österreichs im Verhältnis zu einem EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe beschränkt wird.

### **4. Änderung der Wegzugsbesteuerung (außerbetrieblicher Bereich)**

Auch für die Wegzugsbesteuerung im außerbetrieblichen Bereich nach § 27 Abs 6 EStG für den Neubestand an Kapitalvermögen soll das „Nichtfestsetzungskonzept“ weitestgehend aufgegeben und durch das Ratenzahlungskonzept ersetzt werden. Das Nichtfestsetzungskonzept ist nur mehr in folgenden Konstellationen anwendbar: Tatsächlicher Wegzug einer natürlichen Person bzw. unentgeltliche Übertragung von Kapitalvermögen an eine andere natürliche Person (wenn jeweils ein EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe „Zieldestination“ ist). In allen anderen Fällen (zB auch bei der Zuwendung von Wirtschaftsgütern des Kapitalvermögens an einen im Ausland ansässigen Begünstigten einer österreichischen Privatstiftung) ist auch im außerbetrieblichen Bereich für Kapitalvermögen das Nichtfestsetzungskonzept passé und wird durch das Ratenzahlungskonzept des betrieblichen Bereichs ersetzt, wobei der Ratenzahlungszeitraum sieben Jahre betragen soll. Auch diese Änderung soll mit 1.1.2016 in Kraft treten.

### **5. Verlängerung des Verjährungszeitraumes bei „Nichtfestsetzung“**

Eine weitere Verschärfung für „Wegzugssachverhalte“ sieht die geplante Novellierung des § 209 Abs 3 BAO vor. Bislang war es aufgrund der zwischenzeitlich eingetretenen absoluten Verjährung für den Fiskus nicht mehr möglich, eine im Wegzugsjahr entstandene aber aufgrund der bislang geltenden Regelung nicht festgesetzte Steuerschuld nach mehr als 10 Jahren festzusetzen, wenn eine Veräußerung (oder ein dieser gleichgestellter Tatbestand) erfolgte. Mit anderen Worten konnten die in Österreich entstandenen stillen Reserven nach 10 Jahren aufgrund der absoluten Verjährung „entsteuert“ werden, wenn etwa ein Wegzug in einen EU/EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe erfolgte, ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld gestellt wurde und innerhalb von 10 Jahren kein Verhalten gesetzt wurde, dass die endgültige Festsetzung der Steuer auslöste.

Der Entwurf sieht nunmehr vor, dass in solchen Fällen die absolute Verjährung von 10 Jahren durchbrochen wird und das Recht auf Festsetzung der Steuerschuld soll nach der geplanten Änderung spätestens 10 Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist, verjähren. De facto läuft dies auf eine ewige Steuerhängigkeit bei „Nichtfestsetzung“ hinaus. Der Begutachtungsentwurf sieht auch eine gewisse Rückwirkung dieser Bestimmung vor: Zwar soll nach den Vorstellungen des BMF die Neuregelung mit 1.1.2016 in Kraft treten, aber auch für alle Fälle anzuwenden sein, die sich noch „in der Verjährungsfrist“ befinden, dh bei denen der Abgabenanspruch nach 31.12.2005 entstanden ist. Ein Wegzug im Jahre 2006 wäre daher von der Neuregelung noch erfasst, ein Wegzug im Jahr 2003 hingegen nicht mehr. Letzterer wäre aufgrund des Eintrittes der absoluten Verjährung bereits entsteuert. Überhaupt ist festzustellen, dass diese Regelung zukünftig aufgrund der weitgehenden Abschaffung des Nichtfestsetzungskonzepts im EStG bzw dem UmgrStG, ihren Hauptanwendungsbereich bei vor 1.1.2016 erfolgten Wegzügen mit Nichtfestsetzung haben wird. Gegen die 10-jährige Rückwirkung des geplanten Gesetzes bestehen erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken – dies vor dem Hintergrund der langjährigen VfGH-Rsp zum „Schutz vor der Enttäuschung faktischer Dispositionen, welche im Vertrauen auf eine bestehende Rechtslage gesetzt werden“ und nicht mehr oder nicht mehr leicht rückgängig gemacht werden können (zB VfSlg 15.739 zur abrupten Abschaffung der umgründungsbedingten Firmenwertabschreibung im Rahmen einer Verschmelzung).

## 6. Änderung bei der Zwischensteuer von Privatstiftungen

Auch die Privatstiftung ist Ziel der geplanten Gesetzesänderungen. Ausgehend vom Urteil des EuGH im Fall F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (s EP-Newsletter 25.9.2015) sieht der Begutachtungsentwurf eine Änderung bei der Zwischensteuer vor.

Bislang minderten Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte die Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer nicht, wenn die Begünstigten in der Folge die Kapitalertragsteuer (teilweise) zurückforderten (aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens). Der EuGH befand, dass diese Regelung nicht im Einklang mit der unionsrechtlich gewährleisteten Kapitalverkehrsfreiheit steht. Nunmehr soll die Regelung derart umgestaltet werden, dass eine Besteuerung mit Zwischensteuer insoweit unterbleibt, als Zuwendungen endgültig mit Kapitalertragsteuer belastet sind. Zum System der Zwischensteuer mit ausländischen Begünstigten dürfen wir Sie auf unseren Newsletter vom 25.9.2015 verweisen.

Beispiel (aus den Erläuterungen, 8):

Die Privatstiftung A erzielt im Veranlagungszeitraum Einkünfte gem. § 13 Abs. 3 in Höhe von 100 und tätigt Zuwendungen in Höhe von 80. Da der Zuwendungsempfänger im Ausland ansässig ist, werden die Zuwendungen teilweise von der KEST entlastet (Quellensteuersatz 15%).

Zuwendungsbetrag: 80

KEST:  $80 \cdot 25\% = 20$  (=100%)

Entlastung:  $10\% = 8$  (40% von 20)

Da die Zuwendung nur in einem Ausmaß von 60% endgültig mit KEST belastet ist, reduziert der Zuwendungsbetrag von 80 ebenfalls nur in einem Ausmaß von 60% die Einkünfte gem. § 13 Abs. 3. Die Zwischensteuer berechnet sich daher wie folgt:

100 (Einkünfte gem. § 13 Abs. 3)

-48 (Reduzierter Zuwendungsbetrag – 60% von 80)

52 (Bemessungsgrundlage für die Zwischensteuer gem. § 22 Abs. 2)

$52 \cdot 25\% = 13$  (Zwischensteuer)

Dementsprechend sollen auch die Regelungen zur Rückerstattung von Zwischensteuer, wenn in einem Jahr höhere Zuwendungen getätigt als zwischensteuerpflichtige Einkünfte erzielt werden, bzw die Regelungen bei Auflösung der Privatstiftung angepasst werden. Der Charakter der Zwischensteuer als „zwischenzeitlich“ erhobene Steuer wird daher unter gewissen Umständen aufgegeben und die Zwischensteuer in eine endgültige Steuer transformiert. Diesbezüglich darf nachstehend das Beispiel zur Auflösung der Privatstiftung aus den Erläuterungen, 10 zitiert werden:

Die Privatstiftung D erzielt im Veranlagungszeitraum Einkünfte gem. § 13 Abs. 3 in Höhe von 50 und tätigt (Letzt-) Zuwendungen in Höhe von 1000. Da der Zuwendungsempfänger im Ausland ansässig ist, werden die Zuwendungen teilweise von der KEST entlastet (Quellensteuersatz 15%). Am Evidenzkonto gem. § 24 Abs. 5 Z 5 ist ein Betrag an entrichteter Zwischenkörperschaftsteuer von 200 angeführt.

Zuwendungsbetrag:  $1\,000 + 200 = 1\,200$

KEST:  $1\,200 \cdot 25\% = 300$  (=100%)

Entlastung:  $10\% = 120$  (40% von 300)

Da die Zuwendung nur in einem Ausmaß von 60% endgültig mit KEST belastet ist, reduziert sich der zu berücksichtigende Zuwendungsbetrag von 1200 ebenfalls auf 60%. Die Höhe der zu erteilenden Gutschrift berechnet sich daher wie folgt:

720 (Reduzierter Zuwendungsbetrag – 60% von 1 200)

-50 (Einkünfte gem. § 13 Abs. 3)

670 (Bemessungsgrundlage für die Gutschrift gem. § 24 Abs. 5)

$670 \cdot 25\% = 167,5$  (Zwischensteuergutschrift)

Auch diese Bestimmungen sollen mit 1. Jänner 2016 in Kraft treten.

## **7. Für Diskussion der obigen Ausführungen stehen Ihnen gerne die folgenden Personen zur Verfügung:**

### **Friedrich Fraberger**



Friedrich Fraberger ist Partner bei der KPMG und hat sich auf den Bereich des Estate Planning und des Finanzstrafrechts spezialisiert; ist Autor der beiden Monographien „Der steueroptimale Tod“ und „Nationale und internationale Unternehmensnachfolge“; darüber hinaus lehrt Friedrich Fraberger Steuerlehre an der Wirtschaftsuniversität Wien und ist Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der KWT.

Telefon: +43-1-31332-3312

Fax: +43-1-31332-3500

Mobil: +43-664-8161097

Mail: ffraberger@kpmg.at

### **Michael Petritz**



Michael Petritz ist Senior Tax Manager bei der KPMG und hat sich auf internationales Steuerrecht und Estate Planning spezialisiert; ist Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der KWT, Präsident von STEP Österreich sowie Fachvortragender und Fachautor.

Telefon: +43-1-31332-3304

Fax: +43-1-31332-3500

Mobil: +43-664-8161055

Mail: mpetritz@kpmg.at

### **Andreas Kampitsch**



Andreas Kampitsch ist Assistant Tax Manager und Berufsanwärtler bei der KPMG. Seine Tätigkeitsschwerpunkte umfassen Estate Planning, die Besteuerung von Kapitalvermögen, Konzernsteuerrecht und Internationales Steuerrecht.

Telefon: +43-1-31332-6256

Fax: +43-1-31332-3500

Mail: akampitsch@kpmg.at