

Ertragsteuerliche Neuerungen durch das Abgabenänderungs- gesetz 2005

Linz, am 16. November 2005

- I. Überblick über die ertragsteuerlichen Inhalte des Entwurfes zum AbgabenänderungsG 2005
- II. Beschränkte Steuerpflicht bei unbeweglichem Vermögen
- III. Insolvenzsteuerrechtliche Änderungen

I. Überblick über die ertragsteuerlichen Inhalte des Entwurfes zum AbgÄG

- Bildungs- und Forschungsfreibeträge, Prämien
- Bewertung bei Zuzug
- Erwerbsunfähigkeit
- Pensionszusagen
- Kapitalerträge
- Änderungen im KStG

Forschungs- und Bildungsfreibeträge, Prämien

- Der erhöhte (35%ige) Forschungsfreibetrag für überdurchschnittliche Forschungsaufwendungen ist im Vergleich mit den **gesamten** Forschungsaufwendungen der Vorjahre zu ermitteln
- Forschungs- und Bildungsfreibeträge werden nur mehr bei Ausweis in der Bilanz oder Eintragung in der Steuererklärung anerkannt
- Bei Prämien (Forschung, Bildung und Lehrling) soll die Erklärung nicht bereits vor Ende des Kalenderjahres abgegeben werden können (§§ 108c Abs 3, 108f Abs 4, 124b Z 127 EStG, ab Veranlagung Kalenderjahr 2006)

Bewertung bei Zuzug (nach erfolgtem Wegzug)

- Nachgewiesene ausländische Wertsteigerungen sind auch bei entnahmebedingter Aufdeckung der stillen Reserven abzuziehen
- *„Weist der Steuerpflichtige nach, dass Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös **oder Entnahmewert** abzuziehen.“* (§ 6 Z 6 lit c EStG)

Erwerbsunfähigkeit

- Nachweis der Erwerbsunfähigkeit
 - § 24 Abs 6 Z 2 EStG
 - § 37 Abs 5 Z 2 EStG
 - § 124b Z 127 EStG (Veranlagung KJ 2006)
 - § 15a Abs 1 ErbStG
- „Das Vorliegen dieser Voraussetzung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beigebrachten medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.“

Pensionszusagen

- Auslagerung von Betriebspensionszusagen an Pensionskassen nur mehr steuerneutral, wenn die spätere Pensionszahlung zu nichtselbstständigen Einkünften führt (§ 26 Z 7 lit c EStG)
- nicht: Übertragung an ein Versicherungsunternehmen, dessen spätere Leistung zu Einkünften gem § 29 EStG führt

Kapitalerträge

- KESt-Befreiung für Zinserträge gemeinnütziger Körperschaften auch ohne Befreiungserklärung (§ 94 Z 6 lit c EStG)
- KESt-Befreiung für sämtliche Kapitalerträge einer Privatstiftung (§ 94 Z 10 EStG)
 - auch für Gewinnausschüttungen unabhängig vom Beteiligungsausmaß
- Zuflusszeitpunkt bei Zuwendungen an Privatstiftungen richtet sich nach dem Tag der Auszahlung, der im Beschluss bestimmt ist (Zuflussfiktion nach § 95 Abs 4 Z 1 EStG)

Änderungen im KStG

- Ergänzungen und Klarstellungen zum Besteuerungsverfahren für Unternehmensgruppen
 - Feststellungsbescheide für jedes Gruppenmitglied und den Gruppenträger
- Entstehung und Untergang von internationalen Schachtelbeteiligungen
 - analoge Behandlung zum UmgrStG
- verpflichtende elektronische Übermittlung der KESt-Erklärungen ab 2006
- Mindest-KöSt-Pflicht auch für unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften (ab 1.2.2006)

II. Beschränkte Steuerpflicht bei unbeweglichem Vermögen

- Die geplante Erweiterung des § 98 Abs 1 Z 3 EStG
- Die geplante Erweiterung des § 21 Abs 1 Z 3 KStG
- Resultat:
 - Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für Körperschaften
 - Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für natürliche Personen?

Beschränkte Steuerpflicht im KStG

- Bisherige Rechtslage
 - Einkünfte aus inländischen Immobilien sind steuerpflichtig
 - bei Vermietung (§ 98 Z 6)
 - bei Verkauf innerhalb der 10-jährigen Spekulationsfrist (§ 98 Z 7)
 - gilt für alle ausländischen Körperschaften (egal ob Kapitalgesellschaften vergleichbar oder nicht)

- Geplante Erweiterung des § 21 Abs 1 Z 3 KStG
 - *„Bei beschränkt Steuerpflichtigen, die inländischen unter § 7 Abs 3 fallenden Körperschaften vergleichbar sind, ist § 7 Abs 3 auf Betriebsstätten und unbewegliches Vermögen anzuwenden“*

Beschränkte Steuerpflicht im KStG

- Neuregelung gilt für ausländische Körperschaften, die insb. inländ. Kapitalgesellschaften vergleichbar sind
- Wirkung:
 - „§ 7 Abs 3 KStG ist auf unbewegliches Vermögen anzuwenden“
 - Damit fällt unbewegliches Vermögen stets unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Fiktion)
 - Vorliegen einer Betriebsstätte ist nicht erforderlich
 - Bedeutung:
 - Vermietung = steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb;
 - Veräußerung = steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb (unabhängig von der 10-jährigen Spekulationsfrist!)
- „Isolationstheorie“ (oder: Grundsatz der eingeschränkten Subsidiarität) ist insoweit nicht anwendbar

Welche Bedeutung hat die Erweiterung des § 98 Abs 1 Z 3 EStG ?

- Bedeutet das, dass der Verkauf von in Ö belegenen Immobilien von Steuerausländern stets steuerpflichtig ist (unabhängig von der 10-jährigen Spekulationsfrist)?
- Gesetzesmaterialien: gilt nur für Gebäude, nicht aber für Grund und Boden (vgl auch § 124b Z 130 EStG – Aufwertung von jenen Gebäuden auf den gemeinen Wert, die bis zum Inkrafttreten des Bundesgesetzes nicht zum Betriebsvermögen gem. § 98 Z 3 EStG gehört haben)
- ME gilt die Regelung – auch bei Gebäuden – aber überhaupt nur dann, wenn
 - Im Ausland ein Gewerbebetrieb vorliegt und
 - die österreichische Immobilie zu diesem Gewerbebetrieb gehört
- Dies wird praktisch selten vorkommen, da in diesem Fall idR eine Betriebsstätte vorliegen wird und die Immobilie im Rahmen dieser Bs steuerpflichtig ist)
- In diesem Fall kommt „Isolationstheorie“ insoweit nicht zur Anwendung

Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht - Beispiele

- Gewerblichkeit des ausländischen Betriebes bestimmt sich nach österreichischem Recht
 - gewerblich geprägte deutsche KG fällt nicht unter die Neuregelung
- Anwendungsfälle des § 98 Abs 1 Z 3 EStG idF AbgÄG 2005
 - deutsche AG vermietet ein österreichisches Grundstück
 - deutsche gewerblich tätige KG vermietet österreichisches Grundstück
 - vermietetes österreichisches Grundstück im Sonderbetriebsvermögen einer deutschen KG
 - Anteile an einem österreichischen Immobilienfonds im gewillkürten Betriebsvermögen einer deutschen natürlichen Person

Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht

Resumee

- Fazit: Die geplante Änderung des § 98 EStG hat für natürliche Personen nur sehr eingeschränkte Bedeutung
- Grund: Es fehlt an der „Gewerblichkeitsfiktion“ (wie in § 7 Abs 3 KStG)
- Auch die Gesetzesmaterialien zu § 98 EStG weisen darauf hin, dass die geplante Änderung in Zusammenhang mit der Änderung des § 21 KStG steht (= Indiz, dass sich für natürliche Personen kaum Auswirkungen ergeben)

III. Insolvenzsteuerrechtliche Änderungen

- Schuldertlassbefreiung statt Sanierungsgewinn
- Nichtanwendung der 75%-igen Verlustverrechnungsgrenze auf Schuldertlässe aufgrund gerichtlicher Insolvenzverfahren
- Verlängerung des Besteuerungszeitraumes für Liquidationen im Konkursverfahren von 3 auf 5 Jahre
- Sollprinzip für Nachzahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld
- Übermittlung des Lohnzettels bei Konkursöffnung

Schulderlassbefreiung statt Sanierungsgewinn (§ 36 EStG)

- Sanierungsfälle werden in § 36 Abs 2 EStG neu gefasst: Aus dem Schulderrass resultierende Gewinne sind solche, die entstanden sind durch:
 - Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung
 - Erfüllung eines Zwangsausgleiches (§§ 140 KO) oder durch
 - **Erfüllung eines Zahlungsplanes (§§ 93 ff KO) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens (§§ 199 ff KO).**
- Inkrafttreten ab Veranlagung Kalenderjahr 2006 (§ 124b Z 127 EStG)

Schulderlassbefreiung statt Sanierungsgewinn (§ 36 EStG)

- Aufgabe der Kriterien Sanierungsbedürftigkeit, -
Sanierungsabsicht, Sanierungsfähigkeit im EStG
 - nur mehr nach § 23a KStG relevant
- Ausweitung der Begünstigung um Z 3
(Begünstigung auch ohne
Unternehmensfortführung)
- Außergerichtliche Sanierung nicht (mehr) enthalten

Keine 75%-Verlustverrechnungsgrenze auf laufende Gewinne in gerichtlichen Insolvenzverfahren

- Verlusterrechnungs- und Vortragsgrenze von 75% sollen für Sanierungsfälle generell nicht greifen (§ 2 Abs 2b Z 3 EStG).
- *„Die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze sind in folgenden Fällen insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:*
 - Gewinne aus einem Schulderrlass im Sinne des § 36 **Abs. 2**
 - **Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Konkursverfahren oder einem gerichtlichen Ausgleichsverfahren betroffen sind**
 - Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne
 - Sanierungsgewinne iSd § 23a des KStG
 - Liquidationsgewinne iSd § 19 KStG“

Sollprinzip für Nachzahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld

- Arbeitnehmer erhalten in der Insolvenz des Arbeitgebers Zahlungen aus dem Insolvenzausgleichsfonds
- Durchbrechung des Zuflussprinzips: Es sollen die Einkünfte dem Anspruchszeitraum zugeordnet werden
- *„Nachzahlungen von Pensionen über deren Bezug bescheidmäßig abgesprochen wird, sowie Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für den der Anspruch besteht.“* (§ 19 Abs 1 dritter Satz EStG)
- Pflichtveranlagungsfall (§ 41 Abs 1 Z 3 iVm § 69 Abs 6 EStG)
- Vermeidung von progressionswirksamen Zusammenballungen
- für Konkurse, die nach dem 31.12.2005 eröffnet werden (§ 124 b Z 129 EStG)

Übermittlung des Lohnzettels bei Konkurseröffnung

- § 69 EStG: Übermittlung des Lohnzettels (auch) vom Masseverwalter bei quotaler Erfüllung von Dienstnehmerforderungen, die nicht auf den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds übergegangen sind
 - bei Bezügen über € 100,- (Bagatellgrenze)
- § 84 EStG: Fristerstreckung zur Ausstellung eines Lohnzettels im Konkursverfahren durch den Masseverwalter bis Ende des zweitfolgenden Kalendermonats
- § 124b Z 169 EStG: erstmalig auf Lohnzettel anzuwenden, die das Jahr 2006 betreffen)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !!!