

ÖGWT-Club

Abgabenänderungsgesetz 2014 im Überblick

Regierungsvorlage

Dr. Verena Trenkwald, LL.M.
11.2. und 27.2.2014

Übersicht

Einkommensteuergesetz

- Verschiebung der 75 %-Verlustvortragsverrechnungsgrenze vom EStG ins KStG
- Automatische Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten aus Staaten ohne Amtshilfe
- Umstellung der steuerlichen Rückstellungsberechnung
- Einschränkung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages
- Verlängerung der Solidarabgabe
- Keine Absetzbarkeit für „Managergehälter“ über 500.000,00 € pro Jahr
- Einschränkung der begünstigten Besteuerung beim Dienstnehmer („Golden Handshakes“)
- Sonstige Änderungen im EStG

Körperschaftsteuergesetz

- Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder ohne umfassendes Amtshilfe- und Vollstreckungsabkommen/75 %-Verrechnungsgrenze von ausländischen Verlusten
- Abschaffung der gruppenbezogenen Firmenwertabschreibung
- Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen- und Lizenzzahlungen an Niedrigsteuerländer
- Sonstiges

Übersicht



Weitere Änderungen im AbgÄG 2014

- Bankenabgabe
- Abschaffung der Gesellschaftsteuer
- Rückgängigmachung der GmbH-Reform aus steuerlichen Überlegungen
- Sonstiges/Verbrauchssteuern

Weitere Ankündigungen im Regierungsprogramm

Chronologie



13.12.2013	Regierungsprogramm
10.1.2014	Begutachtungsentwurf
29.1.2014	Regierungsvorlage (Zinsen/Lizenzen, ausl. BSt., Golden Handshakes, GmbH Light)
13.2.2014	Finanzausschuss (GmbH Light, GFB)
24.2.2014	Parlament (ausl. BSt., FWA)
26.2.2014	Bundesrat
1.3.2014	Inkrafttreten

Verschiebung der 75 %-Verlustvortragsverrechnungsgrenze vom EStG ins KStG



Streichung 75 %-Verlustvortragsverrechnungsgrenze im EStG

- **Begründung:** Kaum aufkommenswirksam wegen Progressionseffekt
- **Ausserkrafttreten:** 75 %-Grenze im EStG letztmalig bei Veranlagung 2013

Beibehaltung/Neuregelung 75 %-Grenze im KStG

- **wie zuvor (nun laut § 8 Abs 4 KStG):**
 - Verlustvortragsverrechnung bis maximal 75 % des Gewinns
 - Verlustvortrag bleibt unbegrenzt vortragsfähig
 - Weiterhin zu 100 % verrechenbar: Sanierungsgewinne, Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben, MU-Anteilen; Liquidationsgewinne, von einem Insolvenzverfahren betroffene Gewinne
- **NEU:**
 - **100 % Verrechenbarkeit von Nachversteuerungsbeträgen** aus Auslandsverlusten (Betriebsstätte und Gruppe)
 - Ab Veranlagung 2015

Automatische Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe (1)



- Nachversteuerung bei Berücksichtigung im Ausland
- Zusätzlich Nachversteuerung spätestens **im 3. Jahr**, wenn mit einem Staat keine umfassende Amtshilfe besteht (zu 100 % mit VV verrechenbar)
- Klarstellung, dass Nachversteuerung nur zur Anwendung kommt, wenn ein DBA mit Befreiungsmethode zur Anwendung kommt oder die Befreiungsmethode aufgrund der Anwendung der § 48 BAO-VO angewendet wird (bisherige Verwaltungsansicht)
- **Inkrafttreten** ab Veranlagung 2016:
 - Alle bis 2014 verwerteten Verluste von Betriebsstätten in Staaten ohne umfassende Amtshilfe sind 2016 bis 2018 nachzuersteuern (Dritteltung)
 - Ausnahme für finale Verluste: keine Nachversteuerung, wenn
 - der Verlust aus WJ vor 1.3.2014 stammt
 - nicht mehr im Ausland verwertet werden kann
 - die ausländische Betriebsstätte vor dem 1.1.2017 aufgegeben oder veräußert wurde
- Erlassregelung? Amtshilfe bis 2016?

Automatische Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten aus Staaten ohne umfassende Amtshilfe (2)



- **Staaten mit umfassender Amtshilfe:**
 - DBA-Staaten mit großer Auskunftsklausel
 - zukünftig: Teilnahmestaaten am OECD-Amtshilfeabkommen in Steuersachen (zB Indien, Japan, Ukraine; bereits unterzeichnet zB: Russland, China, Kasachstan)
- **Anmerkung Nachversteuerung:** Betriebsstättenregelung günstiger als Gruppenregelung
- **Behandlung finaler Verluste?** Da außerhalb EU, Verwertung EU-rechtlich nicht geboten.

Umstellung der steuerlichen Rückstellungsberechnung (1)



- **Abzinsung** von langfristigen (mehr als 12 Monate Laufzeit) Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen mit einem fixen Zinssatz von 3,5 %, Entfall der 80 %-Regel
- **Inkrafttreten:**
Abzinsung ist für Rückstellungen anzuwenden, die erstmalig für Wirtschaftsjahre gebildet werden, die nach dem 30.6.2014 enden.
- **Übergangsregelung:**
 - Rückstellungen, die bereits in Wirtschaftsjahren gebildet worden sind, die vor dem 30.6.2014 enden, sollen insoweit aufgelöst werden, als sich aufgrund der erstmaligen Abzinsung ein niedrigerer als der bereits rückgestellte Betrag ergibt. Der Unterschiedsbetrag ist linear auf drei Jahre zu verteilen (bei Betriebsaufgabe/-veräußerung volle Berücksichtigung).
 - Ergibt sich bei erstmaliger Abzinsung ein höherer als der bisher rückgestellte Betrag, ist die Rückstellung **weiterhin mit 80 %** des Teilwerts anzusetzen, soweit deren Restlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt.

Umstellung der steuerlichen Rückstellungsberechnung (2)



■ Praxisfragen

- Erfüllungszeitpunkt muss festgestellt werden (bisher kein Thema bei 80 %-Regel), möglicher Diskussionspunkt bei Betriebsprüfungen
- Anwendung wohl auch auf Ansammlungsrückstellungen (Deponierückstellung, Wiederaufforstungen, etc)
- Inflationierung dieser Rückstellung (laut EB dürfen absehbare Kostensteigerungen berücksichtigt werden)
- Verwendung eines höheren Zinssatzes im UGB, Maßgeblichkeit des UGB Zinssatzes oder eigenständige steuerliche Regelung, daher höhere steuerliche Rückstellung?
- Verwendung der 3,5 % auch im UGB?

Einschränkung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages/Solidarabgabe



- Wertpapieranschaffungen werden auf **Wohnbauanleihen** eingeschränkt.
- Voraussetzung: Behaltefrist 4 Jahre, Ersatzbeschaffung, gesondertes Verzeichnis
- **Inkrafttreten:**
 - Für Wirtschaftsjahre die nach dem 30.6.2014 enden
 - Urfassung tritt wieder in Kraft für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen
 - Für vorhandene WP gilt weiterhin die alte Fassung (Ersatzbeschaffung)
 - Für Vz 2014 $\frac{1}{2}$ GFB
- Weiters wird die **Befristung** bis 2015 der Solidarabgabe (erhöhte Besteuerung des Sechstels und Einschleifung des Gewinnfreibetrags) **aufgehoben**

Keine Absetzbarkeit für „Managergehälter“ über 500.000,00 € pro Jahr (1)



- **Entgelte für Arbeits- oder Werkleistungen, die 500.000,00 € pro Person im Wirtschaftsjahr übersteigen**, sollen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen werden (§ 20 Abs 1 Z 7 EStG; § 12 Abs 1 Z 8 KStG)
- Aktive und ehemalige Dienstnehmer und **vergleichbar organisatorisch eingegliederte Personen (inklusive überlassene Personen)** sollen erfasst sein
- Auch Vorstände einer AG und Geschäftsführer einer GmbH, die nicht im Rahmen eines echten Dienstverhältnisses tätig sind (unabhängig von der arbeits-, sozialversicherungs- oder steuerrechtlichen Qualifikation des Beschäftigungsverhältnisses)
- Auch **Abfindungen von Pensionsansprüchen** erfasst, wenn abgefundenen jährlicher Pensionsanspruch 500.000,00 € übersteigt (Verhältnisrechnung)
- **Nicht betroffen:**
 - Gesetzliche Abfertigungen nach § 67 Abs 3 EStG
 - Freiwillige Abfertigung nach § 67 Abs 6 EStG
 - Aufwandsersätze

Keine Absetzbarkeit für „Managergehälter“ über 500.000,00 € pro Jahr (2)



Rückstellungen für Pensionen:

- Im Unterschied zu ME keine explizite Regelung in RV unter Bezugnahme auf § 14 EStG
- Aus Übergangsregelung ableitbar: Rückstellung soll nur mehr steuerwirksam angesetzt werden können, wenn die künftige Leistung den Betrag von 500.000,00 € pa nicht übersteigt
- Übergangsregelung: ergibt sich für Rückstellungen, die bereits in Wirtschaftsjahren gebildet wurden, die vor dem 1.3.2014 enden, ein niedrigerer als der bereits rückgestellte Betrag, so ist der Unterschiedsbetrag nicht steuerwirksam aufzulösen - steuerwirksame Dotation erst wieder möglich, wenn Rückstellung nach neuer Berechnung den „Altstand“ erreicht hat
- **Inkrafttreten:**
Für alle Aufwendungen nach dem 28.2.2014 → (zeit)aliquote Kürzung danach
- ESt/KöSt-VZs 2014ff: (Neu)Festsetzung unter Hinzurechnung des 500.000,00 € übersteigenden Betrages
- Auch Rückstellungen für Prämien betroffen, nur für ab dem 1.3.2014 erbrachte Leistungen

Keine Absetzbarkeit für „Managergehälter“ über 500.000,00 € pro Jahr (3)



Arbeitskräfteüberlassung:

- Gestellungsentgelt gilt als Entgelt iSd § 20 Abs 1 Z 7 EStG
- kein Abzugsverbot für Entgelt des Überlassers an überlassene Person

- Im KStG wird eine **Konzernklausel** geregelt:
- Aufteilung des Entgelts auf mehrere Konzerngesellschaften führt zur jeweiligen aliquoten Kürzung.

Keine Absetzbarkeit für „Managergehälter“ über 500.000,00 € pro Jahr (4)



Kritik:

- Sachliche Rechtfertigung? Verfassungskonform?
- Scheingewinnbesteuerung
- Inkrafttreten, wenn Verpflichtung (Vorstandsvertrag!) vor dem 28.2.2014 eingegangen wurde?
- Standort?

Praxisfragen

- Umlagen in Konzernen, analoge Kürzungen
 - Dienstleistungen oder doch Tätigkeit als Geschäftsführer, Prokurist etc
 - Nachweis der Gehälter im Ausland? Wohl erweiterte Mitwirkungspflicht.
- Umstellung von GF-Gehältern auf (alineare) Dividendenausschüttungen, Frage der Umgehung
- Personengesellschaftsmodelle
- Umwandlung von Dienstverhältnissen in echte Dienstleistungen (zB bei hoch bezahlten Forschern)

Beschränkung Absetzbarkeit für freiwillige Abfertigungen gem § 67 Abs 6 EStG (1)



- **Deckelung der 6 %-Besteuerung beim Empfänger:**
 - Bis zu ¼ der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, **maximal neunfache ASVG Höchstbeitragsgrundlage** (2014: maximal 40.770,00 €)
 - Je nach Dienstzeit gestaffelt 2/12 (drei Jahre) bis 12/12 (25 Jahre) der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate, **maximal dreifache ASVG Höchstbeitragsgrundlage pro 12tel** (2014: 27.180,00 € bei drei Jahren bis 163.080,00 € bei 25 Jahren)
- Tarifbesteuerung für übersteigenden Betrag
- Insbesondere betroffen sind **Vorstände**: Abfertigung gilt nicht als gesetzliche Abfertigung iSd § 67 Abs 3 sondern nach Abs 6 EStG; maximal lohnsteuerbegünstigte Abfertigung für Vorstände daher 203.850,00 €
- Deckelung des steuerfreien Betrages mit maximal 1/5 der neunfachen ASVG Höchstbeitragsgrundlage (2014: maximal 8.154,00 €) auch für:
 - **Vergleichssummen** gem § 67 Abs 8 lit a EStG
 - **Kündigungsentschädigungen** gem § 67 Abs 8 lit b EStG
- **Inkrafttreten:**
Für alle Auszahlungen nach dem 28.2.2014

Beschränkung Absetzbarkeit für freiwillige Abfertigungen gem § 67 Abs 6 EStG (2)



- Abzugsverbot für sonstige Bezüge bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses (insbesondere freiwillige Abfertigungen ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), **soweit sie beim Empfänger nicht mit 6 % zu versteuern sind.**
- **Inkrafttreten:**
für alle **Auszahlungen (?)** nach dem 28.2.2014 (EStG) bzw **Aufwendungen** nach dem 28.2.2014 (KStG)
- **Rückstellungen:**
Regelung analog Pensionsrückstellungen
- **Auch auf bereits abgeschlossene Verträge/Zusagen!**

Sonstige Änderungen im EStG



- **Herstellung der EU-Konformität der Spendenbegünstigung**
 - EU-Dachverbände und aus Staaten mit umfassender Amtshilfe, die österreichischen Behindertensport fördern
 - Diplomatische Akademie und vergleichbare EU-Einrichtungen und aus Staaten mit umfassender Amtshilfe
 - Museen in der EU und aus Staaten mit umfassender Amtshilfe, Kultureinrichtungen
- **KESSt-Freiheit bei Lebensversicherung** mit Einmalerlag bei **10jähriger Laufzeit** bei Abschluss ab dem **50. Lebensjahr** (ansonsten wie seit BBG 2011 15 Jahre Laufzeit erforderlich)
- **Ausweitung** der beschränkten Steuerpflicht auf Zinsen iSd EU-Quellensteuergesetzes für Nicht-EU-Ausländer (nur natürliche Personen, keine Auswirkung auf Konzernfinanzierung) - Inkrafttreten 1.1.2015
 - Zusätzlich wurde im Regierungsprogramm angekündigt, dass die Zinsen-Artikel in den DBAs neu verhandelt werden sollen
- Erweiterung Datenaustausch SV - FV

Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder ohne umfassendes Amtshilfeabkommen (1)



- **Ab 1.3.2014** können nur mehr Körperschaften aus dem EU/EWR-Raum oder Staaten mit **umfassender Amtshilfe** in die österreichische Unternehmensgruppe aufgenommen werden.
- **Am 1.1.2015** scheidet alle ausländischen Körperschaften, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, aus der Unternehmensgruppe aus (→ keine Möglichkeit TWA, Option)
- Ausscheidende Gruppenmitglieder können ihre Verluste aus dem Wirtschaftsjahr, das im Kalenderjahr 2014 endet, letztmalig dem Gruppenergebnis zurechnen
- Die Nachversteuerung durch das Ausscheiden aufgrund der Neuregelung ist über drei Jahre (2015 bis 2017) zu verteilen
- Bei Ausscheiden innerhalb der dreijährigen Mindestbeholdedauer kommt es nicht zur Rückabwicklung

Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder ohne umfassendes Amtshilfeabkommen (2)



- Staaten mit umfassender Amtshilfe:
 - DBA-Staaten mit großer Auskunfts Klausel
 - zukünftig: Teilnahmestaaten an OECD-Amtshilfeabkommen in Steuersachen

- OECD-Amtshilfeabkommen in Steuersachen:
 - Österreich hat am 29.5.2013 unterzeichnet
 - Ratifizierung durch Österreich erst nach 31.12.2014
 - Erlassregelung für Härtefälle?
 - zB Amtshilfe bis 2016?

75 %-Verrechnungsgrenze für Verluste ausländischer Gruppenmitglieder



- Sämtliche Verluste ausländischer Gruppenmitglieder können im Jahr der Verlustzurechnung **höchstens im Ausmaß von 75 %** der Summe der eigenen Einkommen aller inländischen Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers berücksichtigt werden

- Aufgrund dieser Grenze nicht abzugsfähige Auslandsverluste gehen direkt in den Verlustvortrag des Gruppenträgers

- **Inkrafttreten:** erstmals bei der Veranlagung 2015

Abschaffung der gruppenbezogenen Firmenwertabschreibung



- Für **Beteiligungsanschaffungen ab dem 1.3.2014** steht die Firmenwertabschreibung nicht mehr zu.
- Für **Beteiligungsanschaffungen vor dem 1.3.2014** steht die Firmenwertabschreibung dann weiter zu,
 - „wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte“ und
 - die Gruppenmitgliedschaft spätestens für ein in 2015 endendes Wirtschaftsjahr beginnt.
- Erläuternde Bemerkungen (RV): Auswirkung auf Kaufpreisbemessung, wenn der Erwerber zweifelsfrei davon ausgehen konnte, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht.
- Nach EB RV wohl nur anwendbar auf **Auslandsfälle** (UFS Linz 16.4.2013, RV/0073-L/11)

Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen- und Lizenzzahlungen an Niedrigsteuereuländer



Abzugsverbot für Zinsen- und Lizenzzahlungen in § 12 Abs 1 Z 10 KStG unter folgenden Voraussetzungen

- Zinsen und Lizenzen iSd § 99a EStG
- Zahlung an eine in- oder vergleichbare ausländische Körperschaft privaten Rechts
- Unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörig oder unter beherrschendem Einfluss desselben Gesellschafters
- Einnahmen unterliegen bei empfangender Körperschaft
 - aufgrund persönlicher oder sachlicher Befreiung **keiner Besteuerung**
 - einem Steuersatz von weniger als 10 %
 - aufgrund dafür vorgesehener Ermäßigung einer tatsächlichen Steuerbelastung von weniger als 10 %
- Durchblick auf den **tatsächlich Nutzungsberechtigten**
- Anwendbar auf alle **Aufwendungen nach dem 28.2.2014**
- Nicht anwendbar, wenn die Körperschaft die unionsrechtlichen Vorschriften für Risikokapitalbeihilfen erfüllt
- Risiko zB iZm NL, Belgien, CH

Zinsensabzugsverbot für Konzernerwerbe



Zinsensabzugsverbot für Konzernerwerbe wird in § 12 Abs 1 Z 9 KStG neu geregelt

- Änderung des Wortlautes in „Aufwendungen für eine Fremdfinanzierung, die dem Erwerb von Kapitalanteilen gedient hat“
- **Dadurch soll es offenbar zu einer ewigen Nichtabzugsfähigkeit solcher Zinsen kommen.**
- Keine Durchbrechung durch eine Umgründung möglich (laut EB „soll bestehende Umgehungsmöglichkeiten durch Umgründungsmaßnahmen beseitigt werden“)

„Bankenabgabe“ (Stabilitätsabgabegesetz)



- Stabilitätsabgabe auf Derivatevolumen wird aufgehoben
- Stabilitätsabgabe auf die Bilanzsumme wird im Gegenzug erhöht (Steuersatz)
- Erhöhung des Sonderbeitrags von 25 auf 45 %
- Ab 2014, bis 2017

Abschaffung der Gesellschaftsteuer



- Außerkrafttreten des Teil I Kapitalverkehrsteuergesetz mit Ablauf 31.12.2015
- Wiedereinführung aufgrund der Kapitalansammlungsrichtlinie (Art 7 Abs 2) nach EU-Recht nicht mehr möglich
- **Praxisfragen**
 - Darlehensfinanzierung statt Zuschüssen bis Ende 2015
 - Eliminierung von Großmutterstrukturen ab 1.1.2016 (gegebenenfalls schon vorher)

Rückgängigmachung der GmbH Reform aus steuerlichen Überlegungen



- Mindeststammkapital wird wieder auf 35.000,00 € angehoben (ab 1.3.2014)
- Bestehende Gesellschaften mit Stammkapital < 35 T€ müssen Kapitaleinlage bis 1.1.2014 vornehmen
- Alternativ gibt es aber in § 10b GmbHG eine Gründungsprivilegierung
 - Stammeinlage bei Gründung nur 10.000,00 €/Bareinzahlung 5.000,00 €
 - Im Firmenbuch ist der Zusatz „**gründungsprivilegiert**“ aufzunehmen.
 - Gründungsprivilegierung entfällt, wenn Stammeinlagen iHv 17.500,00 € geleistet wurden, spätestens nach 10 Jahren
 - Mindest-KöSt:

5 Jahre	500,00 €
5 Jahre	1.000,00 €
danach	1.750,00 €
- Mindest-KöSt generell wieder 1.750 €

Sonstige Änderungen



- Erhöhung der Grenze von Kleinbetragsrechnungen von 150,00 auf 400,00 € im UStG
- Differenzierung beim Tarif der motorbezogenen Versicherungssteuer und der Kraftfahrzeugsteuer zwischen besonders leistungsstarken und weniger leistungsstarken PKW und Kombis und Neugestaltung des NoVA-Tarifs (de facto Steuererhöhung)
 - Formel CO₂-Emissionswert in g/km - 90 g
 - Höchstsatz 32 % Kfz, 20 % Motorräder
 - Übergangsregelung: unwiderruflicher schriftlicher Kaufvertrag vor dem 16.2.2014, Lieferung vor 1.10.2014
- Wiedereinführung der Schaumweinsteuer und Erhöhung der Alkoholsteuer
- Erhöhung Tabaksteuer stufenweise in den kommenden 4 Jahren
- Diverse Änderungen im Glückspielgesetz
- **Verwertungsverbot für Finanzvergehen in § 41 Abs 6 BWG** bei Geldwäscheverdachtsmeldungen (bisher nur Verwertungsmöglichkeit bei Abgabebetrag und bandenmäßige oder bewaffnete Finanzdelikte) **entfällt**
- Amtsblatt (AÖF) wird durch FINDOK („Amtliche Veröffentlichung“) ersetzt.
- Anhebung Sachbezugsdeckel bei Dienstautos von 600,00 auf 720,00 € (BGBl II, 19.2.2014)

Handwerkerbonus (Stand RV 26.2.2014)



- Renovierung, Erhaltung und Modernisierung von Wohnraum durch
- befugtes Unternehmen
- nur Arbeitsleistung wird gefördert
- nach 30.6.2014 bis 30.12.2015
- Förderungsansuchen durch natürliche Person
- 20 % der Kosten (ohne USt); jedoch maximal 3.000 €/Person, Wohnraum und Jahr
- 10 Mio € für 2014, 20 Mio € für 2015

Ankündigungen im Regierungsprogramm, die noch nicht im AbgÄG 2014 enthalten sind



- Insolvenz-Entgelts-Fonds: Senkung des Beitrages um 0,1 %
- Unfallversicherung: Senkung des Beitrages um 0,1 %
- Erhöhung der Begünstigung für Mitarbeiterbeteiligungen von 1.460,00 auf 3.000,00 €
- Einführung einer Mitarbeitererfolgsbeteiligung maximal 1.000,00 € pro Dienstnehmer: Besteuerung mit 25 %
- Vereinfachung EStG; Senkung des Eingangsteuersatzes; Harmonisierung Bemessungsgrundlage EStG/ASVG
- Abschaffung Wareneingangsbuch